

Umsatzbesteuerung der juristischen Personen öffentlichen Rechts

Erläuterungen zum ABC der Tätigkeiten von Kirchengemeinden, Kirchenbezirken usw.

Die Informationen zur Umsatzbesteuerung der jPöR sollen helfen, zu erkennen, wann gegebenenfalls Steuerpflicht ausgelöst wird. Aufgrund der Komplexität des Themas und auch des Wandels im Steuerrecht haben die Informationen nicht den Anspruch, eine individuelle Beratung durch einen Steuerberater zu ersetzen. Jeder Einzelfall ist als solcher zu betrachten und zu beurteilen.

Inhaltsverzeichnis

1. Allgemeines	3
1.1 Bisherige Rechtslage.....	3
1.2 Neue Rechtslage.....	4
2. § 2b UStG	5
2.1 Gesetzestext § 2b UStG	5
2.2 Erläuterungen.....	7
2.3 Prüfschema	14
2.4 Optionserklärung.....	15
3. Begriffserläuterungen.....	15
3.1 Unternehmereigenschaft	15
3.2 Leistungsaustausch.....	15
3.2.1 Entgelt.....	16
3.2.2 Zuschüsse.....	16
3.2.2.1 Einordnung	17
3.2.2.2 Zuschuss als Entgelt vom Leistungsempfänger.....	18
3.2.2.3 Zuschuss als Entgelt von dritter Seite.....	19
3.2.2.4 (echter) Zuschuss als öffentlich-rechtliche Förderung.....	20
3.2.2.5 Zusammenfassung	21
3.2.3 Spende.....	22
3.3 Steuerbarkeit.....	23
3.4 Steuerpflicht	23
3.5 Steuerbefreiungen.....	24
3.6 Kleinunternehmer § 19 UStG.....	29
3.7 Steuersatz	32
3.8 Vorsteuer.....	32

4. Berechnung der Umsatzsteuer.....	36
4.1 Regelbesteuerung.....	36
4.2 Berücksichtigung der Umsatzsteuer bei der Festlegung von Verkaufspreisen.....	36
4.3 Berechnung der Umsatzsteuerzahllast / Umsatzsteuer nach vereinbarten / vereinnahmten Entgelten.....	37
5. Gemeinnützigkeitsrecht.....	39
6. Hinweise / praktische Abwicklung.....	42
6.1 Rechnungsstellung.....	42
6.2 Umsatzsteuererklärung.....	45
6.3 Umsatzsteuerrechtliche (Sonder-)Regelungen.....	46
6.3.1 Aufzeichnungspflichten.....	46
6.3.2 Sonderfall: Anzahlungen.....	47
6.3.3 Sonderfall: innergemeinschaftlicher Erwerb.....	49
6.3.4 Sonderfall: Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers/Leistungsbezug aus dem Ausland.....	51
7. Muster und weitere Informationen.....	53
7.1 Merkblatt zur Ordnungsmäßigkeit einer sog. Offenen Ladenkasse (Landesamt für Steuern Niedersachsen).....	53
7.2 Beispiel eines Tages-Kassenberichts.....	57
7.3 Musterrechnungen.....	58

1. Allgemeines

Durch das Steueränderungsgesetz 2015 wurde der bisher für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand maßgebende § 2 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz (UStG) gestrichen und durch den neuen § 2b UStG ersetzt. Hiermit verbunden ist eine weitreichende Veränderung in der Umsatzbesteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR), von denen auch alle kirchlichen Körperschaften des öffentlichen Rechts betroffen sein werden, hier insbesondere die Kirchengemeinden, Kirchenbezirke und kirchliche Verbände. In der Vergangenheit waren vor allem kleinere Kirchengemeinden faktisch nicht von der Umsatzsteuer betroffen. Die Anwendung der neuen Regelung für die Umsatzbesteuerung ist grundsätzlich mit Wirkung vom **01.01.2017** vorgesehen. Der Gesetzgeber hat mit § 27 Abs. 22 UStG eine Übergangsregelung geschaffen, die es den Betroffenen ermöglicht, die bisherige Rechtslage während eines Fünf-Jahres-Zeitraums weiterhin anzuwenden (Option). Die Übergangsregelung wurde aufgrund der Corona-Pandemie nochmals um 2 Jahre verlängert. Eine erneute Erklärung gegenüber dem Finanzamt ist nicht notwendig. Somit ist die neue Rechtslage bei Optionsausübung ab dem 01.01.2023 anzuwenden.

Nachfolgend erhalten Sie einen Überblick über den Systemwechsel und die Folgewirkungen.

1.1 Bisherige Rechtslage

Hinsichtlich der unternehmerischen Betätigung auf der Ebene der jPöR und damit auch der evangelischen Kirchengemeinden, Kirchenbezirke und kirchlichen Verbände im Sinne des Kirchlichen Verbandsgesetzes war bislang § 2 Abs. 3 UStG maßgebend.

Danach sind jPöR nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (BgA) im Sinne von § 2 Abs. 3 UStG i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 Körperschaftsteuergesetz (KStG) sowie ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe unternehmerisch tätig.

Kirchenhoheitliches Handeln, Amtshilfe, Beistandsleistungen etc. und Tätigkeiten im Bereich der Vermögensverwaltung waren nicht steuerrelevant.

Wirtschaftliche Tätigkeiten i. R. eines BgA, die eine sog. Nichtaufgriffsgrenze von 35.000 EUR nicht überschritten haben, waren ebenfalls steuerlich nicht relevant.

1.2 Neue Rechtslage

Durch die Neuregelung wird nunmehr eine allgemeine Umsatzsteuerbarkeit bejaht. Künftig sind jPöR nach § 2 Abs. 1 UStG grundsätzlich unternehmerisch tätig, wenn sie einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit nachgehen, d.h. einer nachhaltigen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch ohne die Absicht, Gewinn zu erzielen, es sei denn, sie handeln in Ausübung öffentlicher Gewalt und es kommt dabei nicht zu Wettbewerbsverzerrungen (vgl. § 2b UStG).

Soweit die jPöR auf privatrechtlicher Grundlage handeln, sind sie stets Unternehmer und unter den weiteren Voraussetzungen der §§ 1 und 2 UStG umsatzsteuerbar.

Für die Umsatzsteuer hat dies zur Folge, dass sämtliche Leistungen, die die jPöR auf privatrechtlicher Grundlage erbringt und die die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG erfüllen, unabhängig von einer Umsatzgrenze z.B. von 35.000 € ab dem ersten Euro Umsatz umsatzsteuerpflichtig sind. Alle bisher schon steuerpflichtigen BgA's und land- und forstwirtschaftlichen Betriebe fallen somit unter § 2 Abs. 1 UStG. Nunmehr fällt aber auch die Vermögensverwaltung, z.B. Vermietung und Verpachtung in den unternehmerischen Bereich und ist somit zukünftig grundsätzlich umsatzsteuerbar. Lediglich wenn jPöR in Ausübung öffentlicher Gewalt handeln und es dabei nicht zu Wettbewerbsverzerrungen kommt, wird - unter bestimmten Voraussetzungen - die Unternehmereigenschaft und somit die Steuerbarkeit ausgeschlossen (§ 2b Abs. 1 S. 2 UStG).

Die bisherige einheitliche Behandlung von wirtschaftlichen Tätigkeiten bei der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer ist wegen der Umorientierung im Umsatzsteuerrecht nicht mehr möglich. Für die Körperschaftsteuer, aber auch die Gewerbesteuer sind die bekannten Regelungen zur Steuerpflicht jPöR des § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG weiterhin anzuwenden. Als Anhaltspunkt für die Begründung eines BgA ist hier auch weiterhin die Umsatzgrenze von 35.000 € maßgebend.

Für Zwecke der Umsatzsteuer ist spätestens ab dem 01.01.2023 der Begriff des BgA nicht mehr relevant.

Soweit man also bei der Prüfung entgeltlicher Leistungen zu dem Ergebnis kommt, dass diese grundsätzlich steuerbar sind, ist eine mögliche Steuerbefreiung, die Höhe des Steuersatzes und der Bemessungsgrundlage zu prüfen.

2. § 2b UStG

2.1 Gesetzestext § 2b UStG

(1) Vorbehaltlich des Abs. 4 gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer im Sinne des § 2, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Satz 1 gilt nicht, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

(2) Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen insbesondere nicht vor, wenn

1. der von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17 500 Euro jeweils nicht übersteigen wird oder

2. vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht (§ 9) einer Steuerbefreiung unterliegen.

(3) Sofern eine Leistung an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeführt wird, liegen größere Wettbewerbsverzerrungen insbesondere nicht vor, wenn

1. die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen oder

2. die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn

- a) die Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen,
- b) die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen,
- c) die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden und
- d) der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt.

(4) Auch wenn die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 gegeben sind, gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 mit der Ausübung folgender Tätigkeiten stets als Unternehmer:

1. die Leistungen der Vermessungs- und Katasterbehörden bei der Wahrnehmung von Aufgaben der Landesvermessung und des Liegenschaftskatasters mit Ausnahme der Amtshilfe;
2. die Tätigkeit der Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung, soweit Aufgaben der Marktordnung, der Vorratshaltung und der Nahrungsmittelhilfe wahrgenommen werden;
3. Tätigkeiten, die in Anhang I der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1) in der jeweils gültigen Fassung genannt sind, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

2.2 Erläuterungen

I. Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt § 2b Abs. 1 + 2 UStG

Eine jPöR – also auch eine Kirchengemeinde, Kirchenbezirk oder kirchlicher Verband als Körperschaft öffentlichen Rechts – ist gemäß § 2b Abs. 1 S. 1 UStG trotz einer wirtschaftlichen Tätigkeit nicht als Unternehmer im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG tätig, „soweit sie Tätigkeiten ausübt, die ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.“ Diese Bestimmung gilt nicht, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (§ 2b Abs. 1 S. 2 UStG). Wenn diese beiden Voraussetzungen vorliegen (Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt führt nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen), ist eine jPöR nicht als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG tätig und ihre Leistungen sind nicht umsatzsteuerbar. Fälle, in denen keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen, werden in § 2b Abs. 2 und 3 UStG zwar nur beispielhaft („insbesondere“), im Ergebnis jedoch umsatzsteuerrechtlich nahezu erschöpfend angeführt.

Als Tätigkeiten, die einer jPöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, kommen nur solche in Betracht, bei denen eine jPöR auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig wird. Die öffentlich-rechtliche Sonderregelung kann sich dabei aus einem Gesetz, einer Rechtsverordnung, einer Satzung, aus Staatsverträgen, verfassungsrechtlichen Verträgen sowie aus der kirchenrechtlichen Rechtsetzung ergeben.

Das Tätigwerden aufgrund öffentlicher Gewalt leitet sich nicht mehr nur aus dem Vorliegen eines hoheitlichen Bereichs ab. Vielmehr ist für die Beurteilung der Steuerbarkeit nur noch die Art der Handlungsform maßgebend. Aufgaben im Rahmen des Verkündigungsauftrags führen nicht allein aufgrund des Verkündigungsauftrags zu öffentlich-rechtlichem Handeln.

Maßgeblich für die Abgrenzung ist nicht das mit der Maßnahme verfolgte abstrakte Ziel, sondern die zur Verwirklichung des Ziels gewählte konkrete Handlungsform. Daher führt auch eine privatrechtlich vereinbarte Entgelterhebung für im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausgeführte Leistung zur Annahme der Umsatzsteuerbarkeit.

Beispiele:

Eine Kirchengemeinde regelt die Höhe der öffentlich-rechtlichen Gebühren für die Nutzung des kirchlichen Friedhofs per Satzung.

Ein kirchliches Verwaltungsamt regelt per Satzung die Erhebung von Gebühren für die Erteilung kirchenaufsichtlicher Genehmigungen.

Eine Landeskirche regelt kirchengesetzlich verbindlich die Übernahme von Verwaltungsaufgaben z. B. im Bereich des kirchlichen Meldewesens, der Kirchensteuer oder des kirchlichen Datenschutzes für kirchliche jPöR.

Zwei Landeskirchen schließen eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung über die gemeinsame Ausbildung z. B. von Priestern, Diakonen, (ev. Pfarrern und Pfarrern) oder Verwaltungspersonal etc.

Tätigkeiten, die sachlich nicht öffentlich-rechtlich erbracht werden können, werden auch dann nicht im Rahmen öffentlicher Gewalt ausgeübt, wenn eine öffentlich-rechtliche Form gewählt wird. Dies betrifft z. B. Warenverkäufe.

Tätigkeiten im Rahmen öffentlich-rechtlicher Sonderregelungen sind jedoch nicht in jedem Fall von der Besteuerung ausgenommen. Die Nichtbesteuerung gilt nicht, sofern die Leistung im Wettbewerb zu privaten Dritten erbracht wird und die Behandlung der jPöR als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Nicht steuerbar sind jedoch Tätigkeiten im Rahmen öffentlicher Gewalt, die überhaupt nicht im Wettbewerb stattfinden, weil gleichartige Leistungen von privaten Unternehmern nicht erbracht werden können. Die Tätigkeit muss also marktrelevant sein. Bei der Prüfung der Marktrelevanz ist i.d.R. nicht auf den lokalen Markt abzustellen. „Sofern jedoch für einen räumlich abgegrenzten Bereich eine Abnahme- oder Annahmeverpflichtung von Leistungen der öffentlichen Hand besteht, definiert dies einen räumlich relevanten Markt“ (s. hierzu auch BMF-Schreiben vom 16.12.2016)

Beispiel:

Gebührenpflichtige kirchenaufsichtliche Genehmigungen stellen originär kirchlich hoheitliches Handeln dar, da insoweit Private - auch potenziell - nicht tätig werden können.

Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen gem. § 2b Abs. 2 UStG nicht vor, wenn:

1. der von einer jPöR im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17.500 € nicht übersteigen wird oder
2. vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht (§ 9 UStG) einer Steuerbefreiung unterliegen.

Mit der Wettbewerbsgrenze in Höhe von 17.500 EUR wird unwiderlegbar unterstellt, dass die Nichtbesteuerung von gleichartigen Tätigkeiten nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt. Die jPöR kann die Umsatzgrenze von 17.500 € mehrfach in Anspruch nehmen, wenn sie aus verschiedenen Tätigkeitsbereichen Umsätze erzielt. Für die Bemessung der Umsätze ist auf die voraussichtlich zu vereinnahmenden Beträgen abzustellen. Maßgebend ist die zu Beginn des Jahres vorzunehmende Beurteilung der Verhältnisse für das laufende Kalenderjahr. Gleichartig sind Tätigkeiten, die aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers die gleichen Bedürfnisse befriedigen.

Diese Regelung greift nur, soweit die Tätigkeit „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“, also aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausgeübt wird.

Werden vergleichbare Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage aufgrund einer Steuerbefreiung nicht mit Umsatzsteuer belastet, führt die Nichtbesteuerung zu keiner (größeren) Wettbewerbsverzerrung. Dies gilt nicht für Umsätze, bei denen nach § 9 Abs. 1 UStG auf die Steuerbefreiung verzichtet werden kann.

Beispiele:

Eine Kirchengemeinde erhebt KiTa-Gebühren aufgrund einer Beitragssatzung. Der Betrieb ist kirchlich hoheitlich – sowohl der Betrieb als auch die Gebührenerhebung erfolgen aufgrund öffentlich-rechtlicher Sonderregelung. Dass die Kirchengemeinde insoweit nicht als Unternehmerin gilt, führt nicht zu einer größeren Wettbewerbsverzerrung, da außerhalb einer Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 25 UStG greifen würde. Daher sind die Umsätze nicht steuerbar.

Eine kirchliche Einrichtung bietet Kurse wissenschaftlicher oder belehrender Art für Erzieherinnen und Erzieher an und erhebt dafür Gebühren als Kostenbeitrag aufgrund einer Gebührensatzung. Aufgrund von § 2b Abs. 2 Nr. 2 entfällt für jPöR bereits

die Steuerbarkeit, sodass diese Umsätze nicht erklärt werden müssen. Denn, sofern derartige Veranstaltungen privatrechtlich vergütet werden, wären sie nach § 4 Nr. 22 Buchstabe a) UStG steuerbefreit, wenn sie von den dort angeführten Personen veranstaltet werden.

II. Leistungen an andere jPöR § 2b Abs. 3 UStG

Voraussetzung für die Anwendung des § 2b Abs. 3 UStG ist, dass Leistungen für eine andere jPöR erbracht werden (vertikale und horizontale Zusammenarbeit; ehemals sog. Amtshilfe bzw. Beistandsleistung). Unter diese Regelung können Leistungen auch auf dem Gebiet der Zusammenarbeit der Kirchen fallen. Sofern also eine Leistung an eine andere jPöR ausgeführt wird, liegen größere Wettbewerbsverzerrungen insbesondere nicht vor, wenn:

1. die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von jPöR erbracht werden dürfen (sog. Anschluss- und Benutzungszwang) oder
2. die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird.

§ 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG

Bezieht sich die Zusammenarbeit der jPöR auf Leistungen, die im Zeitpunkt der Leistungserbringung aufgrund geltender gesetzlicher Bestimmungen nur von jPöR erbracht werden dürfen und somit private Wirtschaftsteilnehmer von der Erbringung ausschließen, liegen nach § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vor. Damit sind sogenannte marktferne Leistungen von der Besteuerung ausgeschlossen. Zum anderen erfasst § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG Leistungen, die eine jPöR aufgrund geltender gesetzlicher Bestimmungen ausschließlich bei einer anderen jPöR nachfragen darf (Abnahmezwang). In beiden Fällen darf als Anbieter und damit Erbringer der Leistung ausschließlich eine jPöR auftreten, so dass die Nichtbesteuerung der leistenden jPöR zu keinen Wettbewerbsverzerrungen führen kann. Gesetzliche Bestimmungen im Sinne des § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG sind alle Gesetze und Rechtsverordnungen des Bundes- oder Landesrechts sowie die besondere Rechtsetzung der Kirchen.

Besteht für eine Leistung ein Anschluss- und Benutzungszwang, ist regelmäßig davon auszugehen, dass die einzelne Leistung der jPöR auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht wird. § 2b UStG ist in diesem Fall grundsätzlich anwendbar.

Durch das Kirchliche Gesetz über die Verwaltung in der Landeskirche (Kirchliches Verwaltungsgesetz – KVwG) vom 18. Oktober 2019 wurden diese rechtlichen Bestimmungen von der evangelischen Landeskirche in Württemberg für Verwaltungsleistungen geschaffen (veröffentlicht im Amtsblatt der ev. Landeskirche in Württemberg Bd. 68 Nr. 24 Seite 719 ff.).

Beispiel:

Die (kostenpflichtige) Tätigkeit der ZGASt findet nicht im Wettbewerb statt, da die Kirchengemeinden durch das KVwG verpflichtet sind, die Leistung dieser Stellen in Anspruch zu nehmen (Anschluss- und Benutzungszwang einheitlich für den Bereich einer Körperschaft).

§ 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG

Damit die Zusammenarbeit zwischen den jPöR nicht steuerbar ist, darf es auch hier nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen kommen. Dies ist unter anderem dann gegeben, wenn gemeinsame spezifische Interessen bestehen. Ausschließlich haushalterische Zielsetzungen, wie z.B. die Kostenersparnis, liegen zwar im öffentlichen Interesse, sind jedoch kein spezifisches Kennzeichen öffentlich-rechtlichen Handelns.

Gemeinsame spezifische Interessen liegen insbesondere vor,

wenn

- a) die Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen,
- b) die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen,
- c) die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden und
- d) der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere jPöR erbringt.

Hier ist zu beachten, dass die in der Neuregelung des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG genannten Voraussetzungen vollumfänglich erfüllt werden müssen.

- Langfristige öffentlich-rechtliche Vereinbarungen

Eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung dürfte vorliegen, wenn die Abrede zwischen den verschiedenen jPöR auf einer Vorgabe in einem Gesetz, einer Verordnung oder einer Satzung

beruht. Langfristig sind grundsätzlich unbefristete Vereinbarungen sowie Vereinbarungen über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren.

- Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe

Als öffentliche Infrastruktur sind bei kirchlichen jPöR insbesondere die Verkündigung und Seelsorge sowie die dafür genutzten öffentlichen Sachen, neben Kirchen und Kapellen z.B. auf Kirchengrundstücken befindliche Pfarrgebäude und Gemeindehäuser anzusehen.

Eine gemeinsame Aufgabenerfüllung liegt auch dann vor, wenn die Aufgabe in Gänze auf die leistende jPöR übertragen wird (z.B. von einer Kirchengemeinde auf einen Zweckverband).

Leistungsvereinbarungen über lediglich verwaltungsunterstützende Hilfstätigkeiten (z.B. Gebäudereinigung) dienen regelmäßig nicht der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe.

- Ausschließlich Kostenerstattung

Die leistungserbringende jPöR darf nur kostendeckend kalkulieren. Es genügt, wenn die jPöR die Kosten anhand anerkannter Pauschalkostensätze (z. B. für Personal und Verwaltung) ermittelt. In die Kosten sind sowohl variable als auch fixe Kosten einzubeziehen, wobei z. B. auch Abschreibungen und Mietkosten zu den Fixkosten zu rechnen sind. Nicht einzubeziehen sind hingegen ein Gewinnaufschlag oder eine kalkulatorische Verzinsung des Eigenkapitals.

- Gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere jPöR

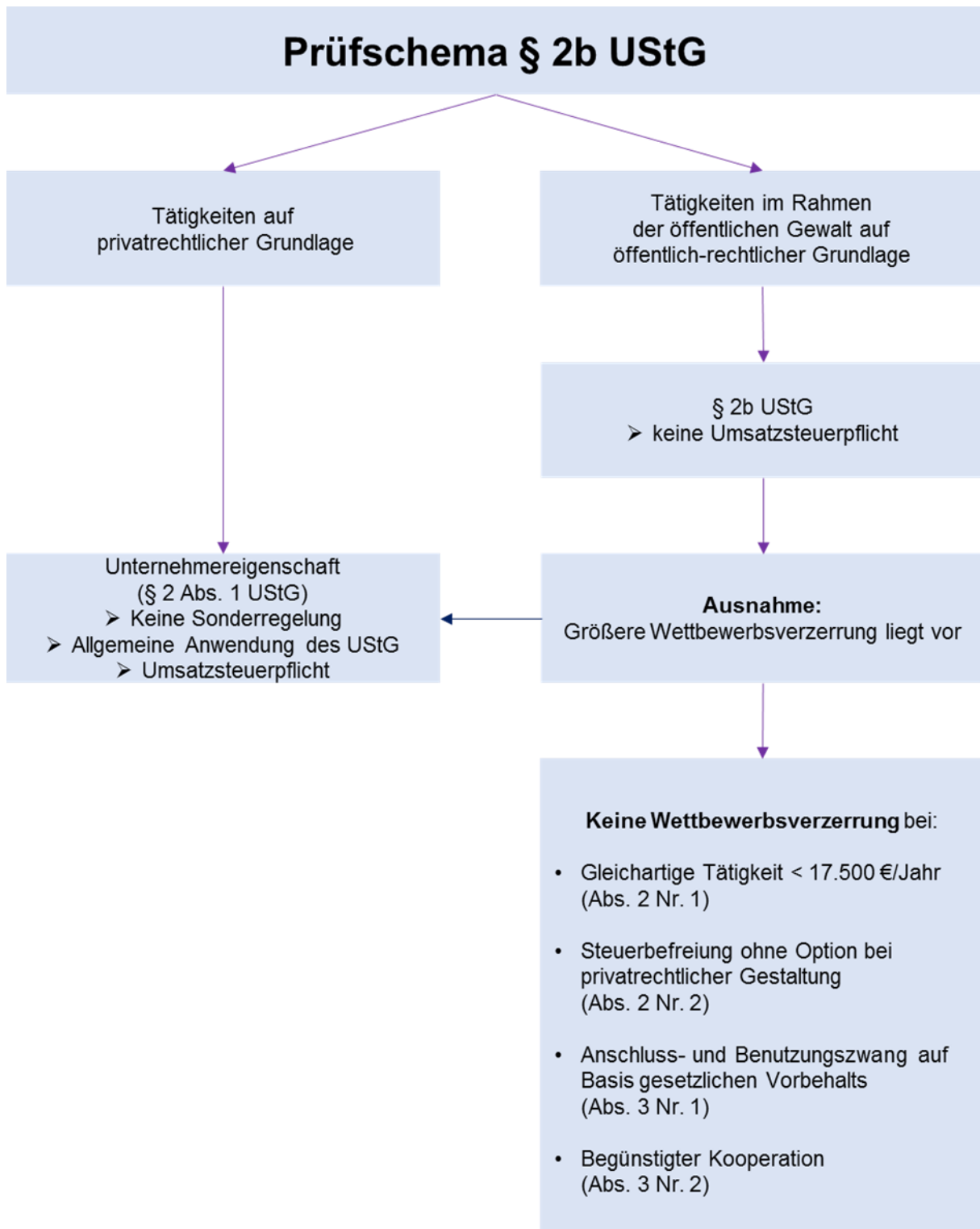
Von einer Wesentlichkeit ist auszugehen, wenn die leistende jPöR in dem fraglichen Tätigkeitsbereich mehr als 80 % der Leistungen an andere jPöR erbringt. Beteiligt sich die leistende jPöR dagegen in einem Umfang von mehr als 20 % am freien Markt, besteht die reale und nicht nur hypothetische Möglichkeit des Auftretens größerer Wettbewerbsverzerrungen. Maßgeblich ist hierbei die Höhe der Umsätze. Zur Bestimmung des prozentualen Anteils ist der durchschnittliche Gesamtumsatz der gleichartigen Tätigkeiten der letzten 3 Jahre heran-

zuziehen. Im eigenen Hoheitsbereich erbrachte (Innen-)Leistungen sind dabei nicht einzubeziehen.

Mit BMF-Schreiben vom 14.11.2019 (BStBl. I 2019, S1140) wird klargestellt, dass selbst in den Fällen, in denen die oben genannten vier Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG gegeben sind, „eine gesonderte Prüfung auf mögliche schädliche Wettbewerbsverzerrungen nach § 2b Abs. 1 S. 2 UStG“ vorzunehmen ist. Insbesondere sei zu prüfen, „ob private Unternehmer potentiell in der Lage sind, vergleichbare Leistungen wie die öffentliche Hand zu erbringen. Ergibt sich unter Anwendung dieser Maßstäbe, dass die Nichtbesteuerung von Leistungen im Rahmen der Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde, ist die Regelvermutung des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG als widerlegt anzusehen.“

Der Anwendungsbereich des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG dürfte mithin sehr eng sein.

2.3 Prüfschema



2.4 Optionserklärung

Für Körperschaften, die nach dem 31.12.2016 neu entstehen (z. B. ab 2017 neu errichtete kirchliche Körperschaften) gilt unmittelbar die Neuregelung. Wegen des Ablaufs der gesetzlichen Ausschlussfrist kann keine wirksame Optionserklärung abgegeben werden.

Sofern die neu entstehende Körperschaft Gesamtrechtsnachfolgerin ist (z. B. Zusammenschluss zweier Kirchengemeinden zu einer Kirchengemeinde) wirkt die Optionserklärung (§ 27 Abs. 22 UStG) auch für den Rechtsnachfolger.

Im Fall des Zusammenschlusses mehrerer bestehender Körperschaften, von denen nicht alle die Option wirksam ausgeübt haben, hat die daraus entstandene Körperschaft einheitlich zu entscheiden, ob die Rechtsfolgen der Option gelten soll. Eine Beschränkung auf einzelne Tätigkeiten ist auch in diesem Fall nicht möglich

3. Begriffserläuterungen

3.1 Unternehmereigenschaft

Nach § 2 Abs. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche (= wirtschaftliche) Tätigkeit selbständig zur Erzielung von Einnahmen (nicht Gewinn!), nachhaltig, d.h. auf Dauer, ausübt, auch wenn eine Personenvereinigung (Körperschaft) nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Für eine nachhaltige Tätigkeit spricht z.B. eine mehrjährige Tätigkeit, planmäßiges Handeln, auf Wiederholung angelegte Tätigkeit oder Beteiligung am Markt. Das Unternehmen umfasst die gesamte (wirtschaftliche) Tätigkeit des Unternehmers.

Soweit also eine Kirchengemeinde Leistungen gegen Entgelt erbringt, ist zu prüfen, ob sie als Unternehmer tätig wird. In diesen Fällen tritt die Kirchengemeinde ggf. in Konkurrenz zu einem privaten Anbieter und muss somit auch unter den gleichen Voraussetzungen behandelt und besteuert werden.

3.2 Leistungsaustausch

Soweit eine Lieferung oder sonstige Leistung gegen Entgelt ausgeführt wird, liegt ein steuerbarer Umsatz vor (§ 1 Abs. 1 S. 1 UStG). Eine Lieferung oder sonstige Leistung ist durch einen Leistungsaustausch bestimmt. Dieser setzt voraus, dass ein Leistender und Leis-

tungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht. Leistung und Gegenleistung müssen in einem wechselseitigen Zusammenhang stehen. Der umsatzsteuerrechtliche Leistungsaustausch erfordert eine zielgerichtete, konkrete Leistung.

Dementsprechend nicht zu berücksichtigen sind sogenannte nicht steuerbare Innenumsätze innerhalb der jPöR z.B. die Überlassung des Gemeindehauses an eigene unselbständige Gruppen.

Nicht immer erfolgt eine Lieferung/Leistung gegen ein unmittelbares Entgelt. Zahlungen von den Leistungsempfängern direkt stellen grundsätzlich in jedem Fall Entgelte dar, welche der Umsatzsteuer unterworfen werden müssen, soweit die Umsätze steuerbar und steuerpflichtig sind. Doch auch Zahlungen von Dritten können unter Umständen steuerbare Entgelte darstellen.

Insbesondere im diakonischen Bereich wird gegenüber den Betroffenen oft kein Entgelt abgerechnet. Die Arbeit wird jedoch über Entgelte von Dritten oder Zuschüssen, wie z.B. dem Bund, Land oder Kommunen finanziert. Unter Umständen handelt es sich bei diesen Entgelten um echte Zuschüsse, was dazu führt, dass kein Leistungsaustausch und somit auch kein steuerbarer Umsatz vorliegen.

3.2.1 Entgelt

Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Der Umfang des Entgelts beschränkt sich nicht auf die bürgerlich-rechtlich bestimmte oder bestimmbare Gegenleistung für eine Leistung, sondern erstreckt sich auf alles, was der Leistungsempfänger tatsächlich für die an ihn bewirkte Leistung aufwendet. Das Entgelt kann auch in einer Gegenleistung bestehen (Tausch/tauschähnlicher Umsatz).

3.2.2 Zuschüsse

Seit einem Urteil des Bundesfinanzhofs im Jahr 2008 (BFH, 27.11.2008 – V R 8/07 – Evangelischer Presseverband) ist auch bei Zuschüssen, die eine jPöR aus ihrem Haushalt an eine Einrichtung vergibt, die Frage zu beantworten, wie dieser Zuschuss hinsichtlich der Umsatzsteuer zu behandeln ist. Handelt es sich um einen umsatzsteuerbaren Leistungsaus-

tausch? Oder gibt es einen solchen Leistungsaustausch gar nicht, weil die Zahlung ganz allgemein die Tätigkeit der Einrichtung unterstützen soll?

Grundsätzlich ist eine Abgrenzung zwischen einem nicht steuerbaren, sogenannten „echten“ Zuschuss und einem steuerbaren, sogenannten „unechten“ Zuschuss vorzunehmen. Beim „echten“ Zuschuss nach Maßgabe von Abschn. 10.2. Abs. 7–10 UStAE fällt grundsätzlich keine Umsatzsteuer an, da es sich um eine Zuwendung handelt, der keine Leistung gegenübersteht und es somit am Leistungsaustausch fehlt. Er liegt vor, wenn die jPöR Gelder zur Verfügung stellt, damit die Einrichtung allgemein ihre Tätigkeiten finanzieren kann. Soll der Zahlungsempfänger mit dem Zuschuss also lediglich ganz allgemein in die Lage versetzt werden, seinen Aufgaben nachgehen zu können (Abschn. 10.2. Abs. 7 Sätze 2–3 UStAE), kann man nicht von einem steuerbaren Leistungsaustausch sprechen. Beim „unechten“ Zuschuss hingegen erbringt die Einrichtung eine konkrete Gegenleistung, die sie im Auftrag des Zuschussgebers ausführt. Ein solcher Fall ist umsatzsteuerbar.

3.2.2.1 Einordnung

Der Begriff „Zuschuss“ ist im Umsatzsteuergesetz nicht explizit definiert, sondern ist unter dem Tatbestandsmerkmal des „Entgelt“ zu subsumieren. Gemäß § 1 Nr. Abs. 1 UStG fallen nur Leistungen gegen Entgelt in den Anwendungsbereich (Steuerbarkeit) der Umsatzsteuer.

Die Finanzverwaltung hat sich in ihrem Anwendungserlass zum Umsatzsteuergesetz (UStAE) unter Abschnitt 10.2 ausführlich mit der Frage befasst, in welchen Fällen einem Zuschuss ein Entgeltcharakter zukommt. Unterschieden werden drei Fallkonstellationen:

- Fall 1: Zuschuss als Entgelt vom Leistungsempfänger (10.2 Abs. 2 UStAE)
- Fall 2: Zuschuss als Entgelt von dritter Seite (10.2. Abs. Abs. 3 UStAE)
- Fall 3: Zuschuss als öffentlich-rechtliche Förderungen (10.2 Abs. 7 UStAE)

In den Fällen 1 und 2 wird der Zuschuss als Entgelt eingestuft, weshalb man hier von unechten Zuschüssen spricht.

Demgegenüber ist im Fall 3 ein echter Zuschuss gegeben, der kein Entgelt darstellt und damit nicht der Steuerbarkeit in der Umsatzsteuer unterliegt

3.2.2.2 Zuschuss als Entgelt vom Leistungsempfänger

In diesem Fall des unechten Zuschusses besteht zwischen dem Zuschussempfänger und dem Zuschussgeber ein Rechtsverhältnis, im Rahmen dessen der Zuschussempfänger eine Leistung erbringt und der Zuschuss hierfür den tatsächlichen Gegenwert bildet. Es sind damit zwei Voraussetzungen erforderlich um einen Zuschuss als Entgelt zu bejahen:

1. Der Zuschussempfänger muss eine **Leistung im wirtschaftlichen Sinne (Leistungsaustausch)** erbringen. Die Übernahme von öffentlichen Aufgaben durch den Zuschussempfänger ist die Erbringung einer Leistung. Unerheblich ist, ob und für welchen Zweck (z. B. hoheitlicher Zweck) der Zuschussgeber die Leistung tatsächlich verwendet.
2. Außerdem muss eine innere Verknüpfung (Rechtsverhältnis) zwischen dieser Leistung und dem erhaltenen Zuschuss bestehen. Dieses Kriterium sieht die Rechtsprechung als Abgrenzungsmerkmal zum echten (nicht steuerbaren) Zuschuss. Die innere Verknüpfung ist regelmäßig bei Vorliegen eines gegenseitigen (Zuschuss)Vertrags anzunehmen. Ausreichend ist jedoch auch, dass der Zuschussempfänger in Erwartung des Zuschusses tätig wird, ohne dass ein Rechtsanspruch besteht. Entspricht der „Zuschuss“ inhaltlich einem Entgelt für eine bestimmte Leistung, kann auch das Vorliegen eines Bewilligungsbescheides bereits für die Annahme eines Rechtsverhältnisses hinreichend sein.

Beispiel:

Ein nicht als gemeinnützig anerkannter Verein verfolgte als Vereinszweck die Förderungen der kirchlichen Medienarbeit. Im Rahmen der Vereinstätigkeit wurden unter anderem Rundfunkbeiträge erstellt. Ein Vereinsmitglied war eine Landeskirche. Von dieser erhielt der Verein eine „Finanzzuweisung“ auf Basis eines Haushaltsbeschlusses der Synode.

In diesem Fall hat der Bundesfinanzhof den Entgeltcharakter des Zuschusses bejaht. Das Urteil ist deshalb beachtlich, weil es im Widerspruch zur Auffassung der Finanzverwaltung steht, wonach Zuschüsse aus öffentlichen Kassen auf Grundlage des Haushaltsrecht grundsätzlich als echte Zuschüsse zu behandeln sind.

Beispiel:

Eine Kommune schließt mit einer kirchlichen Körperschaft einen „Zuschussvertrag“. Der Zuschussempfänger verpflichtet sich gemäß einer detaillierten Zielbeschreibung zur Durchführung von Maßnahmen der Jugendarbeit als Träger im Sinne von § 11 SGB VIII. Der Zuschuss wird auf Basis des kommunalen Haushaltsrechts gewährt (Abschnitt 10.2 Abs. 2 Satz 6 UStAE). Vorliegend ist bereits das Vorliegen eines Vertrags mit Laufzeit- und Kündigungsregelung ein starkes Indiz für einen unechten Zuschuss. Aber auch dann, wenn die Kommune statt eines Vertrages das Mittel eines Bewilligungsbescheid wählen würde, käme man voraussichtlich zu demselben Ergebnis, wenn die Zielbeschreibung in den Nebenbestimmungen zum Bescheid aufgenommen ist. Auch bei Zuschüssen aus öffentlichen Kassen sieht die Finanzverwaltung ausnahmsweise einen entgeltliche Leistungsaustausch als gegeben, wenn der Zuschussgeber in die Nebenbestimmungen Vorgaben im Sinne einer fachliche Detailsteuerung aufnimmt. Im gewählten Beispiel ist der steuerbare, unechte Zuschuss jedoch steuerfrei gem. § 4 Nr. 25 UStG.

3.2.2.3 Zuschuss als Entgelt von dritter Seite

In dieser Konstellation besteht im Unterschied zu oben kein Leistungsaustausch zwischen dem Zuschussempfänger (Unternehmer) mit dem Zuschussgeber. Vielmehr besteht der steuerbare Leistungsaustausch mit einer weiteren Person bzw. Personengruppe (i. d. R. Verbraucher). Der Zuschuss dient dazu, ein bestimmtes Preisniveau zugunsten der Verbraucher sicherzustellen (**Preissubvention, Preisauffüllung**).

Der Zuschuss als Entgelt von dritter Seite begründet keine gesonderte Steuerbarkeit, sondern **erhöht die Bemessungsgrundlage** (§ 10 UStG) betreffend den Leistungsaustausch zwischen dem Unternehmer und dem Verbraucher.

Beispiel:

Betreiber des kommunalen zoologischen Gartens ist eine GmbH, die sich zu 100 % im Anteilsbesitz der Kommune befindet. Aus politischen Gründen soll der Eintrittspreis eine bestimmte Höhe nicht übersteigen, was dazu führt, dass der Betrieb des zoologischen Gartens dauerhaft verlustbehaftet ist. Zum Ausgleich der Verluste zahlt die Kommune einen Zuschuss. Dieser Zuschuss ist zusätzliches (preisauffüllendes) Entgelt zu den Eintrittspreisen der Besucher.

Das preisauflüllende Entgelt folgt in der Beurteilung der Steuerbefreiung bzw. der Steuerermäßigung der Beurteilung für die Eintrittsgelder. Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20a UStG kommt bei einem privatrechtlichen Betreiber nur bei Vorliegen einer landesbehördlichen Bescheinigung in Betracht. Bei Nichtvorliegen der Steuerbefreiung kommt der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe d) UStG zu Anwendung.

Auch bei Zuschüssen als Entgelt von dritter Seite kann sich im Einzelfall die Frage zur **Abgrenzung vom echten Zuschuss** (an den Unternehmer) stellen. Nach Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs liegt ein preisauflüllendes Entgelt unter folgenden Voraussetzungen vor:

1. Nutznießer des Zuschusses soll letztlich der Verbraucher bzw. die Verbrauchergruppe sein.
2. Der Zuschuss steht im Zusammenhang mit der Erbringung einer bestimmten Leistung durch den Unternehmer
3. Das Recht auf den Erhalt des Zuschusses ist an die Erbringung steuerbarer Umsätze des Unternehmers an den Verbraucher bzw. die Verbrauchergruppe gekoppelt.

Beispiel:

Ein privater Betreiber unterhält ein Freizeitbad. In diesem Freizeitbad findet auch das örtliche Vereinsschwimmen statt. Hierzu steht in dem Freizeitbad eigens ein Sportbecken zu Verfügung. Die Eintrittspreise für die Vereine werden von der Kommune vorgegeben. Dafür erhält der Betreiber jährlich einen kommunalen Zuschuss. Dieser Zuschuss ist preisauflüllendes Entgelt.

3.2.2.4 (echter) Zuschuss als öffentlich-rechtliche Förderung

In Abgrenzung zu den oben beschriebenen Fällen, steht der echte Zuschuss nicht im Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch. Der Zuschussgeber verfolgt mit der Zuschussgewährung strukturpolitische, volkswirtschaftliche oder allgemeine öffentliche Interessen. Gefördert werden soll die Tätigkeit des Zuschussempfängers als solche.

Die Finanzverwaltung vermutet in Abschnitt 10.2 Abs. 8 UStAE in großzügiger Weise, dass Zuschüsse aus öffentlichen Kassen auf Grundlage des Haushaltsrechts grundsätzlich echte Zuschüsse sind. Auflagen des Zuschussgebers in allgemeinen Nebenbestimmungen (z. B. ANBest-P) begründen keinen Leistungsaustausch. Lediglich besondere Nebenbestimmun-

gen (z. B. fachliche Detailvorgaben) können im Einzelfall zu einer anderen Beurteilung führen.

Beispiel:

Das Land gewährt einer Forschungseinrichtung einen Zuschuss, um diese in die Lage zu versetzen, Grundlagenforschung zu betreiben. Auflage im Rahmen der allgemeinen Nebenbestimmungen sind die Erstellung eines Verwendungsnachweises sowie Veröffentlichungspflichten. Hier würde die Finanzverwaltung von einem echten Zuschuss ausgehen.

Behält sich das Land allerdings ein Verwertungsrecht an den Forschungsergebnissen vor, so spräche dies eher für einen Leistungsaustausch (unechten Zuschuss). (Ausführlich zur Projektförderung in: BMF-Schreiben vom 15.8.2006, IV A 5 – S7200 – 59/06.5.)

3.2.2.5 Zusammenfassung

Allgemein lässt sich sagen, dass das Risiko, dass ein der Umsatzsteuer unterliegender Leistungsaustausch angenommen wird, sinkt, wenn ein Zuwendungsverhältnis möglichst allgemein und einseitig ausgestaltet ist. Eine inhaltlich, örtlich oder zeitlich bestimmbare Leistung führt hingegen regelmäßig zu einem identifizierbaren Leistungsempfänger und damit zur Annahme einer steuerbaren Leistung. Entsprechend werden Zuwendungen grundsätzlich dann als echte Zuschüsse betrachtet, wenn der Zuwendungsempfänger die Zahlungen lediglich erhält, um ganz allgemein in die Lage versetzt zu werden, überhaupt tätig zu werden oder seine nach dem Satzungszweck obliegenden Aufgaben erfüllen zu können. Dies ist dann der Fall, wenn die Zuschüsse zur allgemeinen Erhaltung oder zur Aufrechterhaltung des Betriebes gewährt werden.

Allerdings ist für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung einer Zuwendung die Betrachtung des Zuwendenden und der seiner Leistung zugrunde liegenden Absicht alleine nicht ausreichend. Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Zuwendung kommt es entscheidend darauf an, wie diese vom Zuwendungsempfänger tatsächlich verwendet wird. Daher ist eine enge Abstimmung zwischen dem Zuwendenden und dem Zuwendungsempfänger unbedingt anzuraten. Diese Abstimmung sollte sich nicht nur auf die einzelne Zuwendung und deren Bewilligungsgrund beschränken. Sie sollte sich vielmehr auch auf die Bestimmungen in den Satzungen bzw. Gesellschaftsverträgen der Zuwendungsempfänger erstrecken. Denn diese

können möglicherweise die Verwendung von Zuwendungen so konkretisieren, dass auf ein umsatzsteuerpflichtiges Leistungsverhältnis geschlossen werden kann.

Die der Umsatzsteuer unterliegenden „unechten“ Zuschüsse können einer Umsatzsteuerbefreiung (§ 4 UStG, Art. 132 MwStSystRL) unterliegen.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der „unechte“ Zuschuss nicht der Umsatzsteuer unterliegt, soweit er für von der Umsatzsteuer befreite Leistungen des Zuwendungsempfängers gewährt wird. Hierzu zählen z. B. Leistungen der Wohlfahrtsverbände (§ 4 Nr. 18 UStG), Leistungen der Jugendhilfe (§ 4 Nr. 25 UStG) oder Leistungen, die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienen (§ 4 Nr. 21 UStG). Baukostenzuschüsse sind in der Regel echte Zuschüsse und ebenfalls nicht umsatzsteuerbar, weil es sich um reine Investitionszuschüsse (vgl. OFD Frankfurt vom 18.03.2009 S 7200 A – 246 – St 111) handelt und es auf der Empfängerseite an einer Leistung und damit an einem Leistungsaustausch fehlt.

Zuschüsse an eigene unselbständige Einrichtungen der jPöR sind in jedem Fall als sogenannte Innenumsätze nicht steuerbar.

In der Praxis ist nicht immer eindeutig erkennbar, ob es sich um einen echten (nicht steuerbaren) Zuschuss oder einen versteckten Leistungsaustausch („unechter“ Zuschuss) handelt. Problematisch für Zuschussgeber / -empfänger können daher nicht erkannte „unechte“ Zuschüsse werden, die nicht oder nur teilweise von der Umsatzsteuer befreit sind. und so zu nicht einkalkulierten und nicht eingepreisten Umsatzsteuerbelastungen führen können. Die kirchlichen jPöR sollten bei Bedarf steuerliche Beratung in Anspruch nehmen.

3.2.3 Spende

Auch wenn eine Gegenleistung freiwillig erbracht wird, „kann“ ein umsatzsteuerbares Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustausches vorliegen (Abschn. 1.1 Abs. 1 Satz 8 UStAE).

Ausreichend für die Annahme eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustausches ist eine „innere Verknüpfung“ / ein „unmittelbarer Zusammenhang“ zwischen den beiden ausgetauschten Leistungen. Nicht erforderlich ist eine einklagbare Verbindlichkeit des Zuwendenden.

Eine Geldzuwendung darf nur dann als Spende gewertet werden, wenn diese vollkommen freiwillig, ohne jegliche Leistungsverbindlichkeit und „ohne die Erwartung eines besonderen

(Nutzungs-) Vorteils gegeben wird“. Die „Spendenmotivation“ zur Förderung gemeinnütziger, hier kirchlicher Zwecke der Kirchengemeinde muss (eindeutig) im Vordergrund stehen. (BFH, Urteil vom 09.12.2014, Az. X R 4/11, Rz. 40 und 39). „Eintrittsspenden“ werden hingegen i.d.R. als nicht freiwillige Gegenleistung gewertet.

Bei kirchlichen Veranstaltungen (z.B. kirchliche Konzerte) wird vielfach um eine „Spende“ bzw. „freiwillige Spende“ geworben bzw. erbeten. Die Erbringung der Leistung (Konzert) steht damit in einem unmittelbaren zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Gegenleistung („Spende“). Die Gegenleistung unterliegt in diesem Fall der Umsatzsteuer (Abschn. 10.1 Abs. 3 Satz 1, Abs. 5 Satz 1).

Ein (klassischer) „Opferstock“ neben dem Kircheneingang bzw. ein Spendenkörbchen z.B. mit der Aufschrift „für die Erhaltung der kirchlichen Arbeit unserer Kirchengemeinde“ oder aber auch für einen bestimmten Zweck (etwa „für die Erhaltung unserer Orgel“ oder „für unsere kirchliche Jugendarbeit“) dürften dagegen als echte Spenden umsatzsteuerfrei sein, weil die innere Verknüpfung bzw. ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Ausgabe der bei dieser Veranstaltung ausgegebenen Speisen und Getränke bzw. dort aufgeführten Musikdarbietungen nicht vorliegt.

3.3 Steuerbarkeit

Fällt ein Umsatz unter das Umsatzsteuergesetz, ist er nach der Begriffsregelung des UStG steuerbar. In aller Regel bedeutet die Feststellung der Steuerbarkeit eines Umsatzes auch, dass Umsatzsteuer anfällt. Es gibt jedoch hiervon auch Ausnahmen. Dafür sind die Steuerbefreiungen des § 4 UStG von Bedeutung sowie die Kleinunternehmerregelung.

3.4 Steuerpflicht

Wenn festgestellt wird, dass keine Befreiungsvorschrift eingreift, ist davon auszugehen, dass für einen steuerbaren Umsatz auch Umsatzsteuer anfällt. Der Umsatz ist somit steuerpflichtig.

3.5 Steuerbefreiungen

Der Gesetzgeber hat gewisse steuerbare Leistungsbeziehungen für steuerfrei erklärt. D.h., dass diese Lieferungs- und Leistungsbeziehungen nicht mit Umsatzsteuer belastet sind (§ 4 UStG). Hierunter fällt z. B. der Betrieb von Kindergärten (§ 4 Nr. 25 UStG).

Mögliche weitere Steuerbefreiungen § 4 UStG sind:

Nummer 8 Zinserträge

Nummer 9a Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen...

Nummer 12a die langfristige Vermietung und Verpachtung von Grundstücken...

Von Langfristigkeit ist auszugehen, wenn die Vertragsdauer länger als 6 Monate läuft.

Nummer 16 die mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbundenen Leistungen, die von jPöR erbracht werden

Die Hilfsbedürftigkeit richtet sich nach dem SGB. Werden in geringem Umfang Leistungen auch an nicht Hilfsbedürftige erbracht, ist dies unschädlich, soweit diese Umsätze nicht mehr als 10 % betragen.

Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen für jeden Leistungsempfänger nachgewiesen werden. Hierzu gehört insbesondere der Nachweis der Pflegebedürftigkeit.

Befreit sind dabei aber auch Altenheime, auch wenn Leistungen an nicht grundsätzlich pflegebedürftige Menschen erbracht werden, dies setzt jedoch voraus, dass die Leistungen im Vorjahr zu mindestens 25 % durch die Sozialversicherung vergütet worden sind.

Nummer 18 eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Leistungen, wenn diese Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden...

Nummer 20a die Umsätze folgender Umsätze des Bundes: Theater, Orchester, Museen, Archive...; dies gilt auch für andere Unternehmer, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, die sie die gleichen kulturellen Aufgaben erfüllt...

Nummer 21a die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen...

Nummer 22a Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von jPöR durchgeführt werden...

Nummer 23a die Erziehung von Kindern und Jugendlichen und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen...

Nummer 23b eng mit der Betreuung von Kindern und Jugendlichen verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen...

Jugendliche in diesem Sinne sind alle Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres.

Nummer 25 Leistungen der Kinder- und Jugendhilfe (z.B. Jugendfahrten, Ferienbetreuung) und andere Leistungen, wenn diese u.a. von Kirchen und Religionsgemeinschaften des öffentlichen Rechts erbracht werden

Nummer 27a die Gestellung von Personal an Einrichtungen, die bestimmte steuerfreie Umsätze haben oder für Zwecke des geistlichen Beistands...

Nummer 29 Dienstleistungen, die selbständige Zusammenschlüsse von Personen an ihre Mitglieder, die eine dem Gemeinwohl dienende nicht-unternehmerische Tätigkeit oder eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausüben, erbringen.

Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, sich direkt auf die Mehrwertsteuersystemrichtlinie zu berufen, Die MwStSystRL enthält Befreiungstatbestände, die der deutsche Gesetzgeber bislang (noch) nicht oder nicht ausreichend umgesetzt hat. Nach der Rechtsprechung des BFH ist in Fällen einer fehlenden Regelung im deutschen Umsatzsteuerrecht eine unmittelbare Berufung auf die europäische MwStSystRL zulässig. In Ermangelung von Verwaltungspraxis und Rechtsprechung ist eine direkte Berufung auf die MwStSystRL allerdings mit Unsicherheiten behaftet.

Zusammenarbeit in Cost-Sharing-Groups

Die europäische MwStSystRL (Art. 132 Abs. 1 Buchstabe f) befreit Dienstleistungen, die selbständige Zusammenschlüsse von Personen an ihre Mitglieder erbringen (sogenannte Kostenteilungszusammenschlüsse oder Cost-Sharing-Groups), von der Mehrwertsteuer. Dabei ist jedoch zu beachten, dass folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen, damit diese Steuerbefreiungsvorschrift überhaupt greifen kann:

- Die Tätigkeit der Mitglieder ist von der Mehrwertsteuer befreit.
- Die geteilten Dienstleistungen sind unmittelbar für die Ausübung der Tätigkeit der Mitglieder erforderlich.
- Die Zusammenschlüsse verlangen von ihren Mitgliedern die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils der gemeinsamen Kosten und
- die Mehrwertsteuerbefreiung führt nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung.

Eine der Voraussetzungen ist, dass die Dienstleistung des Zusammenschlusses nur unmittelbar für den Zweck der steuerfreien bzw. nicht steuerbaren Tätigkeitsausübung des Mitglieds erbracht wird. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind sogenannte Hilfstätigkeiten (z. B. Buchführung, Rechtsberatung) gerade nicht als befreit anzusehen, weil diese nur mittelbar der Ausführung der steuerfreien Leistung dienen.

Zum 01.01.2020 wurde im UStG ein neuer Paragraph 4 Nr. 29 UStG eingeführt. Diese Regelung beruht auf Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe f MwStSystRL. Sie lautet:

§ 4 S. 1 UStG: „Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

... Nr. 29. sonstige Leistungen von selbständigen im Inland ansässigen Zusammenschlüssen von Personen, deren Mitglieder eine dem Gemeinwohl dienende nicht-unternehmerische Tätigkeit oder eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausüben, die nach den Nr. 11b, 14-18, 20-25 oder 27 von der Steuer befreit ist, gegenüber ihren im Inland ansässigen Mitgliedern, soweit diese Leistungen für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeiten verwendet werden und der Zusammenschluss von seinen Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordert, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt.“

Bei der Anwendung der Regelung ist Folgendes zu beachten:

- a) Die USt-Befreiung kann allen „Zusammenschlüssen“ von (natürlichen wie juristischen) Personen gewährt werden, sofern ihre Mitglieder umsatzsteuerbefreite Tätigkeiten ausüben. Allerdings müssen die Zusammenschlüsse, die für Ihre Mitglieder tätig werden, selbständig sein. Dazu muss der Zusammenschluss nach der Rechtsprechung des EuGH „ein eigener, von seinen Mitgliedern verschiedener Steuerpflichtiger“ sein (vgl. EuGH vom 04.05.2017 Rz. 60).
- b) Die Regelung befreit nur Dienstleistungen und keine Lieferungen von der Umsatzsteuer.

Den Mitgliedern müssen nicht die gleichen Dienstleistungen erbracht werden. „Besteht ein Zusammenschluss aus zahlreichen Mitgliedern mit unterschiedlichen Bedürfnissen, so ist es durchaus möglich, dass die Leistungen, die er ihnen erbringt, nicht grundsätzlich die gleichen sind.“ (vgl. EuGH vom 11.12.2008 – C407/07 Rz. 35).

- c) Die Leistungen müssen unmittelbar für Zwecke der Ausübung der steuerfreien bzw. nicht-steuerbaren Tätigkeit der Mitglieder erbracht werden. Laut Gesetzesbegründung fallen allgemeine Verwaltungstätigkeiten, „die lediglich mittelbar der Ausführung von nicht-steuerbaren oder steuerfreien Umsätzen der Mitglieder dienen oder von den Mitgliedern für solche bezogen werden nicht unter die Befreiung.“

Bei einem Zusammenschluss, der IT-Dienstleistungen für seine Mitglieder (Krankenkassen der gesetzlichen Krankenversicherung) übernommen hat, hat die Rechtsprechung die automatische Datenverarbeitung, den Datenschutz und die Datensicherung als unmittelbar den steuerbefreiten Tätigkeiten der Krankenkassen dienenden Leistungen anerkannt (vgl. Finanzgericht Düsseldorf vom 20.09.2017 – 5K1616/15u Rz. 56; BFH vom 06.09.2018 – VR30/17 Rz. 14).

Bis zum Inkrafttreten von § 4 Nr. 29 UStG war Art. 132 Abs. 1 Buchstabe f MwStSystRL im UStG lediglich in § 4 Nr. 14 d) UStG als Leistungen von Personalzusammenschlüssen an ihre Mitglieder bei Heilberufen umgesetzt. Das auch in dieser Regelung enthaltene Tatbestandsmerkmal „unmittelbar“ hat der BFH als „unter Ausschluss einer Zwischenstufe“ verstanden. Eine unmittelbare Verwendung liege dem-

nach vor, „wenn die jeweilige Gemeinschaftsleistung selbst gegenüber den Patienten eingesetzt wird. Dagegen reicht es nicht aus, dass die Leistung der Gemeinschaft die ärztliche Behandlungsleistung lediglich ermöglicht.“ D. h., „dass z. B. Bauleistungen, die Wartung von EDV-Ausstattungen, die Rechtsberatung oder die Tätigkeit einer ärztlichen Verrechnungsstelle oder Buchhaltungsleistungen durch den Personalsammenschluss nicht begünstigt sein können, da sie nur mittelbar der Ausführung der steuerfreien Heilbehandlungsleistungen dienen. Begünstigungsfähig sind z. B. nur Leistungen, die unmittelbar im Bereich der nach § 4 Nr. 14 Buchstabe a) oder Buchstabe b) UStG begünstigten Heilbehandlungsleistungen verwendet werden können, wie z. B. die Gestellung medizinischer Geräte, die Gestellung von medizinischem Fachpersonal, Laboruntersuchungen, Röntgenaufnahmen und andere medizinisch-technische Leistungen.“

Die Gesetzesbegründung zu § 4 Nr. 29 UStG erläutert auf Grundlage der vorherrschenden Rechtsauffassung zu § 4 Nr. 14 d) UStG wie das Tatbestandsmerkmal „unmittelbar“ zu verstehen ist. Daher ist auch bei der Anwendung von § 4 Nr. 29 UStG zu prüfen, ob die Gemeinschaftsleistung „unter Ausschluss einer Zwischenstufe“ für die steuerbefreite Tätigkeit des Mitglieds genutzt wird und diese nicht lediglich ermöglicht.

- d) „Eine genaue Erstattung der anfallenden Kosten liegt vor, wenn der Personenzusammenschluss seinen Mitgliedern die Leistungen zu Selbstkosten anbietet bzw. ihm nur die tatsächlich anfallenden Kosten erstattet werden und das jeweilige Mitglied den (seinen) entsprechenden Anteil an den Gesamtkosten steht.
- e) Die Befreiung von der Umsatzsteuer darf nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen. Art. 132 Abs. 1 Buchstabe f MwStSystRL soll Wettbewerbsnachteile kompensieren helfen, daher ist die Wettbewerbsklausel nur restriktiv anzuwenden. „Eine Steuerbefreiung scheidet danach aus, wenn eine reale Gefahr besteht, dass die Befreiung für sich genommen unmittelbar oder in Zukunft zu Wettbewerbsverzerrungen führen kann. ... Indizien für eine zweckwidrige Anwendung der Steuerbefreiung können beispielsweise sein, dass der Personenzusammenschluss unter Ausnutzung von Synergieeffekten die gleichen Dienstleistungen entgeltlich an Nicht-Mitglieder am Markt erbringt, dass die Verlagerung von externen beliebigen, insbesondere nicht auf die Bedürfnisse seiner Mitglieder zugeschnittenen Dienstleistungen auf den Personenzusammenschluss erfolgt, obwohl derartige Leistungen ohne Weiteres auch von ande-

ren Marktteilnehmern angeboten werden könnten...“.

Anerkannt ist, dass eine Wettbewerbsverzerrung ausscheidet, „wenn eine ausdrückliche gesetzliche Regelung besteht, auf deren Grundlage ein Tätigwerden Dritter und damit eine Wettbewerbssituation ausgeschlossen ist.“

Die Zusammenarbeit von jPöR in sogenannten Cost-Sharing-Groups kann für Zusammenschlüsse kirchlicher jPöR, bei denen auch privatrechtlich organisierte Körperschaften beteiligt sind in Einzelfällen von Interesse sein.

Insbesondere im Hinblick auf das „Unmittelbarkeitskriterium“ ist die Bildung sogenannter Kostenteilungszusammenschlüsse mit Unsicherheiten behaftet und sollte daher mit fachlicher Beratung vorgenommen werden.

3.6 Kleinunternehmer § 19 UStG

Werden umsatzsteuerbare Umsätze getätigt, muss man als jPöR zukünftig in jedem Fall aktiv werden. Soweit die Summe sämtlicher steuerbaren Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr den Betrag von 22.000 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr den Betrag von 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird, besteht die Möglichkeit die Kleinunternehmerregelung gem. § 19 Abs. 1 UStG in Anspruch zu nehmen. Dies hat zur Folge, dass die geschuldete Umsatzsteuer nicht erhoben wird und somit auch nicht abgeführt werden muss. Ein Vorsteuerabzug ist dann nicht möglich.

Beispiel:

Eine Kirchengemeinde erwirtschaftet im Jahr 2023 voraussichtlich Umsätze in Höhe von 437.500 €, hiervon entfallen 400.000 € auf Einnahmen aus Kindergartengebühren, die je nach rechtlicher Gestaltung nicht steuerbar (Gebührensatzung) oder zumindest steuerfrei (privatrechtliche Verträge mit Eltern) sind. Im Jahr 2022 hat sie insgesamt 410.000 € eingenommen, davon 395.000 € aus Kindergartenbeiträgen. Da also der (potentiell) steuerpflichtige Gesamtumsatz im vorangegangenen Jahr max. 15.000 € betragen hat und im laufenden Jahr voraussichtlich max. 37.500 € betragen wird, wird die geschuldete Umsatzsteuer im Rahmen der Kleinunternehmerregelung nicht erhoben.

Hinweis: Für den Umstieg auf die Neuregelungen zur Umsatzbesteuerung gilt Folgendes: Sofern nicht bereits nach alter Rechtslage Umsatzsteuer zu erheben war, ist für das Jahr 2023 allein auf den voraussichtlichen Umsatz dieses Kalenderjahres abzustellen. Der voraussichtliche steuerrelevante Jahresumsatz ist also zu schätzen. Hierbei ist die Grenze von 22.000 € und nicht die Grenze von 50.000 € maßgebend. Nur wenn der Jahresumsatz im Kalenderjahr 2023 voraussichtlich nicht höher als 22.000 € ist, darf für 2023 die Kleinunternehmer-Regelung in Anspruch genommen werden.

Beispiel:

Eine Kirchengemeinde erzielt im Kalenderjahr üblicherweise steuerpflichtige Bruttoeinnahmen in Höhe von 10.000 € aus unternehmerischen Tätigkeiten. Alle fünf Jahre, z. B. 2024, wird ein großes Gemeindefest ausgerichtet, bei dem 15.000 € aus dem Verkauf von Speisen und Getränken Erlöst werden.

Anwendung der Kleinunternehmerregel (= keine Umsatzsteuer)

Jahr	IST-Umsatz Vorjahr < 22.000 EUR	voraussichtlicher Umsatz lfd. Jahr (< 50.000 EUR)	Kleinunternehmer?
2023	10.000 EUR	10.000 EUR	JA
2024	10.000 EUR	25.000 EUR	JA
2025	25.000 EUR	10.000 EUR	JA
2026	10.000 EUR	10.000 EUR	JA

Hinweis: Ob in derartigen Fällen eine wechselweise Anwendung der Kleinunternehmerregelung sinnvoll ist oder nach einmaliger Steuerpflicht die (fünf Jahre bindende) Option zur Befreiung von der Kleinunternehmerregelung in Anspruch genommen wird, ist nach Sachlage vor Ort zu entscheiden.

Als maßgeblicher Umsatz zählen alle vereinnahmten Entgelte inklusive Steuer. Zum maßgebenden Gesamtumsatz gehören nicht Einfuhren aus dem Drittland und der sogenannte innergemeinschaftliche Erwerb sowie die Umsätze aus den Verkäufen von Anlagegütern. Auch bestimmte im kirchlichen Umfeld üblicherweise auftretende steuerfreie Umsätze sind nicht mit in den Gesamtumsatz einzubeziehen. Hierunter fallen unter anderem Vermietungsumsätze (§ 4 Nr. 12 UStG), Umsätze von Einrichtungen zur Pflege bedürftiger Menschen (§ 4 Nr. 16 UStG), Leistungen der Sozialfürsorge (§ 4 Nr. 18 UStG), kulturell begünstigte Umsätze

ze (§ 4 Nr. 20 UStG), Umsätze des Bildungszwecks (§ 4 Nr. 21 UStG), Umsätze belehrender Kurse/Vorträge (§ 4 Nr. 22 UStG), Erziehungs-, Betreuungs- und Verpflegungsleistungen für Kinder und Jugendlichen (§ 4 Nr. 23 UStG), Leistungen der Jugendhilfe (§ 4 Nr. 25 UStG) und Gestellung von Personal religiöser Einrichtungen für steuerbefreite Umsätze (§ 4 Nr. 27 UStG).

Führt der Unternehmer Umsätze aus, die einer Margenbesteuerung unterliegen, ist nicht die Marge, sondern die Einnahme bei der Prüfung des Gesamtumsatzes zu berücksichtigen (z. B. Reiseleistungen – s. „ABC der Tätigkeiten der Kirchengemeinden“) (Vgl. EuGH-Urteil v. 29.07.2019, C-388/18).

Ähnliches gilt dann, wenn ein Land- oder Forstwirtschaftsbetrieb besteht und hier die Umsätze der Durchschnittsbesteuerung (d. h. der pauschalen Umsatzbesteuerung i. H. v. 5,5 %) unterworfen werden (s. „ABC der Tätigkeiten der Kirchengemeinden“). In diesen Fällen sind die land- und forstwirtschaftlichen Einnahmen für die Ermittlung des Gesamtumsatzes ebenfalls hinzuzurechnen. Wird die Umsatzgrenze für Kleinunternehmer inkl. Forsteinnahmen nicht überschritten, kann der Unternehmer dennoch weiter die Holzverkäufe mit einem Durchschnittssatz umsatzbesteuern – für alle anderen Umsätze ist keine Umsatzsteuer zu erheben. Die Durchschnittsbesteuerung geht damit der Kleinunternehmerregelung vor.

Auch die der Kleinunternehmerregelung unterliegenden Umsätze müssen gegenüber dem zuständigen Finanzamt erklärt werden. Das gleiche gilt grundsätzlich auch für steuerfreie Umsätze. Es besteht generell die Verpflichtung, eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung an das Finanzamt zu übermitteln.

Kleinunternehmer dürfen in ihren Rechnungen keine Umsatzsteuer ausweisen. Sie sind verpflichtet, in Rechnungen den Grund für die fehlenden Umsatzsteuer-Angaben zu nennen.

Formulierungsbeispiel:

„Kein Umsatzsteuerausweis aufgrund Anwendung der Kleinunternehmerregelung gemäß § 19 UStG.“

Weisen Kleinunternehmer dennoch eine Umsatzsteuer (zu Unrecht) in ihren Rechnungen aus, schulden sie, wie alle anderen Unternehmer auch, den zu Unrecht ausgewiesenen Steuerbetrag (§ 14c UStG).

Nach § 19 Abs. 2 UStG kann auf die Behandlung als Kleinunternehmer verzichtet werden, z.B. zur Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Dies ist jedoch dann für fünf Jahre bindend. Der Verzicht ist für das gesamte Unternehmen zu erklären. Die Beschränkung auf einzelne Unternehmensteile ist nicht möglich.

Auch wenn bei Kleinunternehmern in der Regel keine Umsatzsteuer erhoben wird, ist der Kleinunternehmer in einigen Fällen dennoch verpflichtet, Umsatzsteuer an das Finanzamt zu zahlen. Dies gilt im Wesentlichen für den Bezug von Waren und Dienstleistungen aus dem Ausland. Auf die Ausführungen in den Kapiteln 6.3.3 und 6.3.4 wird verwiesen.

3.7 Steuersatz

Grundsätzlich ist von einem Regelsteuersatz in Höhe von 19 % auszugehen (§ 12 Abs. 1 UStG). Für bestimmte Umsätze ermäßigt sich der Steuersatz 7% (§ 12 Abs. 2 UStG). Relevante ermäßigte Umsätze sind z.B.

Nummer 7a die Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte und Museen...

Nummer 8a die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen und Zweckbetriebe

Nummer 11 die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur kurzfristigen Beherbergung (Hotelleistungen).

Ausnahmen hierzu sind insbesondere die sogenannte Durchschnittssatzbesteuerung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 24 UStG) und die Margenbesteuerung für Reiseleistungen (s. „ABC der Tätigkeiten der Kirchengemeinden“).

3.8 Vorsteuer

Im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung kann die von einem anderen Unternehmer in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen werden. Der Vorsteuerabzug ist demnach ein Recht des Unternehmers und anders als die Abführung der Umsatzsteuer auf erbrachte Leistungen keine Pflicht. Jedoch gilt das Recht zum Vorsteuerabzug nur für Leistungen, die für steuerpflichtige Ausgangsumsätze verwendet werden. Erbringt die Körperschaft also Leistungen, die steuerfrei sind, so ist die darauf entfallende, an andere Unternehmer gezahlte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehbar. Wenn bei Erwerb einer Leistung für die kirchliche Körperschaft nicht ersichtlich ist, ob diese wiederum auch für steuer-

pflichtige Ausgangsumsätze verwendet wird, ist von der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs abzuraten.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde erwirbt im Internet (preisgünstig) Gesangbücher, bei denen noch nicht feststeht, ob diese eigengenutzt, verschenkt oder weiterverkauft werden sollen. Nur für weiter verkaufte Bücher kann die beim Einkauf insoweit gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer beim Finanzamt geltend gemacht werden

Wenn erworbene Leistungen für nicht steuerbare oder steuerfreie und steuerpflichtige Umsätze verwendet werden, hat gem. § 15 Abs. 4 UStG eine Aufteilung der Vorsteuer in Form der sachgerechten Schätzung zu erfolgen (z. B. bei gemischt genutzten Immobilien in Form des Flächenschlüssels - steuerpflichtiger Anteil zu Gesamtfläche oder beim Vorsteuerabzug für den Druck der Gemeindebriefe anhand der Seitenzahlen für kirchliche Mitteilungen im Verhältnis zu steuerpflichtigen Werbeanzeigen). Der auf den steuerpflichtigen Umsatz entfallende Teil ist als Vorsteuer abzugsfähig.

Es sind daher folgende Vorsteuerbeträge zu unterscheiden:

1. Vorsteuerbeträge, die ausschließlich Umsätzen zuzurechnen sind, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Diese Vorsteuerbeträge sind in voller Höhe abziehbar.
2. Vorsteuerbeträge, die ausschließlich Umsätzen zuzurechnen sind, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Diese Vorsteuerbeträge sind in voller Höhe vom Abzug ausgeschlossen.
3. Vorsteuerbeträge, die sowohl mit Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch mit Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Die Vorsteuerbeträge zu 1. und 2. sind unmittelbar und wirtschaftlich zuzuordnen. Nur im Hinblick auf die Dritte Gruppe ist eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge gem. § 15 Abs. 4 UStG vorzunehmen. Hierzu bedarf es einer sachgerechten Schätzung unter Abstellung auf die vorliegenden wirtschaftlichen Verhältnisse. Die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuer nach dem Umsatzschlüssel ist nur zulässig, wenn keine andere Methode der wirtschaftlichen Zuordnung möglich ist. Als andere Maßstäbe kommen bei gemischt genutzten Immobilien

die Flächenschlüssel in Betracht. Bei Maschinen oder Werkzeugen eines Friedhofes, die sowohl im hoheitlichen Bereich als auch im unternehmerischen Bereich (Grabpflege) eingesetzt werden, kommt z. B. eine Aufteilung anhand von Stundenzetteln in Betracht. Vereinzelt haben kirchliche Körperschaften mit der Finanzverwaltung feste Aufteilungsschlüssel vereinbart, die in regelmäßigen Abständen überprüft und an die geänderten Verhältnisse angepasst werden.

Im kirchlichen Bereich stellt sich im Zuge der Neuregelung der Umsatzbesteuerung der jPöR häufig die Frage, ob z. B. die durch andere Unternehmer in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge aus der Sanierung von Kirchen oder Gemeindehäusern künftig als Vorsteuern geltend gemacht werden können. Hierzu ist anzumerken, dass die Kirchen und Gemeindehäuser dem Grunde nach dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen sind. Der Vorsteuerabzug ist insoweit ausgeschlossen. Sollte die Kirche oder das Gemeindehaus auch zu steuerpflichtigen Umsätzen verwendet werden (z. B. steuerpflichtige Vermietung der Kirche oder des Gemeindehauses), könnte ein anteiliger Vorsteuerabzug in Betracht kommen. In der Regel wird auf Grund der überwiegenden Nutzung für nichtunternehmerische Zwecke der anteilige Vorsteuerabzug verhältnismäßig gering ausfallen, sodass die Vorteile des Vorsteuerabzuges und der Aufwand aus der Berechnung des anteiligen Vorsteuerabzuges und die etwaige Korrektur des Vorsteuerabzuges in späteren Veranlagungszeiträumen gegeneinander abzuwägen sind.

Voraussetzung für den Abzug der Vorsteuer ist auch eine ordnungsgemäße Rechnung gem. § 14 UStG. Die Rechnungen sind rechnerisch und formal zu prüfen. Gegebenenfalls muss eine Korrektur durch den Rechnungssteller erfolgen. Bei Kleinbetragsrechnungen (bis 250 €, bei denen die Umsatzsteuer nicht gesondert ausgewiesen ist, ist der zu berücksichtigende Vorsteuerbetrag selbst zu errechnen (s. Kapitel 6.1. Rechnungsstellung).

Bei geleisteten Anzahlungen ist gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG der Vorsteuerabzug in dem Voranmeldungszeitraum möglich, in dem eine Rechnung mit gesondertem USt-Ausweis vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Beispiel:

Eine jPöR erhielt im November eines Jahres eine Vorausrechnung, die sie noch im gleichen Monat beglich (Anzahlung). Der Umsatz wurde an sie aber erst im Januar des folgenden Jahres ausgeführt.

Die Vorsteuer ist bereits im November abziehbar (insoweit die jPöR Unternehmerin und damit vorsteuerabzugsberechtigt ist). Würde die jPöR im November nur einen Teil der Vorausrechnung begleichen, hätte sie im November nur insoweit einen Vorsteuerabzug. Den restlichen Vorsteuerabzug könnte sie dann erst im Januar vornehmen, wenn sie den Umsatz erhalten hat.

Ändert sich die ursprünglich geplante Verwendung eines Wirtschaftsgutes, kann sich auch die Beurteilung der Vorsteuerabzugsberechtigung nachträglich ändern und eine Vorsteuerberichtigung erforderlich machen (§ 15a UStG).

Bei Grundstücken beispielsweise, die dem Unternehmen über einen längeren Zeitraum hinweg dienen, kommt es häufig zu unterschiedlichen Nutzungen. Die Vorsteuer muss grundsätzlich mit Ablauf des Voranmeldezeitraums geändert werden, in dem die Verwendungsänderung eingetreten ist.

Das Bundesfinanzministerium hat in seinem Schreiben vom 16.12.2016 klargestellt, dass ein Vorsteuerabzug nach § 15 UStG ausscheidet, soweit eine jPöR Leistungen für ihren nichtunternehmerischen Bereich bezieht. Dies gilt auch, wenn sie von der Option nach § 27 Abs. 22 Satz 3 UStG Gebrauch macht und soweit sie im Optionszeitraum nicht nach § 2 Abs. 3 UStG unternehmerisch tätig ist.

Für den Vorsteuerabzug im Optionszeitraum ist danach zu differenzieren, ob die erstmalige Verwendung noch im Optionszeitraum erfolgt. Das BMF Schreiben zählt hierzu verschiedene Varianten auf und nennt Beispiele. Bezüglich der Beispiele wird auf das BMF-Schreiben verwiesen.

- Erfolgt die erstmalige Verwendung der Leistung während des Optionszeitraums nichtunternehmerisch und wird sie bei einer zur erstmaligen Verwendung unveränderten Nutzung nach dessen Ablauf unternehmerisch verwendet, ist ein Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Leistungsbezuges ausgeschlossen. Jedoch ist der Vorsteuerabzug aus dieser Leistung unter den weiteren Voraussetzungen des § 15a UStG einer späteren Berichtigung zugänglich.
- Erfolgt die erstmalige Verwendung der während des Optionszeitraums bezogenen Leistung nach Ablauf des Optionszeitraums nach § 27 Abs. 22 UStG unternehmerisch, ist ein Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Leistungsbezugs unter Berücksichti-

gung der beabsichtigten Verwendung und unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG zulässig.

Entsprechendes gilt für Leistungsbezüge für den nichtunternehmerischen Bereich vor dem 01. Januar 2017, sofern diese nach Ablauf des Optionszeitraumes bei einer zur erstmaligen Verwendung unveränderten Nutzung unternehmerisch verwendet werden, soweit die weiteren Voraussetzungen des § 15a UStG erfüllt sind.

Der Vorsteuerabzug verringert die Umsatzsteuer aus den Lieferungen und sonstigen Leistungen anteilig im jeweils entsprechenden Veranlagungszeitraum, ggf. Veranlagungsjahr. Sind in einem Voranmeldungszeitraum nur geringe oder gar keine Umsätze getätigt, jedoch Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden, führt dies zu einer Vergütung der überschüssigen Vorsteuer durch das Finanzamt.

4. Berechnung der Umsatzsteuer

4.1 Regelbesteuerung

Alle Unternehmen, die nicht unter die Kleinunternehmerregelung fallen, unterliegen der sogenannten Regelbesteuerung. Ausnahmen hierzu sind insbesondere die sogenannte Durchschnittssatzbesteuerung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 24 UStG) und die Margenbesteuerung für Reiseleistungen (s. „ABC der Tätigkeiten der Kirchengemeinden zu Reisen – vereinnahmte Entgelte“). Haben im vorangegangenen Kalenderjahr die jährlichen Einnahmen aus der gesamten unternehmerischen Tätigkeit 22.000 € überstiegen, ist auf alle Umsätze die Umsatzsteuer zu berechnen, und zwar entweder durch Anwendung des vollen Steuersatzes von 19 % oder des ermäßigten Steuersatzes von 7 % auf die Bemessungsgrundlage. Die Vorsteuer, also die von anderen Unternehmen in Eingangsrechnungen gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge, kann abgezogen werden, wenn diese Einkäufe bzw. in Anspruch genommene Leistungen den unternehmerischen Bereich betreffen.

4.2 Berücksichtigung der Umsatzsteuer bei der Festlegung von Verkaufspreisen

Da die Umsatzsteuer vom Verkaufspreis abzuführen ist, sollte diese Größe bei der Kalkulation des Verkaufspreises berücksichtigt werden.

Beispiele:

Eine Tasse Kaffee soll für 1 € verkauft werden. Da die Umsatzsteuer in diesem Fall 19 % beträgt, entspricht der Verkaufspreis 119 % der bei der Kirchengemeinde verbleibenden Einnahme. Die abzuführende Umsatzsteuer errechnet sich also wie folgt:

100 Cent: 119 x 19

Somit ergibt sich ein Umsatzsteueranteil i. H. v. 16 Cent (15,97 Cent). Von dem 1 € verbleiben mithin 84 Cent bei der Kirchengemeinde.

Gegebenenfalls empfiehlt es sich bei der Preiskalkulation zunächst die gewünschte Nettoeinnahme festzulegen. Bspw. will die Gemeinde aus dem Verkauf eines Artikels aus dem Eine-Welt-Handel zur Kostendeckung 8 € einnehmen. Hieraus ergibt sich ein kalkulatorischer Verkaufspreis mit Umsatzsteuer von:

8 € x 119 % = 9,52 €

Damit kann die Gemeinde dann den tatsächlichen Verkaufspreis von z. B. 9,50 € oder 10 € bilden. Bei einem Verkaufspreis von dann 10 € wird die abzuführende Umsatzsteuer wie folgt berechnet: 10 €: 119 x 19 = 1,59 € (Nettoerlös mithin 8,41 €).

4.3 Berechnung der Umsatzsteuerzahllast / Umsatzsteuer nach vereinbarten / vereinnahmten Entgelten

Die Umsatzsteuerzahllast bezeichnet die Differenz zwischen der in einem Voranmeldungszeitraum bzw. Besteuerungszeitraum entstandenen Umsatzsteuer und der abziehbaren Vorsteuer (Vorsteuerabzug).

Bei der Berechnung der Umsatzsteuerzahllast sind zwei Arten zu unterscheiden:

- Die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (Soll-Versteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a) UStG)
- Die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Versteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b) UStG).

Dem Grundsatz nach entsteht die Umsatzsteuer bereits mit Verbuchung einer Forderung und damit vor Zahlungseingang des Entgeltes (Soll-Versteuerung). Für die Steuerentstehung ist dabei der Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Lieferung oder sonstigen Leistung entscheidend. Dies erfordert in der Verwaltungspraxis die termingerechte Erstellung und Verbuchung von Rechnungen, damit die Umsatzsteuer-Voranmeldungen richtig erstellt und die Umsatzsteuer-Zahlungen an das Finanzamt korrekt vorgenommen werden können.

Beispiel:

Kirchengemeinde ist Soll-Versteuerer

Der Gemeindebrief einer Kirchengemeinde wird am 15.04. verteilt. Für die dort enthaltene Werbung (Einnahmen aus Werbeanzeigen) wird die Rechnung erst am 10.06. erstellt. Die Zahlung geht am 02.07. ein.

Lösung:

Die Erfassung in der USt-Voranmeldung hat unabhängig von der Rechnungsstellung und vom Zahlungseingang mit der USt-Voranmeldung für den Monat April (bis zum 10.05. – s. Kapitel 6.2 Umsatzsteuererklärung) zu erfolgen.

Als Ausnahme von der grundsätzlich vorgeschriebenen Berechnung der Steuer nach der Soll-Versteuerung gibt es die Ist-Versteuerung, bei der die Steuer erst mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes entsteht, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind. Anders als bei der Soll-Versteuerung ist also bei der Ist-Versteuerung der Zahlungseingang entscheidend. Dementsprechend sind in der USt-Voranmeldung die Beträge anzumelden, die im betreffenden Voranmeldungszeitraum bei Überweisung des Rechnungsbetrages auf dem Bankkonto gutgeschrieben wurden bzw. bei Barzahlung der Geldbetrag in der Barkasse vereinnahmt wurde.

Beispiel:

Kirchengemeinde hat die Ist-Versteuerung beantragt

Der Gemeindebrief einer Kirchengemeinde wird am 15.04. verteilt. Für die dort enthaltene Werbung (Einnahmen aus Werbeanzeigen) wird die Rechnung erst am 10.06. erstellt. Die Zahlung geht am 02.07. ein.

Lösung:

Die Erfassung in der USt-Voranmeldung hat im Monat des Zahlungseingangs (Juli) zu erfolgen.

Die USt-Voranmeldung ist in diesem Fall bis zum 10.08. (s. Kapitel 6.2 Umsatzsteuererklärung) abzugeben.

Allein der Umstand, dass ein BgA seinen Gewinn im Rahmen einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt, führt nicht zur Berechtigung der Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Versteuerung). Vielmehr ist ein Antrag erforderlich, welchem grundsätzlich entsprochen wird, wenn der Gesamtumsatz des Vorjahres nicht mehr als 600.000 € betragen hat. (vgl. §§ 20 Nr. 1, 19 Abs. 3 UStG).

5. Gemeinnützigkeitsrecht

Soweit im Einzelfall keine einschlägige Steuerbefreiung nach § 4 UStG (siehe 3.6) greift, besteht für die unternehmerische Tätigkeit Umsatzsteuerpflicht.

Die wirtschaftliche Tätigkeit kann aber des Weiteren nach Maßgabe des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts Steuerfreiheit erlangen, wenn die Satzung i. S. d. § 60 Abgabenordnung (AO) und die tatsächliche Geschäftsführung der Einrichtung darauf gerichtet sind, gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke in ausschließlicher, unmittelbarer und selbstloser Weise zu fördern. Soweit es sich um wirtschaftliche Betätigungen handelt, die diese Zwecke verfolgen liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i. S. d. § 64 AO vor. Für diesen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb kommt die Steuerfreiheit nach §§ 51 AO wie bei privaten Einrichtungen jedoch nur zum Tragen, wenn es sich hierbei um einen begünstigten Zweckbetrieb i. S. d. § 65 ff. AO handelt.

Zweckbetriebe

Wenn eine wirtschaftliche Betätigung allein dazu dient, die steuerbegünstigten Zwecke der jPöR zu verwirklichen, und diese Zwecke nur durch eine solche wirtschaftliche Betätigung erreicht werden können und die Betätigung nicht zu nicht begünstigten Betrieben derselben

oder ähnlichen Art in Konkurrenz tritt, als es zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist, handelt es sich um einen Zweckbetrieb.

Soweit die Voraussetzungen für einen Zweckbetrieb vorliegen, wird dieser dem steuerbegünstigten Bereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts zugerechnet, mit der Folge, dass weder Körperschaft- noch Gewerbesteuer anfällt. Soweit Umsatzsteuerpflicht besteht, unterliegen die Umsätze des Zweckbetriebs dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG).

In § 68 AO sind beispielhaft einzelne Zweckbetriebe aufgeführt. § 66 AO definiert, wann Einrichtungen der Wohlfahrtspflege als Zweckbetrieb behandelt werden können, und in § 67 AO ist geregelt, unter welchen Voraussetzungen ein Krankenhaus als steuerbegünstigter Zweckbetrieb behandelt werden kann.

Um von einer wirtschaftlichen Betätigung zu den Voraussetzungen des Zweckbetriebs zu gelangen, sind die Vorschriften der §§ 51 ff. AO zu erfüllen. Vor Errichtung eines Zweckbetriebs ist daher unbedingt eine entsprechende Satzung i.S.d. § 60 AO zu erstellen.

Zweckbetriebe nach § 65 AO müssen unmittelbar dem Satzungszweck dienen. Ein Zweckbetrieb darf nicht nur mit den durch ihn erzielten Einnahmen dem steuerbegünstigten Zweck dienen. Für die Anerkennung als steuerbegünstigt muss zudem gewährleistet sein, dass die Zwecke nur durch diesen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und der Zweckbetrieb nicht in größerem Umfang in Wettbewerb mit anderen Betrieben, die nicht begünstigt sind, tritt. Hierbei reicht die Möglichkeit eines Wettbewerbs aus, auf das tatsächliche Vorliegen, sprich tatsächliche Vorhandensein von „Konkurrenten“, die nicht begünstigt sind, kommt es nicht an.

Ein Zweckbetrieb nach § 66 AO liegt vor, sofern mindestens 2/3 der Leistungen an bedürftige Personen im Sinne des § 53 AO geleistet werden. Maßgebend ist hier das Umsatzvolumen, nicht das Zahlenverhältnis bedürftiger und nichtbedürftiger Personen. Die Sorge kann sich auf das gesundheitliche, sittliche, erzieherische oder wirtschaftliche Wohl erstrecken und Vorbeugung oder Abhilfe bezwecken. Bedürftige Personen sind solche, die aufgrund ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf Hilfe angewiesen sind (persönliche Hilfsbedürftigkeit). Hierbei ist es irrelevant, ob die Hilfsbedürftigkeit von Dauer oder nur zeitlich begrenzt vorliegt. Personen über 75 Jahre sind grundsätzlich ohne Überprüfung als hilfsbedürftig anzusehen.

Darüber hinaus wird auch eine wirtschaftliche Bedürftigkeit steuerlich begünstigt (wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit). Die maßgebliche Grenze ist hierbei das vier- bzw. fünffache (bei Alleinstehenden) des Regelsatzes für Sozialhilfe (§ 28 SGB XII). Übersteigen die Bezüge der Unterstützten diese Grenze nicht gelten sie als bedürftig und können steuerbegünstigt unterstützt werden. Bezüge sind alle Einnahmen sowohl steuerpflichtiger als auch steuerfreier Natur, dazu gehören auch erhaltene Unterhaltsleistungen. Die Körperschaft muss anhand ihrer Unterlagen nachweisen können, dass die Höhe der Einkünfte und Bezüge sowie das Vermögen der unterstützten Person die Grenzen nicht übersteigen. Eine Erklärung, in der von der unterstützten Person nur das Unterschreiten der Grenzen mitgeteilt wird, reicht allein nicht aus. Eine Berechnung der maßgeblichen Einkünfte und Bezüge sowie eine Berechnung des Vermögens sind stets beizufügen. Auf einen eigenen Nachweis kann jedoch verzichtet werden, wenn die Empfänger Sozialleistungen erhalten. Hierbei muss nur der entsprechende Bewilligungsbescheid aufgehoben werden.

Es kann auch ein Antrag auf Verzicht der Nachweispflicht der Bedürftigkeit der Leistungsempfänger gestellt werden. Dies setzt jedoch voraus, dass die Unterstützungsleistungen nur von Bedürftigen in Anspruch genommen werden können. Dies ist z.B. bei Obdachlosenheimen, Suppenküchen aber auch Tafeln der Fall. Die bloße Behauptung, dass nur Bedürftige die Leistungen in Anspruch nehmen würden, reicht nicht aus.

Die Wohlfahrtspflege darf nicht des Erwerbs wegen ausgeführt werden. Das Anstreben von Gewinnen mit dem Zweckbetrieb ist nicht erlaubt. Unschädlich ist hierbei jedoch die Erzielung von Gewinnen in gewissem Umfang zur Finanzierung von Erhaltungs- oder Modernisierungsmaßnahmen oder auch anderen Zweckbetrieben im Sinne des § 66 AO. Gewinne zur Finanzierung eines Zweckbetriebs nach einer anderen Vorschrift sind hingegen schädlich (vgl. AEAO zu § 66 Nr. 2). Sind die Voraussetzungen des § 66 AO erfüllt, so ist die gesamte wirtschaftliche Betätigung in diesem Bereich als Zweckbetrieb anzusehen. Der ermäßigte Steuersatz von 7 % nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG ist dann auch auf die Umsätze, die dem nichtbedürftigen Personenkreis zugutekommen, anzuwenden.

Die in § 68 AO genannten Zweckbetriebe stellen in jedem Fall Zweckbetriebe dar, da eine Einordnung insbesondere nach § 65 AO nicht oder nur schwer möglich wäre, da hier in nahezu jedem Fall ein schädlicher Wettbewerb vorliegt. Soweit in den einzelnen Nummern keine weiteren Voraussetzungen genannt sind liegen hier steuerbegünstigte Zweckbetriebe vor.

Zu den benannten Zweckbetrieben gehören:

- Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, Erholungsheime, Mahlzeitendienste, wenn sie in besonderem Maß den in § 53 AO genannten Personen dienen
- Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Schullandheime, und Jugendherbergen
- Werkstätten für behinderte Menschen, die nach den Vorschriften des Dritten Buches SGB förderungsfähig sind ...
- Einrichtungen, die zur Durchführung der Fürsorge für blinde Menschen und zur Durchführung der Fürsorge für körperbehinderte Menschen unterhalten werden
- kulturelle Einrichtungen wie Museen, Theater, und kulturelle Veranstaltungen, wie Konzerte, Kunstausstellungen; dazu gehören nicht der Verkauf von Speisen und Getränken
- Volkshochschulen und andere Einrichtungen, soweit sie selbst Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art durchführen; dies gilt auch, soweit die Einrichtungen den Teilnehmern dieser Veranstaltungen selbst Beherbergung und Beköstigung gewähren

6. Hinweise / praktische Abwicklung

6.1 Rechnungsstellung

Bei der Erteilung von Rechnungen sind die gesetzlichen Anforderungen bezüglich Form und Inhalt der Rechnung zu beachten. Dabei ist bereits im Vorfeld der Rechnungserteilung die umsatzsteuerliche Behandlung zu prüfen.

Rechnung i. S. der Umsatzsteuer ist jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, gleichgültig wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird, insbesondere Rechnungen, Quittungen, Gutschriften, Abrechnungen, Gegenrechnung und Frachtbriefe. Rechnungen können auch vom Leistungsempfänger ausgestellt werden (Gutschrift), sofern dies vorher vereinbart wurde.

Rechnungen sind auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers auf elektronischem Wege zu übermitteln.

Ein Doppel der Rechnung ist zehn Jahre lang in lesbarer Form aufzubewahren (§ 14 b UStG). Zudem sind alle Eingangsrechnungen aufzubewahren.

Führt der Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen aus, hat er für umsatzsteuerliche Zwecke eine Rechnung zu erstellen, die nachfolgende in § 14 Abs. 4 UStG genannte Angaben enthalten muss:

- Name und Anschrift des leistenden Unternehmers
- Name und Anschrift des Leistungsempfängers
- Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers
- Ausstellungsdatum
- Rechnungsnummer (fortlaufend)
- Menge und handelsübliche Bezeichnung der Lieferung oder der sonstigen Leistung
- Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung
- Entgelt
- Steuersatz
- Steuerbetrag (bei Steuerbefreiung ist Hinweis nötig)
- bei Zahlung vor Erbringung der Leistung den Zeitpunkt der Vereinbarung des Entgelts

Rechnungen, die nicht alle Angaben enthalten, können berichtigt werden (§ 31 Abs. 5 UStDV).

Eine elektronische Rechnung berechtigt zum Vorsteuerabzug, wenn gemäß § 14 Abs. 3 Nr. 1 UStG die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts gewährleistet ist. Dies ist bei Rechnungen der Fall, die übermittelt werden:

- als digitale E-Mail mit PDF- oder Textdatei- oder Bilddateianhängen
- als Computer-Telefax oder Fax-Server
- als Web-Download
- als DE-Mail
- als E-Post
- mittels qualifizierter elektronischer Signatur oder
- durch Datenträgeraustausch.

Werden mit einer Rechnung Leistungen abgerechnet, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, sind die Leistungsentgelte sowie die zugehörigen Steuersätze getrennt auszuweisen.

Unternehmer – also auch Kleinunternehmer – sind nach § 14 Abs. 2 Satz 1 UStG verpflichtet, innerhalb von 6 Monaten nach Erbringung ihrer Leistung dem Empfänger eine Rechnung über die erbrachte Leistung auszustellen, wenn sie eine Leistung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person erbringen. Bei Werklieferungen oder sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück ist die Rechnung unabhängig davon auszustellen, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, also auch bei Leistungen an alle „Endverbraucher“ („Nichtunternehmer“ oder Unternehmer, welche die Leistung nicht für ihren unternehmerischen Bereich in Anspruch nehmen). Verstöße gegen diese Rechnungsausstellungspflichten können von der Finanzverwaltung mit einem Bußgeld sanktioniert werden (§ 26a UStG).

Für Umsätze, die nach § 4 Nr. 8 bis 28 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind, besteht grundsätzlich keine Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen.

Der unrichtige Steuerausweis in einer Rechnung führt dazu, dass der Rechnungssteller die falsch ausgewiesene Umsatzsteuer an das Finanzamt zu zahlen hat.

Der Rechnungsempfänger muss prüfen, ob die Rechnungsangaben stimmen. Ist die Rechnung fehlerhaft, versagt das Finanzamt den Vorsteuerabzug.

Kleinbetragsrechnung (§ 33 UStDV)

Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 250,00 € nicht übersteigt (sogenannte Kleinbetragsrechnung) wie z. B. Kassenbons, Quittungen und dergleichen genügen folgende Angaben:

Name und Anschrift des leistenden Unternehmers

Ausstellungsdatum

Menge und handelsübliche Bezeichnung der Lieferung oder der sonstigen Leistung

Bruttobetrag (Brutto-Entgelt und darauf entfallender Steuerbetrag in einer Summe)

Steuersatz (z. B. 19 %) oder ggf. ein Hinweis auf eine Steuerbefreiung.

Ein gesonderter Umsatzsteuerausweis muss damit nicht erfolgen. Auch Angaben über den Zeitpunkt der Leistung und über den Leistungsempfänger sind nicht notwendig.

Muster einer Rechnung und einer Kleinbetragsrechnung finden sich im Kapitel 7.

6.2 Umsatzsteuererklärung

Soweit die jPöR Unternehmer ist und steuerpflichtige oder steuerfreie Umsätze erbringt, ist sie zur Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung für das Kalenderjahr und in der Regel zur unterjährigen Abgabe von USt-Voranmeldungen verpflichtet, in denen die Umsatzsteuer selbst zu berechnen ist. Die berechnete Umsatzsteuer (abzuführende Umsatzsteuer abzüglich evtl. gezahlter und abzugsfähiger Vorsteuer) ist als Vorauszahlung bis zum 10 Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums anzumelden und an das Finanzamt abzuführen. Umsatzsteuerjahreserklärung sowie die Umsatzsteuervoranmeldungen sind nach amtlichen vorgeschriebenen Datensatz elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln. Informationen zur elektronischen Übermittlung sind unter www.elster.de abrufbar.

Der Voranmeldungszeitraum, also in welchem Rhythmus man Voranmeldungen abgeben muss, richtet sich nach der abzuführenden Steuer. Voranmeldungszeitraum ist das Kalendervierteljahr. Beträgt die Umsatzsteuer für das vorangegangene Jahr mehr als 7.500 €, ist der Kalendermonat Voranmeldungszeitraum. Wenn die Steuer für das vorangegangene Jahr nicht mehr als 1.000 € betrage hat, kann das Finanzamt den Unternehmer (auf Antrag) völlig von der Erklärungsabgabe befreien.

Bei Neugründungen und erstmaliger Umsatzsteuerpflicht in den Jahren 2021-2026 ist für die Ermittlung des Voranmeldezeitraums die voraussichtliche Steuer des laufenden Kalenderjahrs maßgebend (§ 18 Abs. 2 S. 6 UStG). Wird also die Umsatzsteuerpflicht erstmalig im Januar 2023 begründet, muss die voraussichtliche Steuer geschätzt und dann der Voranmeldungszeitraum ermittelt werden. Neugegründete Kleinunternehmer sind in diesem Sinne auch bereits im ersten Jahr von der Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldungen befreit.

Da die Zeit zur Anmeldung recht knapp ist, kann gem. § 46 UStDV eine Dauerfristverlängerung beantragt werden. Hierdurch verlängert sich die Abgabefrist um einen Monat. Die Anmeldungen müssen dann zum 10. des übernächsten Monats abgegeben werden. Müssen die Voranmeldungen monatlich abgegeben werden, wird die Dauerfristverlängerung unter der Auflage einer Sondervorauszahlung in Höhe von 1/11 der Vorjahres-Vorauszahlungen gewährt (§ 47 UStDV). Die Sondervorauszahlung ist bis zum Abgabetermin der USt-VA, für die die Dauerfristverlängerung erstmals gelten soll, auf einem gesonderten Vordruck anzumel-

den und auch zu zahlen. In der Voranmeldung für den Monat Dezember wird die entrichtete Sondervorauszahlung wieder angerechnet. Eine Dauerfristverlängerung gilt für das betreffende Kalenderjahr unbegrenzt, kann jedoch unter bestimmten Umständen vom Finanzamt widerrufen werden.

Die Umsatzsteuerjahreserklärung ist bis zum 31. Juli des Folgejahres abzugeben (vgl. § 149 Abs. 2 AO). Für beratene Steuerpflichtige gelten längere Fristen. Dies gilt auch für Kleinunternehmer, die keine Umsatzsteuer-Voranmeldungen übermitteln müssen.

Die Abgabefrist kann auf Antrag verlängert werden (§ 109 AO).

Soweit nach der Umsatzsteuerjahreserklärung eine Zahllast besteht, ist diese binnen eines Monats nach Einreichung fällig (vgl. § 18 Abs. 4 Satz 1 UStG). Es bedarf keines (weiteren) Bescheids seitens der Finanzverwaltung.

6.3 Umsatzsteuerrechtliche (Sonder-)Regelungen

6.3.1 Aufzeichnungspflichten

Rechtsgrundlagen für die Aufzeichnungspflichten im Steuerrecht finden sich in der Abgabenordnung und in Einzelsteuergesetzen. Sie dienen u. a. der Beweissicherung im Besteuerungsverfahren. Nach § 22 UStG i. V. m. §§ 63–67 UStDV sind zur Feststellung der Umsatzsteuer und der Grundlagen ihrer Berechnung Aufzeichnungen zu machen. Diese Verpflichtungen gelten auch für Rechtspersonen, die ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigen (z. B. mit kirchlichen Kindergärten, mit Vermietungen etc.).

Für die Umsatzsteuer spielt die Abbildung der Geschäftsprozesse in der Buchhaltung eine entscheidende Rolle. Sämtliche Geschäftsvorfälle sind auf ihre umsatzsteuerliche Relevanz hin zu überprüfen und im Rahmen der laufenden Buchhaltung entsprechend zu erfassen. Die entstandene Umsatzsteuer und die abziehbaren Vorsteuerbeträge müssen gebucht / aufgezeichnet werden.

Der Unternehmer ist umsatzsteuergesetzlich verpflichtet u. a.,

- die Entgelte für die von ihm ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen aufzuzeichnen, wobei ersichtlich zu machen ist, wie sie sich auf die steuerfreien Umsätze verteilen (§ 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG).

- die Entgelte für steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen, die an ihn für sein Unternehmen ausgeführt sind, und die darauf entfallenden Steuerbeträge aufzuzeichnen (§ 22 Abs. 2 Nr. 5 UStG).die Aufzeichnungspflichten, die sich aus den weiteren Tatbeständen des § 22 Abs. 2 UStG ergeben, zu erfüllen.
- die Aufzeichnungspflichten, die sich aus den weiteren Tatbeständen des § 22 Abs. 2 UStG ergeben, zu erfüllen.

Für die kirchlichen jPöR sind hier besonders die Tatbestandsmerkmale des § 22 Abs. 2 Nr. 2 (Anzahlungen), Nr. 7 (innergemeinschaftlicher Erwerb) und Nr. 8 (Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers) hervorzuheben (nähere Erläuterungen s. unter 6.3 „Umsatzsteuerrechtliche (Sonder-)Regelungen“.

Sind für den umsatzsteuerlichen Unternehmensbereich Aufzeichnungen zur Feststellung der Umsatzsteuer erforderlich, weil steuerpflichtige und steuerfrei Umsätze bzw. abziehbare und nichtabziehbare Vorsteuern anfallen, müssen diese Aufzeichnungen so beschaffen sein, dass es einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit möglich ist, einen Überblick über die Umsätze und die abziehbaren Vorsteuern zu erhalten und die Grundlagen für die Steuerberechnung festzustellen (§ 63 UStDV).

6.3.2 Sonderfall: Anzahlungen

Der Unternehmer ist umsatzsteuergesetzlich verpflichtet,

- die vereinnahmten Entgelte und Teilentgelte für noch nicht ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen (Anzahlungen) aufzuzeichnen. Dabei ist ersichtlich zu machen, wie sich die Entgelte und Teilentgelte auf die steuerpflichtigen Umsätze, getrennt nach Steuersätzen, und auf die steuerfreien Umsätze verteilen (§ 22 Abs. 2 Nr. 2 UStG).

Eine Anzahlung liegt vor, wenn das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vor Ausführung der Leistung (oder Teilleistung) gezahlt wird. Anzahlungen stellen in der Regel Geldzahlungen dar; sie können aber auch in Lieferungen oder sonstigen Leistungen bestehen, die im Rahmen eines Tauschs oder tauschähnlichen Umsatzes als Entgelt oder Teilentgelt hingegeben werden.

Alle maßgeblichen Elemente der künftigen Lieferung oder Dienstleistung müssen bereits bekannt sein. Insbesondere müssen die Gegenstände oder Dienstleistungen zum Zeitpunkt

der Anzahlung genau bestimmt sein. Wird eine Leistung in Teilen geschuldet und bewirkt (Teilleistung), sind Anzahlungen der jeweiligen Teilleistung zuzurechnen, für die sie geleistet werden (BFH-Urteil vom 19.05.1988, BStBl. II S.848).

Rechnungserteilung bei Anzahlungen

Aus Rechnungen über Zahlungen vor Ausführung der Leistung muss hervorgehen, dass damit Anzahlungen (vgl. Abschnitt 13.5 UStAE) abgerechnet werden, z. B. durch Angabe des voraussichtlichen Zeitpunkts der Leistung. Unerheblich ist, ob vor Ausführung der Leistung über das gesamte Entgelt oder nur einen Teil des Entgelts abgerechnet wird. Die Regelung gilt auch für die Unternehmer, die die Steuer gem. § 20 UStG nach vereinnahmten Entgelten berechnen.

Über Anzahlungen kann auch mit Gutschriften abgerechnet werden. In diesen Fällen gilt § 14 Abs. 2 Sätze 2 und 3 UStG (Vgl. Abschnitt 14.3 UStAE).

In Rechnungen über Lieferungen oder sonstige Leistungen, auf die eine Anzahlung geleistet wurde, müssen die Gegenstände der Lieferung oder die Art der sonstigen Leistung zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sein (Vgl. BFH-Urteil vom 24.8.2006, V R 16/05, BStBl 2007 II S. 340). Statt des Zeitpunkts der Lieferung oder sonstigen Leistung (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG) ist der voraussichtliche Zeitpunkt oder der Kalendermonat der Leistung anzugeben (§ 31 Abs. 4 UStDV). Haben die Beteiligten lediglich vereinbart, in welchem Zeitraum oder bis zu welchem Zeitpunkt die Leistung ausgeführt werden soll, ist dieser Zeitraum oder der betreffende Zeitpunkt in der Rechnung anzugeben. Ist der Leistungszeitpunkt noch nicht vereinbart worden, genügt es, dass dies aus der Rechnung hervorgeht. An die Stelle des Entgelts für die Lieferung oder sonstige Leistung tritt in einer Rechnung über eine Anzahlung die Angabe des vor der Ausführung der Leistung vereinnahmten Entgelts oder Teilentgelts (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG). Außerdem ist in einer Rechnung über eine Anzahlung der auf das Entgelt oder Teilentgelt entfallende Umsatzsteuerbetrag auszuweisen (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG).

In der **Endrechnung** sind Anzahlungen sowie die darauf entfallende Umsatzsteuer abzusetzen:

In einer Endrechnung, mit der ein Unternehmer über die ausgeführte Leistung insgesamt abrechnet, sind die vor der Ausführung der Leistung vereinnahmten Entgelte oder Teilentgel-

te sowie die hierauf entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über diese Entgelte oder Teilentgelte Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden sind (§ 14 Abs. 5 Satz 2 UStG).

Der Leistungsempfänger erhält außer der Endrechnung eine besondere Zusammenstellung der Anzahlungen, über die Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden sind. In der Endrechnung muss ausdrücklich auf die Zusammenstellung der Anzahlungen hingewiesen werden. Die Zusammenstellung muss einen entsprechenden Hinweis auf die Endrechnung enthalten.

Werden – entgegen der Verpflichtung nach § 14 Abs. 5 Satz 2 UStG – in einer Endrechnung oder der zugehörigen Zusammenstellung die vor der Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge nicht abgesetzt oder angegeben, hat der Unternehmer den in dieser Rechnung ausgewiesenen gesamten Steuerbetrag an das Finanzamt abzuführen.

Statt einer Endrechnung kann der Unternehmer über das restliche Entgelt oder den verbliebenen Restpreis eine Rechnung erteilen (**Restrechnung**). In ihr sind die im Voraus vereinnahmten Teilentgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge nicht anzugeben. Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn zusätzlich das Gesamtentgelt (ohne Steuer) angegeben wird und davon die im Voraus vereinnahmten Teilentgelte (ohne Steuer) abgesetzt werden.

6.3.3 Sonderfall: innergemeinschaftlicher Erwerb

Lieferungen und sonstige Leistungen sind regelmäßig nur umsatzsteuerbar, wenn sie im Inland (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG) ausgeführt werden. Umsätze, die im Ausland (auch im Unionsgebiet) erbracht werden, sind im Inland grundsätzlich nicht umsatzsteuerbar. Allerdings steht bei grenzüberschreitenden Warenbewegungen das Umsatzbesteuerungsrecht zumeist dem Staat zu, für dessen Gebiet die Leistung bestimmt ist (Bestimmungslandprinzip).

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt vor, wenn er im Inland ausgeführt (erfüllt) wird. Dies ist gegeben, wenn der Gegenstand sich am Ende der Beförderung oder Versendung im Inland befindet (§ 3d UStG) und wenn der Erwerber (Abnehmer der Lieferung) ein Unternehmer ist, der die Ware für sein Unternehmen erwirbt, oder wenn der Erwerber eine juristische Person ist; also auch eine Kirchengemeinde.

Soweit Ware von einem Unternehmer aus dem EU-Ausland bezogen wird und der Erwerb nicht nach § 4b UStG (z. B. Wertpapiergeschäft) befreit ist, muss auch die Kirchengemeinde als Steuerschuldner gemäß § 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG, die den Gegenstand für ihr Unternehmen (z. B. bewirtschaftetes Pfarrheim, Pfarrfest, Kindergartenfest, Faschingsball etc. mit Bewirtung) bezogen hat, grundsätzlich den innergemeinschaftlichen Erwerb dieser Gegenstände mit 19 %, ggf. mit 7 % Umsatzsteuer versteuern (sog. Erwerbsteuer).

Diese Verpflichtung gilt grundsätzlich auch dann, wenn der erworbene Gegenstand dem hoheitlichen Aufgabenbereich zuzuordnen ist.

Zur Vereinfachung hat der Gesetzgeber für jPöR, die Gegenstände nicht für ihr Unternehmen erwerben, eine Erwerbsschwelle von jährlich 12.500 € vorgesehen. Bis zu dieser Grenze muss der innergemeinschaftliche Erwerb nicht der deutschen Umsatzsteuer unterworfen werden. Auf die Anwendung dieser Ausnahmeregelung kann die jPöR jedoch verzichten. Als Verzicht gilt die Verwendung einer dem Erwerber erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gegenüber dem Lieferer.

Zur Teilnahme am innergemeinschaftlichen Warenverkehr ist beim Bundeszentralamt für Steuern eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) zu beantragen. Auf der Website www.bzst.de unter „Online- Dienste – Antrag auf Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer“.

Andererseits kann die Kirchengemeinde, soweit sie zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, die Erwerbsteuer für diese Waren nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG als Vorsteuer absetzen. Der Unternehmer ist umsatzsteuergesetzlich verpflichtet, die Bemessungsgrundlagen für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie die hierauf entfallenden Steuerbeträge aufzuzeichnen (§ 22 Abs. 2 Nr. 7 UStG).

Beispiel:

Eine Kirchengemeinde lässt sich z. B. Weine aus Frankreich (Bordeaux) für ihr selbst bewirtschaftetes Pfarrheim sowie diverse pfarrliche (Fest-)Veranstaltungen mit Bewirtung zum Preis von 15.000 € liefern. Es liegt ein umsatzsteuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb in Höhe von 15.000 € vor, für den der französische Weinlieferant eine Rechnung ohne Umsatzsteuer ausstellt. Die Kirchengemeinde muss den Wareneinkauf (Umsatz) in einer Umsatzsteuer-Voranmeldung und einer Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das betreffende Kalenderjahr anmelden sowie 2.850 € an Um-

satzsteuer termingerecht an das zuständige Finanzamt abführen (19 % von 15.000 €).

6.3.4 Sonderfall: Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers/Leistungsbezug aus dem Ausland

Der Unternehmer ist umsatzsteuergesetzlich verpflichtet,

- in den Fällen des § 13b Abs. 1 bis 5 beim Leistungsempfänger (Umkehr der Steuerschuldnerschaft) die Angaben entsprechend den Nummern 1 und 2 aufzuzeichnen.

Beispiel:

Eine Kirchengemeinde bezieht eine Dienstleistung von einem im Ausland ansässigen Unternehmer.

Erbringt ein Unternehmer mit Sitz im Ausland (Europäische Union oder Drittland) eine „sonstige Leistung“ (u. a. Dienstleistungen, Werksleistungen, Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungen) an eine jPöR, kann die sonstige Leistung der Umsatzbesteuerung in Deutschland unterliegen.

Maßgebend ist die Ortsbestimmung gem. § 3a UStG. Der Leistungsort ist abhängig davon, ob die jPöR Unternehmer ist oder ob ihr eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) erteilt worden ist, sowie von der Art der Leistung.

Es ist davon auszugehen, dass ab dem Jahr 2023 jede Kirchengemeinde zumindest teilweise unternehmerisch tätig ist. Das hat zur Folge, dass spätestens ab dem 01.01.2023 von wenigen Ausnahmen abgesehen, alle „sonstigen Leistungen“, die von einem im Ausland ansässigen Unternehmer bezogen werden, der Umsatzbesteuerung in Deutschland unterliegen. Das gilt unabhängig davon, ob die Leistung für den unternehmerischen Bereich, für den hoheitlichen Bereich oder gleichzeitig für beide Bereiche ausgeführt wird. Dies gilt auch für Kleinunternehmer. Die Regelungen des § 13b UStG gelten unabhängig von der Anwendung des § 2b UStG und sind demnach von allen kirchlichen Körperschaften, die unternehmerisch tätig sind, bereits jetzt zwingend anzuwenden.

Die Kirchengemeinde muss infolgedessen die deutsche Umsatzsteuer berechnen. Diese ist dann direkt an das Finanzamt und nicht – wie üblich im Rahmen der Rechnung – an den Vertragspartner zu entrichten.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde lässt die Orgel von einem tschechischen Orgelbauer ohne deutsche Betriebsstätte warten. Der Orgelbauer schreibt eine Rechnung über 10.000 €.

Die Kirchengemeinde schuldet als Leistungsempfängerin die Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 5 UStG.

Berechnung der Steuer: 10.000 € x 19 % = 1.900 €.

Die Kirchengemeinde ist verpflichtet, die Umsatzsteuer i. H. v. 1.900 € an das deutsche Finanzamt zu zahlen.

Abwandlung: die Kirchengemeinde ist Kleinunternehmerin.

Auch Kleinunternehmer schulden nach § 19 Abs. 1 S. 3 i. V. m. § 13b Abs. 5 UStG die Umsatzsteuer.

Auch die Kleinunternehmer-Kirchengemeinde ist zur Zahlung der Umsatzsteuer i. H. v. 1.900 € ans deutsche Finanzamt verpflichtet.

Die Kirchengemeinde muss dem leistenden Unternehmer gegenüber – soweit vorhanden – ihre USt-IdNr. verwenden, damit dieser den Leistungsort zutreffend bestimmen kann. Verfügt sie nicht über eine USt- IdNr., hat sie dem Leistenden die Verwendung anderweitig zu bestätigen.

7. Muster und weitere Informationen

7.1 Merkblatt zur Ordnungsmäßigkeit einer sog. Offenen Ladenkasse (Landesamt für Steuern Niedersachsen)

Grundsätzlich ist jede Betriebseinnahme und Betriebsausgabe mit nachvollziehbarer Bezeichnung einzeln aufzuzeichnen. Diese Verpflichtung betrifft alle Unternehmen, unabhängig von der Rechtsform, Betriebsgröße und der Gewinnermittlungsart.

Eine gesetzliche Pflicht zum Einsatz elektronischer Aufzeichnungssysteme („Registrierkassenpflicht“) existiert zwar nicht. Der Einsatz der Technik hat aber eine Reihe von betriebswirtschaftlichen Vorteilen und erleichtert die Erfüllung steuerlicher Aufzeichnungspflichten. Wenn dennoch keine elektronische Unterstützung bei der Aufzeichnung der Bareinnahmen in Anspruch genommen werden soll, hilft dieses Merkblatt, Fehler beim Einsatz einer offenen Ladenkasse zu vermeiden.

1. Was muss beim Einsatz einer offenen Ladenkasse aufgezeichnet und aufbewahrt werden?

Als offene Ladenkasse gelten manuelle Einzelaufzeichnungen ohne Einsatz technischer Hilfsmittel oder unter bestimmten Voraussetzungen die summarische, retrograde Ermittlung der Tageseinnahmen (vgl. hierzu nachfolgend unter 2.).

Unter manuellen Einzelaufzeichnungen versteht man die vollständige und detaillierte Erfassung aller baren Geschäftsvorfälle, z. B. in Form eines (handschriftlichen) Kassenbuches. Diese Aufzeichnungen müssen so beschaffen sein, dass sie jederzeit eindeutig in ihre Einzelpositionen aufgegliedert werden können. Zeitnah, d. h. möglichst unmittelbar zu der Entstehung des jeweiligen Geschäftsvorfalles aufzuzeichnen sind:

- die/der verkaufte, eindeutig bezeichnete Artikel/Dienstleistung,
- der endgültige Einzelverkaufspreis,
- der dazugehörige Umsatzsteuersatz und -betrag,
- vereinbarte Preisminderungen,
- die Zahlungsart,
- das Datum und ggf. der Zeitpunkt des Umsatzes,

- die verkaufte Menge bzw. Anzahl sowie
- der Name des Vertragspartners.

Branchenspezifische Mindestaufzeichnungspflichten und Zumutbarkeitsgesichtspunkte sind allerdings zu berücksichtigen. So wird z. B. nicht beanstandet, wenn die Mindestangaben zur Nachvollziehbarkeit des Geschäftsvorfalles einzeln aufgezeichnet werden, nicht jedoch die Kundendaten, sofern diese nicht zur Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit des Geschäftsvorfalles benötigt werden. Soweit Aufzeichnungen über Kundendaten aber tatsächlich geführt werden, sind sie grds. aufbewahrungspflichtig. Alle aufzeichnungspflichtigen Einzeldaten müssen während der Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren jederzeit verfügbar und unverzüglich lesbar aufbewahrt werden. Bei nachträglichen Veränderungen ist sicher zu stellen, dass der ursprüngliche Aufzeichnungsinhalt erkennbar bleibt.

2. Ausnahme von der Einzelaufzeichnungsverpflichtung

Die Einzelaufzeichnungspflicht muss ausnahmsweise nicht erfüllt werden, soweit sie unzumutbar ist, z. B. weil nachweislich Waren an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden. In diesem Fall müssen die Bareinnahmen anhand eines sogenannten Kassenberichts nachgewiesen werden. Für die Anfertigung eines Kassenberichts ist der gesamte geschäftliche Bargeldendbestand einschließlich Hartgeld - unabhängig vom Aufbewahrungsort des Geldes (z. B. Tresorgeld, Handkassen des Personals, Wechselgeld, Portokasse etc.) - täglich zu zählen. Der Kassenendbestand ist sodann rechnerisch um die Entnahmen und Ausgaben zu erhöhen und um die Einlagen und den Kassenanfangsbestand zu mindern, sodass sich die Tageseinnahme ergibt. Nur ein in solcher Weise erstellter Kassenbericht, in dem sämtliche Rechenschritte dokumentiert sind, ist zulässig. Die Entnahmen, Einlagen und Ausgaben sind durch Einzelbelege nachzuweisen. Ein mit Standardsoftware erstellter Tageskassenbericht, der nicht gegen nachträgliche spurlose Veränderungen geschützt ist, entspricht nicht den Vorschriften.

Darüber hinaus empfiehlt es sich, zusätzlich zum Kassenbericht die Ermittlung des Geldbestandes auf freiwilliger Basis durch ein tägliches Zählprotokoll mit Angaben zur Stückelung der Banknoten und Münzen nachzuweisen. Rundungen oder Schätzungen sind unzulässig. Werden Einnahmen an verschiedenen Orten erzielt, ist für jede offene Ladenkasse ein eigenständiger Kassenbericht zu erstellen. Bei Warenverkauf mit unterschiedlichen Umsatzsteuersätzen ist in der Regel die Einzelaufzeichnung erforderlich. Die o. g. Ausnahme kann auch bei Dienstleistungen angewendet werden, wenn eine Einzelaufzeichnung nicht zumut-

bar ist (die Dauer der Dienstleistung ist sehr kurz bemessen). Im Regelfall ist bei Dienstleistungen stets eine Einzelaufzeichnung erforderlich.

Bei Kassen ohne Verkaufspersonal (sog. Vertrauenskassen, wie z. B. beim Gemüseverkauf am Feldrand, Fahrscheinautomaten sowie Waren- und Dienstleistungsautomaten) wird es nicht beanstandet, wenn diese nicht täglich, sondern erst bei Leerung ausgezählt werden.

Es wird darauf hingewiesen, dass weitere Unterlagen aufbewahrungspflichtig sein können, wenn sie Informationen zur Entstehung und Abwicklung des Geschäftsvorfalles enthalten oder zu deren Nachvollziehbarkeit erforderlich sind (z. B. Terminkalender, Reservierungsbuch).

Steuerlich aufbewahrungspflichtige Unterlagen unterliegen nicht der Lösungsverpflichtung (Art. 17 Abs. 3 Datenschutz-Grundverordnung).

3. Kassen-Nachschau

Zur Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit von Kassenaufzeichnungen kann ein Amtsträger auch unangekündigt die Geschäftsgrundstücke und Geschäftsräume betreten. Der Amtsträger ist verpflichtet, sich auszuweisen. Er ist bei seiner Prüfung zu unterstützen (Mitwirkungspflicht).

Ist der Steuerpflichtige selbst oder sein gesetzlicher Vertreter nicht anwesend, aber Personen, von denen angenommen werden kann, dass sie über alle wesentlichen Zugriffs- und Benutzungsrechte des Kassensystems des Steuerpflichtigen verfügen, hat der Amtsträger sich gegenüber diesen Personen auszuweisen und sie zur Mitwirkung bei der Kassen-Nachschau aufzufordern. Diese Personen haben dann die Pflichten des Steuerpflichtigen zu erfüllen, soweit sie hierzu rechtlich und tatsächlich in der Lage sind. Der Kassen-Nachschau unterliegen nicht nur elektronische Aufzeichnungssysteme, sondern auch offene Ladenkassen. Bei der Kassen-Nachschau dürfen die Kassenaufzeichnungen und damit im Zusammenhang stehende Unterlagen durch den Amtsträger eingesehen werden. Zu Dokumentationszwecken können diese Dokumente gescannt oder fotografiert werden. Der Amtsträger kann zusätzlich verlangen, dass der gesamte betriebliche Bargeldbestand ausgezählt wird (sog. „Kassensturz“).

4. Folgen von Mängeln

Ist die Kassenführung nicht ordnungsgemäß, kann das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen schätzen. Zudem kann allein die Nichterfüllung der oben genannten Aufzeichnungs- und Kassenführungspflichten eine Ordnungswidrigkeit darstellen und mit einem Bußgeld geahndet werden. Sofern die Finanzbehörde darüber hinaus durch Schlüssigkeitsverprobungen Umsatzdifferenzen oder andere Auffälligkeiten feststellt, die nicht aufgeklärt werden können, folgt daraus regelmäßig auch ein Steuerstrafverfahren.

5. Weitere Informationen

Ergänzende Hinweise finden Sie hier (<http://www.bundesfinanzministerium.de>):

- Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) vom 26. November 2010 „Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften“
- BMF-Schreiben vom 14. November 2014 „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“
- „Ergänzende Informationen des BMF zur Datenträgerüberlassung“ vom 14. November 2014
- Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AO), insbesondere zu §§ 146 und 146b AO
- Kassensicherungsverordnung und Technische Richtlinien des Bundesamtes für Sicherheit in der Informationstechnik (TR-03151, TR-03116 und TR-03153).

Für weitere Rückfragen steht im jeweiligen Finanzamt der/die Kassenansprechpartner/in zur Verfügung.

7.2 Beispiel eines Tages-Kassenberichts

Tages-Kassenbericht		
Datum: _____	Nr. _____	
Kirchengemeinde: _____	Gemeindekennziffer: _____	
Kirchort: _____	Projektnummer: _____	
Art der Veranstaltung: _____	Datum: _____	
	€	Bemerkungen
Kassenbestand am Ende des Tages/der Veranstaltung		
./ Kassenbestand am Anfang des Tages/der Veranstaltung		
+ aus der Kasse bezahlte Ausgaben *		
+ Geldtransit von Kasse an Bank bzw. Zweikasse		
./ Geldtransit von Bank bzw. Zweikasse an Kasse		
= Bruttoeinnahmen	0	
* Diese Belege sind aufzubewahren und einzeln zu buchen		
<p style="text-align: center;">Datum: _____</p> <p style="text-align: center;">Unterschriften: _____</p> <p style="text-align: center;">_____</p>		

7.3 Musterrechnungen

Muster einer ordnungsgemäßen Rechnung ab dem 01.01.2017 über 250,00 € brutto

Vollständiger Name und vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers	Max Mustermann Musterstraße 1, 12345 Musterstadt, Tel. (0123)4567-0, Fax (0123)4567-10																														
Vollständiger Name und vollständige Anschrift des Leistungsempfängers	<u>Max Mustermann, Musterstraße 1, 12345 Musterstadt</u> Horst Meier Steuerstraße 55 12345 Musterstadt																														
fortlaufende Rechnungsnummer	Rechnungsnummer 002-A-2017 Kd.Nr. 1999	Datum	Ausstellungsdatum																												
Leistungsdatum	Lieferung vom Sehr geehrter Herr Meier, wir liefern Ihnen am 05.05.2017 zu den Ihnen bekannten Lieferungs- und Zahlungsbedingungen																														
Aufstellung der Leistung	<table border="1"> <thead> <tr> <th>lfd Nr.</th> <th>Menge</th> <th>Artikel</th> <th>Betrag</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1</td> <td>1</td> <td>Buchenbrett</td> <td>50,00 €</td> </tr> <tr> <td>2</td> <td>15</td> <td>Tüten Schrauben</td> <td>30,00 €</td> </tr> <tr> <td>3</td> <td>2</td> <td>Motorsägen</td> <td>500,00 €</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Summe netto</td> <td>580,00 €</td> </tr> <tr> <td colspan="3">zzgl. 19 % Steuer</td> <td>110,20 €</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Gesamtbetrag Incl. MwSt.</td> <td>690,20 €</td> </tr> </tbody> </table>	lfd Nr.	Menge	Artikel	Betrag	1	1	Buchenbrett	50,00 €	2	15	Tüten Schrauben	30,00 €	3	2	Motorsägen	500,00 €	Summe netto			580,00 €	zzgl. 19 % Steuer			110,20 €	Gesamtbetrag Incl. MwSt.			690,20 €		<p>Nettosumme Steuersatz/-betrag</p> <p>Bruttorechnungsbetrag</p>
lfd Nr.	Menge	Artikel	Betrag																												
1	1	Buchenbrett	50,00 €																												
2	15	Tüten Schrauben	30,00 €																												
3	2	Motorsägen	500,00 €																												
Summe netto			580,00 €																												
zzgl. 19 % Steuer			110,20 €																												
Gesamtbetrag Incl. MwSt.			690,20 €																												
	Mit freundlichen Grüßen Max Mustermann																														
	Bankverbindung: Musterbank Musterstadt, IBAN DE 07 0707 0707 0000 7770 07 Steuernummer: 109/1111/1212 USt ID Nr.: DE 12345678		Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer																												

Muster einer ordnungsgemäßen Kleinbetragrechnung ab dem 01.01.2017 bis 250,00 € brutto

Vollständiger Name und vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers	Max Mustermann Musterstraße 1, 12345 Musterstadt, Tel. (0123)4567-0, Fax (0123)4567-10			
	Rechnung			Datum
				Ausstellungsdatum (Rechnungsdatum)
Aufstellung der Leistung	Menge	Bezeichnung	Einzelpreis	Gesamtpreis
	2	Fichtenbretter	25,00 €	50,00 €
	1	Holzleiste	30,00 €	30,00 €
	2	Türklingen (silber)	10,00 €	20,00 €
	Rechnungsbetrag gesamt			100,00 €
den anzuwendenden Steuersatz	Der Betrag enthält 19 % Umsatzsteuer			