Arbeitshilfen

Nr. 298

Handreichung zu Umsatzsteuerpflichten kirchlicher juristischer Personen des öffentlichen Rechts gemäß § 2b UStG ab 1. Januar 2023

Erarbeitet von der ökumenischen Arbeitsgruppe Umsatzsteuer des Verbandes der Diözesen Deutschlands und der Evangelischen Kirche in Deutschland

30. Juni 2021

Handreichung zu Umsatzsteuerpflichten kirchlicher juristischer Personen des öffentlichen Rechts gemäß § 2b UStG ab 1. Januar 2023

Erarbeitet von der ökumenischen Arbeitsgruppe Umsatzsteuer des Verbandes der Diözesen Deutschlands und der Evangelischen Kirche in Deutschland

30. Juni 2021

Handreichung zu Umsatzsteuerpflichten kirchlicher juristischer Personen des öffentlichen Rechts gemäß § 2b UStG ab 1. Januar 2023 / hg. vom Sekretariat der Deutschen Bischofskonferenz. – Bonn 2021 – 139 S. – (Arbeitshilfen ; 298)

Hinweis:
Die Arbeitshilfe ist die zweite, aktualisierte Auflage. Sie ersetzt die Fassung vom 30. Juni 2018

Haftungsausschluss
Die nachstehend zur Verfügung gestellten Informationen sind weder allumfassend noch auf die speziellen Bedürfnisse eines Einzelfalls zugeschnitten. Sie beinhalten und begründen keine Beratung und keine andere Form einer rechtsverbindlichen Auskunft. Die Information gibt die Interpretation der relevanten steuerrechtlichen Bestimmungen und ggf. die hierzu ergangene Rechtsprechung sowie Verfügungen der Finanzverwaltung wieder. Die Ausführungen beruhen auf dem Rechtsstand zum Zeitpunkt des Datums der Erstellung dieser Information. Auf künftige Änderungen in der rechtlichen Beurteilung kann daher nicht hingewiesen werden. Eine Gewährleistung oder Garantie für die Richtigkeit oder Vollständigkeit der Inhalte wird nicht übernommen. Soweit gesetzlich zulässig, kann keine Haftung für ein Tun oder Unterlassen übernommen werden, welches sich allein auf die erteilten Informationen gestützt hat. Dies gilt auch dann, wenn diese Informationen ungenau oder unrichtig gewesen sein sollten.

INHALT

Vorwort ... 6

1. Einleitung ... 7
   1.1. Zusammenfassende Einführung in die Aufgabenstellung ... 7
   1.2. Grundlagen der Umsatzbesteuerung ... 8
   1.3. Ablösung von § 2 Abs. 3 UStG durch den neuen § 2b UStG ... 9
   1.4. Prüfschema ... 10

2. Kommentierung zu § 2b UStG ... 11
   2.1. Unternehmereigenschaft der jPöR ... 11
   2.1.1. Tätigkeiten im Rahmen öffentlicher Gewalt im Bereich kirchlichen Handelns ... 11
   2.1.2. Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage ... 12
   2.1.3. Keine Anwendung des § 2b UStG auf privatrechtlich verfasste kirchliche Körperschaften ... 12
   2.1.4. Änderungen bei der Vermögensverwaltung ... 12
   2.2. Das Kriterium der größeren Wettbewerbsverzerrung ... 13
   2.2.1. Jahresumsatz aus gleichartigen Tätigkeiten geringer als 17.500 € ... 13
   2.2.2. Vergleichbare Leistungen Privater sind steuerbefreit ... 14
   2.3. Leistungsbeziehungen zwischen jPöR (Beistandsleistungen) ... 14
   2.3.1. Leistungserbringung aufgrund gesetzlicher Bestimmungen ... 15
   2.3.2. Zusammenarbeit ist bestimmt durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen ... 16

3. Formen der Zusammenarbeit kirchlicher jPöR ... 19
   3.1. Der Zweckverband ... 19
   3.2. Die öffentlich-rechtliche Vereinbarung ... 19
   3.3. Die Arbeitsgemeinschaft ... 20

4. Weitere Ansätze zum Umgang mit der geänderten Rechtslage ... 21
   4.1. Vermeidung von Leistungsbeziehungen ... 21
   4.2. Steuerbefreiungsvorschriften ... 21
   4.3. Besteuerung als Kleinunternehmer ... 22
   4.4. Direkte Berufung auf die Mehrwertsteuersystemrichtlinie ... 23
   4.4.1. Zusammenarbeit in Cost-Sharing-Groups ... 24
   4.4.2. Erweiterter Begriff der öffentlichen Einrichtung gem. EuGH-Urteil „Saudacor“ ... 26
   4.5. Kirchliche Kooperationen ... 27
   4.5.1. Auslagenersatz oder Kostenteilung bei Zusammenarbeit kirchlicher Körperschaften ... 27
   4.5.1.1. Fallgruppen ... 27

4.5.1.2. Umsatzsteuerliche Beurteilung von Auslagenersatz und Kostenteilung bei Leistungsbezug im eigenen Namen 28
4.5.1.3. Ausnahmen (keine Umsatzsteuerbarkeit) 29
4.5.1.3.1. Durchlaufender Posten 29
4.5.1.3.2. Einkaufsgemeinschaft 29
4.5.1.3.3. Gesellschafterbeiträge 30
4.5.2. Zusammenarbeit von kirchlichen Körperschaften im Bereich der Mildtätigkeit oder des Wohlfahrtswesens 30
4.5.2.1. Denkbare Kooperationen aus rechtlicher Sicht 30
4.5.2.2. Absichtserklärung 30
4.5.2.3. Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) 31
4.5.2.4. Eingetragener Verein 31
4.5.2.5. GbR und Verein im Vergleich 33
4.6. „Verlagerung“ von Einnahmen als Gestaltungsinstrument? 34
4.6.1. Grundüberlegung 34
4.6.2. Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten aus steuerlicher Sicht (Gestaltungsmissbrauch) 34
4.6.3. Weitere Aspekte 35
4.7. Umsatzsteuerliche Organschaft 35
4.7.1. Allgemeine Voraussetzungen der Organschaft 35
4.7.2. Die unentdeckte Organschaft 36
5. Umsatzsteuerpflicht bei Zuschüssen 37
6. Handlungsempfehlungen 42
6.1. Antrag gem. § 27 Abs. 22 – Optionserklärung und deren Widerruf – Übergangsregelung 42
6.2. Übergangsregelung – Errichtung neuer Körperschaften 42
6.3. Überprüfung aller Ausgangsleistungen / Leistungsinventur 43
6.4. Vertragsinventur 43
6.5. Analyse der Vor- und Nachteile bei Anwendung des § 2b UStG 44
6.6. Anpassung von Rechtsgrundlagen (falls erforderlich) 44
6.7. Identifizierung der künftigen steuerlichen Anforderungen 44
6.8. Definition von Prozessen und Strukturen 44
6.9. Durchführung von Informations- und Schulungsveranstaltungen 44
6.10. Weitere Handlungsempfehlungen 45
7. Hinweise zur Erfüllung steuerlicher Pflichten 46
7.1. Aufzeichnungspflichten 46
7.2. Weitere umsatzsteuerrechtliche (Sonder-)Regelungen 47
7.2.1. Sonderfall: Anzahlungen 47

7.2.2. Sonderfall: innergemeinschaftlicher Erwerb 48
7.2.3 Sonderfall: Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers / Leistungsbezug aus dem Ausland 49
7.3. Berechnung der Umsatzsteuer 50
7.3.1. Regelbesteuerung 50
7.3.2. Berücksichtigung der Umsatzsteuer bei der Festlegung von Verkaufspreisen 50
7.3.3. Berechnung der Umsatzsteuerzahllast / Umsatzsteuer nach vereinbarten / vereinnahmten Entgelten 51
7.4. Gewinnermittlung von BgA 52
7.5. Kasse / Anforderungen an Kassenaufzeichnungen bei offenen Ladenkassen 53
7.6. Rechnungen (§§ 14a–14c UStG, §§ 31–34 UStDV) 53
7.6.1. Kleinbetragsrechnung (§ 33 UStDV) 55
7.7. Umsatzsteuerverfahren 55
7.7.1. Umsatzsteuervoranmeldungen (USt-VA) 55
7.7.2. Umsatzsteuer-Jahreserklärung 56
7.8. Vorsteuer 56

8. Anhang 59
8.1. Begriffsbestimmungen 59
8.2. Abkürzungsverzeichnis 61

9 Kataloge Betätigungsfelder und Steuer-ABC 62
9.1. Katalog von Betätigungsfeldern und deren umsatzsteuerliche Einordnung (z. B. bei Kirchengemeinden) 62
9.2. Steuer-ABC: Erläuterungen zu den Tätigkeiten (z. B. der Kirchengemeinden) 69
9.3. Steuer-ABC: Erläuterungen zu den Tätigkeiten (z. B. der (Erz-)Diözesen / Landeskirchen – Schwerpunkt Beistandsleistungen) 107

10. Muster und weitere Arbeitsmaterialien 117
10.1. Vorschlag für ein Gesetz über die Zusammenarbeit kirchlicher juristischer Personen im (Erz-)Bistum 117
10.2. Vorschlag für eine Gebührenordnung 129
10.3. Vermerk zu Tätigkeiten kirchlicher jPöR im Rahmen öffentlicher Gewalt 131
10.4. Gesetzestext: § 2b Umsatzsteuergesetz 133
10.5. Beispiel eines Tages-Kassenberichts 134
10.6. Merkblatt zur Ordnungsmäßigkeit einer sog. Offenen Ladenkasse (Landesamt für Steuern Niedersachsen) 135
10.7. Musterrechnungen 138

Vorwort

Mit Wirkung vom 01.01.2017 hat die Reform der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand mit § 2b Umsatzsteuergesetz (UStG) Gesetzeskraft erlangt. Diese Neuregelung stellt einen Paradigmenwechsel dar und betrifft alle kirchlichen Einrichtungen, die als juristische Person des öffentlichen Rechts (jPöR) verfasst sind, hier insbesondere die Kirchengemeinden. In der Vergangenheit waren vor allem kleinere Kirchengemeinden faktisch nicht von der Umsatzsteuer betroffen. Dies wird sich in vielen Fällen durch die Neuordnung des Umsatzsteuerrechts spätestens mit Ablauf der von den kirchlichen Körperschaften in Anspruch genommenen Übergangsregelung ab 01.01.2023 ändern. Durch die neue Rechtslage ergeben sich viele Fragen, die bis zum Ende der Übergangsfrist geklärt werden müssen. Diese Handreichung soll die kirchlichen Körperschaften auf ihrem Weg unterstützen.

Bereits die im Jahr 2018 erschienene 1. Auflage der Handreichung ist das Ergebnis intensiver ökumenischer Zusammenarbeit gewesen. Seitdem sind neue Fragestellungen entstanden, aber auch weitere BMF-Schreiben sowie Rechtsprechung ergangen, die zur Klärung einiger Fragen beigetragen und eine Neuauflage notwendig gemacht haben. Der Verband der Diözesen Deutschlands (VDD) und die Evangelische Kirche in Deutschland (EKD) haben sich daher entschieden, auch die 2. Auflage der Erarbeitung einer gemeinsamen, aus Mitgliedern der Steuerkommissionen von VDD und EKD bestehenden Arbeitsgruppe anzuvertrauen. Allen an diesem intensiven Prozess Beteiligten, namentlich den Geschäftsführenden der Steuerkommissionen, Eva Scheidemantel (VDD) und Dr. Matthias Schock (EKD), sei an dieser Stelle ein herzlicher Dank für die umfangreiche Unterstützung ausgesprochen.

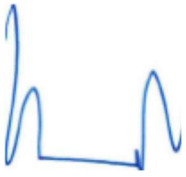
Das zentrale Anliegen der Handreichung ist es, die kirchlichen Körperschaften über die neue Rechtslage zu informieren, Hinweise und Handlungsempfehlungen zu geben und anhand von Beispielen (Steuer-ABC) die umsatzsteuerliche Behandlung von Tätigkeitsfeldern zu skizzieren. Die Handreichung besteht daher im Wesentlichen aus drei Teilen:

- einer ausführlichen Erläuterung der Rechtslage
- einem Steuer-ABC für Kirchengemeinden
- einem Steuer-ABC für die (Erz-)Diözesen/Landeskirchen.

Hinzu kommt der insbesondere für die katholischen (Erz-)Diözesen entwickelte Musterentwurf eines Kooperationsgesetzes, das Musterregelungen enthält, die von Mitgliedern der Steuer- und der Rechtskommission des VDD entwickelt wurden und die (Erz-)Diözesen bei der Überprüfung der eigenen Sach- und Rechtslage unterstützen soll. Im Bereich der evangelischen Kirche existieren hinsichtlich der Zusammenarbeit bereits gesetzliche Grundlagen wie z. B. das VVZG-EKD oder vergleichbare Regelungen in den Landeskirchen. Weitere Arbeitsmaterialien sollen für die praktische Umsetzung der neuen Rechtslage vor Ort hilfreich sein.

Trotz aller tiefgehenden Analyse stellt die Handreichung keinen Ersatz für eine ggf. notwendige steuerrechtliche Beratung dar. Ihr Ziel ist es vielmehr, den Blick für die neuen steuerlichen Herausforderungen zu schärfen.

Paderborn, den 10. Mai 2021



Dirk Wummel
Vorsitzender der VDD-Steuerkommission

Berlin, den 10. Mai 2021



Dr. Arne Ziekow
Vorsitzender der EKD-Steuerkommission

1. Einleitung

1.1. Zusammenfassende Einführung in die Aufgabenstellung

Durch das Steuerrechtsänderungsgesetz 2015 vom 2. November 2015 (BGBl. I S. 1834) wurde die umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) neu geordnet. Der bisherige § 2 Abs. 3 UStG, nach dem die jPöR nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art (BgA) Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes waren, ist durch den neuen § 2b UStG abgelöst worden. Der Gesetzgeber hat den jPöR die Option eingeräumt, § 2 Abs. 3 UStG, der bisher die umsatzsteuerliche Behandlung der jPöR regelte, weiter für Leistungen anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2021 ausgeführt werden. Diese Option wurde für die kirchlichen jPöR nahezu flächendeckend ausgeübt, sodass den optierenden kirchlichen jPöR eine Übergangsfrist zur Verfügung steht, um sich auf die neue Rechtslage einzustellen. Mit Einfügung des § 27 Abs. 22a UStG wurde die bisherige Übergangsregelung grundsätzlich bis zum 31.12.2022 verlängert. Die bereits abgegebenen Optionserklärungen gelten auch für sämtliche Leistungen, die nach dem 31.12.2020 und vor dem 01.01.2023 ausgeführt werden. Eine erneute Erklärung gegenüber der Finanzverwaltung ist nicht notwendig.

Um die kirchlichen jPöR zu unterstützen, soll diese Handreichung eine Darstellung der neuen Rechtslage und eine steuerliche Einordnung typischer Sachverhalte nach § 2b UStG im Rahmen eines Katalogs bereitstellen. Darüber hinaus sind praktische Hinweise für den Umgang mit der Neuregelung enthalten.

Wurden jPöR bislang nur im Rahmen ihrer BgA als Unternehmer angesehen und damit der Geltung des Umsatzsteuergesetzes unterworfen, kehrt § 2b UStG diese Systematik um. Künftig sind jPöR nach § 2 Abs. 1 UStG grundsätzlich unternehmerisch tätig, 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 ihre Leistungen sind unter den weiteren Voraussetzungen des § 1 UStG umsatzsteuerbar.

Werden sie hingegen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage tätig, gelten sie demnach (nur) dann nicht als Unternehmer, wenn sie in Ausübung öffentlicher Gewalt handeln und dies nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt (§ 2b UStG als Ausnahmevorschrift zum Unternehmerbegriff in § 2 Abs. 1 UStG).

Die kirchlichen Körperschaften sollten die Zeit bis 01.01.2023 nutzen, um vor dem Hintergrund der neuen Rechtslage die bestehenden Vertragsverhältnisse und Leistungsbeziehungen aufzunehmen, zu analysieren und ggf. Anpassungen vorzunehmen (s. auch Kapitel 6 „Handlungsempfehlungen“).

Der neue § 2b UStG beinhaltet eine verhältnismäßig komplex strukturierte Auflistung von Regelbeispielen, die die Annahme einer größeren Wettbewerbsverzerrung ausschließen. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat mit verschiedenen Schreiben vom 16.12.2016, 18.09.2019, 14.11.2019 sowie 09.07.2020 (u.a.) Festlegungen für die Anwendung des § 2b UStG getroffen, die für die Auslegung herangezogen werden können. Die folgende Kommentierung orientiert sich an diesen Schreiben, stellt aber kirchentypische Sachverhalte in den Vordergrund.

Bereits an dieser Stelle soll darauf aufmerksam gemacht werden, dass das Steuerrecht einem dynamischen Entwicklungs- und Veränderungsprozess unterworfen ist. Die Arbeitshilfe wird daher kontinuierlich überarbeitet und ergänzt, kann aber kein Garant dafür sein, jeden steuerlichen (Einzel-)Fall abzubilden.

Hinweis: Für die Körperschaft- und Gewerbesteuer bleiben die bisherigen Regelungen unverändert; die Änderungen im Umsatzsteuerrecht haben keine Auswirkungen hierauf.

1.2. Grundlagen der Umsatzbesteuerung

Die Umsatzsteuer als eine Verbrauchsteuer besteuert die Wertschöpfung von Waren und Dienstleistungen. Sie wird auf alle Lieferungen (z. B. Verkäufe von Gegenständen) oder sonstigen Leistungen (z. B. Dienstleistungen) erhoben, die ein Unternehmer gegen Entgelt im Inland erbringt. Ein Unternehmer kann von dieser regelmäßigen Umsatzsteuerschuld gegenüber dem Finanzamt den Betrag absetzen, den er im betreffenden Zeitraum selbst an Umsatzsteuer bezahlt hat, wenn er zum Beispiel Gegenstände für sein Unternehmen gekauft hat. Das ist die sogenannte Vorsteuer.

Welche Leistungen der Umsatzsteuer unterliegen, ergibt sich aus dem UStG. Steuerbare Umsätze sind gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG „die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt".

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

Die Unternehmereigenschaft ist eine der Grundvoraussetzungen für steuerbare Leistungen im Umsatzsteuerrecht. Wer Unternehmer ist wird grundsätzlich in § 2 Abs. 1 UStG geregelt. Gemäß § 2 Abs. 1 UStG ist „Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche (= wirtschaftliche) Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte (wirtschaftliche) Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich (= wirtschaftlich) ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung (= Körperschaft) nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird."

Eine jPöR – also auch eine Kirchengemeinde als Körperschaft des 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." 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.

Sind alle Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 1 UStG erfüllt, liegen steuerbare Umsätze vor. Steuerbare Umsätze – also Umsätze, die grundsätzlich dem deutschen UStG unterliegen – führen allerdings nur dann zur Umsatzbesteuerung, wenn für sie keine Steuerbefreiung greift, wenn sie also auch umsatzsteuerpflichtig sind. Die Umsatzsteuerbefreiungen sind im Wesentlichen in § 4 UStG geregelt.

Eine weitere Ausnahme von der Umsatzsteuerpflicht ergibt sich aus § 19 UStG: Bei sogenannten Kleinunternehmern wird die Umsatzsteuer nicht erhoben, sofern sie nicht von ihrem Wahlrecht Gebrauch machen, auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu verzichten. Als Kleinunternehmer gelten Unternehmer mit einem Vorjahresumsatz nicht über 22.000[1] €. Hinzukommen muss die Prognose, dass 50.000 € Umsatz im laufenden Kalenderjahr nicht überschritten werden (weitere Ausführungen zur Besteuerung der Kleinunternehmer s. unter Kapitel 4.3).

[1] Durch das Dritte Bürokratieentlastungsgesetz vom 28. November 2019 (BGBl 2019 I S. 1746) ist die Umsatzgrenze von bisher 17.500 € auf 22.000 € erhöht worden.

Schließlich haben die kirchlichen jPöR besondere Umsatzsteuerpflichten zu beachten, die ggf. unabhängig von einer unternehmerischen Betätigung anzuwenden sind (s. unter 7.2 „Weitere umsatzsteuerrechtliche (Sonder-)Regelungen“).

1.3. Ablösung von § 2 Abs. 3 UStG durch den neuen § 2b UstG (Beschreibung alte Rechtslage – neue Rechtslage)

Bisher war nach dem alten § 2 Abs. 3 UStG die jPöR kein umsatzsteuerlicher Unternehmer, es sei denn, sie begründete mit wirtschaftlichen Tätigkeiten einen BgA im Sinne von § 4 des Körperschaftssteuergesetzes (KStG) oder sie unterhielt einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft einer jPöR knüpfte also im Wesentlichen an die Frage an, ob ein Betrieb gewerblicher Art bzw. ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb unterhalten wird. Nach den Vorgaben des KStG ist ein BgA regelmäßig nur dann anzunehmen, wenn mit einer **wirtschaftlichen Tätigkeit nachhaltig Einnahmen** erzielt werden sollen und wenn sich diese **aus der Gesamtbetätigung** der jPöR **wirtschaftlich heraushebt;** hierzu zählen auf der Ebene der Pfarr- bzw. Kirchengemeinden etwa Kirchenbasare, die kurzfristige Vermietung von Räumlichkeiten oder der Betrieb einer Photovoltaikanlage. Wenn mit dem jeweiligen BgA ein nachhaltiger Jahresumsatz von aktuell **35.000 €** (bzw. 30.678 € bis Veranlagungszeitraum 2014) nicht erreicht wurde, wurde generell davon abgesehen, den Betrieb umsatzsteuerlich zu behandeln (**Nichtaufgriffsgrenze**). Diese Umsatzgrenze wurde in der Regel von den einzelnen BgA nicht überschritten, sodass in Einklang mit den bisher geltenden gesetzlichen Regelungen zur Unternehmereigenschaft von jPöR viele kirchliche jPöR in umsatzsteuerlicher Hinsicht beim Finanzamt bislang nicht in Erscheinung getreten und geführt worden sind.

Infolge der Anknüpfung an den BgA-Begriff des Körperschaftssteuerrechts unterlagen bisher auch Tätigkeiten aus dem Bereich der Vermögensverwaltung (Verwaltung eigenen Vermögens, insbesondere Vermietung und Verpachtung von Immobilien) nicht der Umsatzsteuer.

Der Bundesfinanzhof hatte in mehreren Entscheidungen dargelegt, dass er diesen Unternehmensbegriff für das Umsatzsteuerrecht nicht (mehr) für zutreffend erachtet.

Mit der Aufhebung von § 2 Abs. 3 UStG ist der Begriff „Betrieb gewerblicher Art“ für die Frage der Unternehmereigenschaft der jPöR nicht mehr relevant. Nach § 2 Abs. 1 UStG ist die jPöR **grundsätzlich umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer**, es sei denn, es greifen die in **§ 2b UStG** genannten **Ausnahmen**.

§ 2b UStG bestimmt, dass nunmehr nur noch **Tätigkeiten** einer jPöR, die dieser **im Rahmen der öffentlichen Gewalt** obliegen, als **nicht unternehmerische und damit nicht umsatzsteuerbare Tätigkeiten** angesehen werden können. Nach der Gesetzesbegründung kommen als derartige Tätigkeiten nur solche in Betracht, „bei denen die jPöR im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig wird (z. B. aufgrund eines Gesetzes durch Verwaltungsakt, auf der Grundlage eines Staatsvertrages oder auf der Grundlage besonderer kirchenrechtlicher Regelungen).“

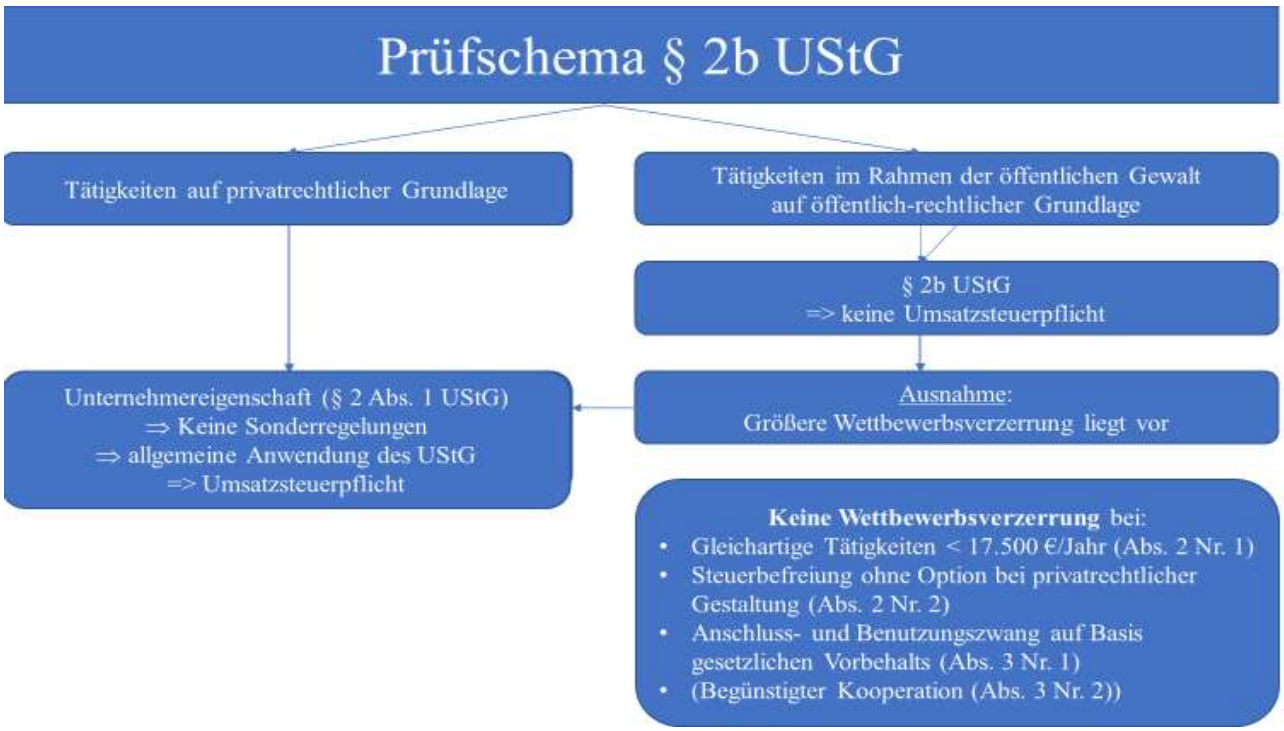
§ 2b UStG nennt als weitere Voraussetzung dafür, dass die Leistung einer jPöR nicht der Umsatzsteuer unterfällt, dass sie **keine größere Wettbewerbsverzerrung** hervorruft. In seinen Absätzen 2 und 3 beschreibt der § 2b UStG Tatbestände, die eine größere Wettbewerbsverzerrung ausschließen. Hierzu können auch Beistandsleistungen zwischen jPöR zählen, wenn sie bestimmten gesetzlich geregelten Vorgaben entsprechen.

Aus den genannten Voraussetzungen des § 2b UStG ergibt sich, dass **Tätigkeiten** der jPöR, die **auf privatrechtlicher Grundlage** erfolgen, § 2b UStG nicht unterfallen. Für sie gelten die **allgemeingültigen Regelungen des Umsatzsteuergesetzes**. Auch die bisher generell nicht steuerbare

Vermögensverwaltung unterliegt spätestens ab 2023 den allgemeingültigen Regelungen des Umsatzsteuergesetzes. Für sie kommen jedoch häufig Befreiungsnormen des § 4 UStG zur Anwendung.

Die Neuorientierung im Umsatzsteuerrecht führt also zu einer **erheblichen Ausweitung umsatzsteuerrelevanter Tätigkeitsbereiche** bei jPöR.

1.4. Prüfschema



2. Kommentierung zu § 2b UStG

2.1. Unternehmereigenschaft der jPöR

2.1.1. Tätigkeiten im Rahmen öffentlicher Gewalt im Bereich kirchlichen Handelns (§ 2b Abs. 1 UStG)

Zu jPöR zählen auch Kirchen, Religions- und Weltanschauungsgemeinschaften, die als Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts verfasst sind. Im Rahmen ihres grundgesetzlich verankerten Selbstordnungs- und Selbstverwaltungsrechts (Art. 140 GG, 137 Abs. 3 WRV) werden diese jPöR nicht als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG tätig, sofern und soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen und sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (§ 2b Abs. 1 UStG).

§ 2b UStG folgt der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) und Bundesfinanzhofs (BFH) und bestimmt, dass jPöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt handeln, wenn sie Tätigkeiten aufgrund eigens für sie geltender rechtlicher Grundlagen ausüben. Bezogen auf die kirchlichen jPöR bedeutet dies, dass als derartige Tätigkeiten oder Leistungen nur solche in Betracht kommen, bei denen die jPöR auf einer öffentlich-rechtlichen Grundlage (Sonderregelung) tätig wird, namentlich aufgrund eines Gesetzes durch Verwaltungsakt, auf Grundlage eines Konkordates, eines Staat-Kirche-Vertrages oder besonderer kirchenrechtlicher Regelungen.

Unzweifelhaft ist zunächst, dass öffentlich-rechtlich organisierte Religionsgemeinschaften öffentlich-rechtlich handeln, wenn sie die Befugnisse eines mit Staatsgewalt Beliehenen wahrnehmen (z. B. Erhebung von Kirchensteuern, Zeugniserteilung durch staatlich anerkannte Schulen in kirchlicher Trägerschaft, Erteilung von Religionsunterricht an staatlichen Schulen, einzelne Maßnahmen des kirchlichen Friedhofs- und Bestattungswesen). Die Kirchen und Religionsgemeinschaften haben aus der Verfassung herleitbare übertragene hoheitliche Befugnisse, die sie gegenüber ihren Mitgliedern (z. B. beim Besteuerungsrecht, der Rechtssetzungsautonomie und der Dienstherrenfähigkeit) oder gegenüber Dritten (bspw. bei der Widmungsbefugnis) ausüben können. Diese Befugnisse sind in der Regel mit dem Körperschaftsstatus verbunden. Sie sollen es den Kirchen und Religionsgemeinschaften erleichtern, ihre Organisation und ihr Wirken nach den Grundsätzen ihres Selbstverständnisses zu gestalten und die hierfür erforderlichen (finanziellen) Ressourcen zu erlangen (BVerfG, Beschl. vom 30.06.2015, 2 BvR 1282/11, NVwZ 2015, 1434, m. w. N.). Hieraus wiederum wird die Konsequenz gezogen, dass ihr Handeln im Falle typisch kirchlicher Lebensäußerungen als öffentlich-rechtliches Handeln zu qualifizieren sei. So hat der Bundesgerichtshof entschieden, dass Verhaltensweisen, die dem Kernbereich kirchlichen Wirkens zuzurechnen sind, grundsätzlich als öffentlich-rechtlich zu werten sind (BGH, Beschl. vom 24.07.2001, VI ZB 12/01, BGHZ 148, 307 (312)). Auch der Begriff der Verkündigung ist nicht auf bestimmte Handlungsformen begrenzt zu verstehen, sondern umfasst jedes kirchliche Handeln, das dem Ausdruck und der Vermittlung des christlichen Glaubens dient. Mittlerweile gibt es zu dieser Thematik auch diverse Veröffentlichungen, die insbesondere auch auf den Bereich der tätigen Nächstenliebe hinweisen (z. B. Hammer, KuR 2016, 37 ff.; Weber, MWStR 2016, 818 ff.).

Beispiele:

Eine Kirchengemeinde regelt die Nutzung des kirchlichen Friedhofs auf der Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Gebührensatzung.

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

Eine (Erz-)Diözese oder 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 (Erz-)Diözesen oder zwei Landeskirchen schließen eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung über die gemeinsame Ausbildung z. B. von Priestern, Diakonen, (ev. Pfarrerinnen 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.

Einen Vermerk zu den Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt finden Sie in Kapitel 10.

2.1.2. Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage

Juristische Personen des öffentlichen Rechts (= jPöR) sind grundsätzlich dann unternehmerisch tätig, wenn sie Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage erbringen und die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG erfüllen. Dienstleistungen auf privatrechtlicher Grundlage sind also ohne weitere Einschränkungen als unternehmerisch zu qualifizieren und unterliegen damit grundsätzlich der Umsatzsteuer. Die kirchlichen jPöR sollten daher die gesetzlich eingeräumte (§ 27 Abs. 22 UStG) Übergangszeit (s. auch 6.1) nutzen, um alle aktuellen Leistungsbeziehungen und Verträge auf die neuen gesetzlichen Anforderungen hin zu überprüfen und ggf. anzupassen. Dabei ist u. a. die Frage zu klären, ob eine Leistung derzeit auf privatrechtlicher Grundlage erbracht wird (zur Abgrenzung privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Verträge s. auch 3.2).

2.1.3. Keine Anwendung des § 2b UStG auf privatrechtlich verfasste kirchliche Körperschaften

Die Neuregelung des § 2b UStG bietet nur für die kirchlichen Körperschaften des öffentlichen Rechts ((Erz-)Bistümer, Kirchengemeinden und andere kirchliche Körperschaften des öffentlichen Rechts) einen Lösungsansatz an. Auf privatrechtlich verfasste kirchliche Körperschaften und Personengesellschaften (z. B. Vereine oder Stiftungen des Privatrechts, gemeinnützige GmbH, Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)) findet die Regelung grundsätzlich keine Anwendung. Die kirchlichen Wohlfahrtsverbände und ihre Fachverbände können sich damit genauso wenig auf die Neuregelung des § 2b UStG berufen wie andere kirchliche Verbände, die in der Regel als eingetragene Vereine und damit privatrechtlich organisiert sind.

2.1.4. Änderungen bei der Vermögensverwaltung

Infolge der Anknüpfung an den BgA-Begriff unterlagen bisher auch Tätigkeiten aus dem Bereich der Vermögensverwaltung (insbesondere langfristige Vermietung und Verpachtung von kirchlichen Liegenschaften und Immobilien) nicht der Umsatzsteuer. Sie waren der nicht unternehmerischen Sphäre der jPöR zugeordnet und damit nicht steuerbar. Zukünftig werden diese vermögensverwaltenden Tätigkeiten jedoch unternehmerisch und unterfallen damit den allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes. Allerdings können Steuerbelastungen durch die Inanspruchnahme von Steuerbefreiungsnormen (§ 4 UStG) vielfach vermieden werden (s. 4.2).

2.2. Das Kriterium der größeren Wettbewerbsverzerrung

Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind gemäß § 2b UStG, ungeachtet dessen, ob sie öffentliche Gewalt ausüben, immer dann Unternehmer, wenn ihre Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Das bedeutet, dass auch auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erzielte Umsätze zur Besteuerung führen, wenn die Leistung im Wettbewerb zu privaten Dritten erbracht wird und zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt. In seinen Absätzen 2 und 3 nennt § 2b UStG Fallgestaltungen, bei denen der Gesetzgeber davon ausgeht, dass eine größere Wettbewerbsverzerrung ausgeschlossen ist. Wichtig hierbei ist: § 2b UStG ist auch bei Vorliegen der Voraussetzungen der Absätze 2 oder 3 nur anwendbar, wenn die jPöR in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig ist.

Wettbewerbsverzerrungen kann es nur dort geben, wo Wettbewerb besteht, d. h. eine von einer jPöR erbrachte Leistung auch von einem privaten Unternehmer erbracht werden könnte. Die Tätigkeit muss also marktrelevant sein. Nicht steuerbar sind Tätigkeiten im Rahmen öffentlicher Gewalt, die überhaupt nicht im Wettbewerb stattfinden, weil gleichartige Leistungen von privaten Unternehmern nicht erbracht werden können z. B. weil die Inanspruchnahme von Leistungen einer jPöR gesetzlich vorgeschrieben ist (Anschluss- und Benutzungszwang).

Die Wettbewerbs- bzw. Marktrelevanz ist zunächst nach der Art der erbrachten Leistung zu beurteilen. Laut BMF-Schreiben vom 16.12.2016 (Rz. 24 f.) sind zwei Leistungen gleichartig, wenn sie aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers dieselben Bedürfnisse befriedigen, also ähnliche Eigenschaften haben.

Bei der Prüfung der Marktrelevanz ist in der Regel 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 (Rz. 27 ff.).

2.2.1. Jahresumsatz aus gleichartigen Tätigkeiten geringer als 17.500 € (§ 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG)

§ 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG regelt, dass eine jPöR nicht in Wettbewerb zu privaten Dritten tritt, wenn

„der von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17.500 € jeweils nicht übersteigen wird …“

In § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG geht der Gesetzgeber davon aus, dass immer dann, wenn die Umsätze einer jPöR weniger als 17.500 € betragen, eine Wettbewerbsverzerrung von vorneherein nicht in Betracht kommt. In diesen Fällen wird die Unternehmereigenschaft der jPöR verneint und eine Umsatzbesteuerung scheidet aus. Anders als in der Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG, die alle Tätigkeiten eines Unternehmens einbezieht, werden hier jedoch nur „gleichartige“ Tätigkeiten jeweils zusammen betrachtet, sodass die jPöR die Umsatzgrenze von 17.500 € mehrfach in Anspruch nehmen kann, wenn sie aus verschiedenen Tätigkeitsbereichen Umsätze erzielt. Dabei ist jedoch zu beachten, dass diese Umsätze jeweils im Rahmen der öffentlichen Gewalt erbracht werden müssen.

Gleichartig sind Tätigkeiten nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums, wenn sie aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers dieselben Bedürfnisse befriedigen. Zur Prüfung der Umsatzgrenze müssen gleichartige Tätigkeiten zusammengefasst werden. So muss zu Beginn des Kalenderjahres die jPöR den zu erwartenden Jahresumsatz aus gleichartigen Tätigkeiten schätzen (Prognose). Dieser Betrag ist maßgebend, auch wenn der tatsächliche Umsatz die Grenze von 17.500 € übersteigt. Nimmt die jPöR die betreffende Tätigkeit im Laufe des Kalenderjahres neu auf, ist allein der geschätzte

Umsatz des laufenden Kalenderjahres maßgeblich. Eine Umrechnung auf einen fiktiven Jahresumsatz ist nicht notwendig.

2.2.2. Vergleichbare Leistungen Privater sind steuerbefreit (§ 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG)

Nach dem Gesetzeswortlaut liegt keine größere Wettbewerbsverzerrung vor,

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

Gemäß § 9 UStG kann ein Unternehmer unter bestimmten Voraussetzungen auf die Steuerbefreiung im Sinne von § 4 UStG verzichten. Vorteil der Behandlung eines steuerfreien Umsatzes als steuerpflichtig ist, dass hierdurch ein Vorsteuerabzug beim optierenden Unternehmer ermöglicht wird. Diese Option ist jedoch insbesondere bei der Vermietung und Verpachtung eingeschränkt.

Handelt eine jPöR auf privatrechtlicher Grundlage ist sie grundsätzlich ohne weitere Einschränkung unternehmerisch tätig. In diesem Fall greift die Bagatellgrenze von 17.500 € (§ 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG) nicht. Alle auf privatrechtlicher Grundlage erbrachten Leistungen sind insofern in vollem Umfang steuerbar. Erbringt die jPöR jedoch Leistungen, bei denen für Private keine Option zur Umsatzsteuer (§ 9 UStG) möglich ist, liegt keine unternehmerische Tätigkeit vor. In diesen Fällen entsteht durch die Behandlung der öffentlichen Hand als Nichtunternehmer keine Wettbewerbsverzerrung.

In diesen Bereich fallen z. B. Leistungen im Bereich der Bildung nach § 4 Nr. 21 und 22 UStG, Krankenhausumsätze nach § 4 Nr. 14 UStG oder die Nutzungsüberlassung von Grundstücken und Gebäuden, soweit nicht an einen Unternehmer vermietet wird (§ 4 Nr. 12 UStG).

> *Beispiele:*
>
> *Eine Kirchengemeinde erhebt KiTa-Gebühren aufgrund einer Gebührensatzung. Der Betrieb ist kirchlich-hoheitlich – sowohl der Betrieb als auch die Gebührenerhebung erfolgen aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung. Da die Kirchengemeinde insoweit nicht als Unternehmerin gilt, führt die Tätigkeit nicht zu einer größeren Wettbewerbsverzerrung, da außerhalb einer Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 25 UStG anzuwenden ist. 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.*

2.3. Leistungsbeziehungen zwischen jPöR (Beistandsleistungen – § 2b Abs. 3 UstG)

Neben wirtschaftlichen Leistungen, die an externe Dritte erbracht werden, gehen jPöR häufig auch Kooperationen mit anderen jPöR ein. Dabei werden in der Regel gegen Kostenerstattung hoheitliche Aufgaben der jeweils anderen jPöR übernommen. Bei diesen sogenannten Beistandsleistungen kann es sich beispielsweise um Personalgestellungen oder die Übernahme von Verwaltungstätigkeiten handeln. Auch bei den kirchlichen jPöR ist es langjährige Praxis übergreifende Verwaltungseinheiten zu bilden, um so Verwaltungsaufwand zu reduzieren – einzelne Gemeindeverbände sind mehr als einhundert Jahre alt.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung waren Beistandsleistungen nach bisherigem Recht bei der erbringenden jPöR stets als hoheitliche Tätigkeit einzustufen, sodass diese damit nicht unternehmerisch tätig war. In der Folge konnte die erbringende jPöR der jeweils anderen die Beistandsleistungen ohne Umsatzsteuer in Rechnung stellen.

Durch die Neuregelung der Umsatzbesteuerung beschreibt der Gesetzgeber anders als bisher nicht mehr die notwendigen Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft von jPöR, sondern nennt nur noch die Ausschlusskriterien, bei deren Vorliegen die jPöR nicht unternehmerisch handelt. Neben der Ausübung öffentlicher Gewalt ist die zweite Voraussetzung für nichtunternehmerisches Handeln, dass die jPöR nicht in Wettbewerb zu privaten Dritten treten darf.

§ 2b Abs. 3 UStG beschreibt in seinen Nummern 1 und 2 Fälle der vertikalen und horizontalen Zusammenarbeit von jPöR, sogenannte Beistandsleistungen, bei denen aus Sicht des Gesetzgebers keine größeren Wettbewerbsverzerrungen entstehen.

2.3.1. Leistungserbringung aufgrund gesetzlicher Bestimmungen (§ 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG)

Nach **§ 2b Abs. 3 Nr. 1** UStG liegt bei einer Leistung an eine andere jPöR immer dann keine Wettbewerbsverzerrung vor, wenn die Leistung aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von jPöR erbracht werden darf. Gesetzliche Bestimmung in diesem Sinne ist ausdrücklich auch die besondere Rechtsetzung der Kirchen. Dürfen kirchliche jPöR bestimmte Leistungen nur von (anderen) jPöR in Anspruch nehmen, gibt es insofern keinen Wettbewerb mit privaten Anbietern und die jPöR ist dementsprechend nicht unternehmerisch tätig.

Leistungen, die eine jPöR mangels einer entgegenstehenden gesetzlichen Regelung allerdings auf dem freien Markt beziehen kann und darf (z. B. Beratungsleistungen u. a.), werden dementsprechend nicht von § 2b Abs. 3 **Nr. 1** UStG erfasst.

Allerdings kann der (Erz-)Bischof bzw. die gesetzgebende Instanz einer Landeskirche eine Zusammenarbeit gesetzlich anordnen und regeln. So kann der (Erz-)Bischof / die Landeskirche bestimmen, dass eine kirchliche jPöR seiner (Erz-)Diözese / der Landeskirche zur Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben ausschließlich Leistungen von einer jPöR in Anspruch nehmen darf. Im Hinblick auf die Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG darf diese Regelung der kirchlichen jPöR keine Wahlmöglichkeit einräumen, ob sie mit der Durchführung bestimmter ihr obliegender öffentlich-rechtlicher Tätigkeiten eine jPöR oder eine juristische Person des Privatrechts beauftragt. Nur wenn die kirchengesetzliche Regelung eindeutig bestimmt, dass mit der Durchführung einer öffentlich-rechtlichen Aufgabe ausschließlich eine jPöR beauftragt werden darf, genügt sie den Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG. Die besondere Rechtsetzung der Kirchen wird als gesetzliche Bestimmung im Sinne des § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG anerkannt (vgl. Ziffer 42 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016; die mit den Landesfinanzverwaltungen abgestimmte Antwort des BMF auf Anwendungsfragen im Zusammenhang mit § 2b UStG vom 13.01.2020). Die kirchliche Rechtsetzung muss auf der Ebene der Diözese / Landeskirche erfolgen (vgl. BMF-Schreiben vom 09.07.2020). Ungeachtet der jeweiligen Gesetzgebungsbefugnis der jeweiligen (Erz-)Diözese / Landeskirche, wäre es wünschenswert, hier zu einer einheitlichen Regelungspraxis zu kommen. Ein Anschluss- und Benutzungszwang stellt ein Indiz dafür dar, dass eine Leistung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht wird. Im Hinblick darauf, dass es sich hier um eine neue Rechtsmaterie handelt, empfiehlt es sich bei der Schaffung einer entsprechenden kirchengesetzlichen Regelung, eine rechtzeitige Abstimmung mit der Finanzverwaltung zu suchen (ggf. eine verbindliche Auskunft). Eine entsprechende gesetzliche Musterregelung für den Bereich der katholischen Kirche ist von einer Arbeitsgruppe der Steuer- und der Rechtskommission des Verbandes der Diözesen Deutschlands erarbeitet worden (siehe Muster in Kapitel 10). Im Bereich der Evangelischen Kirche existiert als Grundlage das VVZG-EKD oder vergleichbare Regelungen in den Landeskirchen.

Die Wahrnehmung von wesentlichen Teilaufgaben (und nicht einer Aufgabe in Gänze) ist zwar in der Regel umsatzsteuerbar. Die Unternehmereigenschaft (und damit die Umsatzsteuerpflicht) kann jedoch im Einzelfall bei einem gesetzlichen Ausschluss der Übertragung auf Private ausgeschlossen sein. Vor einer Inanspruchnahme einer solchen Ausgestaltung ist die Konsultation einer externen Steuerberatung angezeigt.

> *Beispiel:*
>
> *Die (kostenpflichtige) Tätigkeit des kirchlichen Datenschutzbeauftragten findet nicht im Wettbewerb statt, wenn die Kirchengemeinden durch Rechtsvorschrift verpflichtet sind, die Leistung dieser Stellen in Anspruch zu nehmen (Anschluss- und Benutzungszwang einheitlich für den Bereich einer Körperschaft).*

2.3.2. Zusammenarbeit ist bestimmt durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG)

§ 2b **Abs. 3 Nr. 2** UStG regelt die Zusammenarbeit öffentlicher Einrichtungen aufgrund „gemeinsamer spezifischer öffentlicher Interessen“ Der deutsche Gesetzgeber nimmt unter vier Voraussetzungen, die zwingend kumulativ vorliegen müssen, ebenfalls keine größeren Wettbewerbsverzerrungen an:

- Es müssen langfristige, öffentlich-rechtliche Vereinbarungen vorliegen,
- die Leistungen müssen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur dienen und bei allen Beteiligten als öffentliche (hoheitliche) Aufgaben zu werten sein,
- die Leistungen dürfen maximal gegen die Erstattung der Kosten angeboten werden und
- die Leistungen müssen im Wesentlichen an andere jPöR erbracht werden.

Wie diese vier Kriterien im Einzelnen zu verstehen sind, erläutert das BMF-Schreiben vom, 16.12.2016 (BStBl. I 2016, S. 1451), dort insbes. Rz. 45-54 und – nach Erörterung mit der EU-Kommission – ergänzend hierzu das BMF-Schreiben vom 14.11.2019 (BStBl. I 2019, S. 1140). Gemäß Kirchenrecht steht dem Bischof (kath. Kirche: (CIC = Codex Iuris Canonici)) bzw. in der evangelischen Kirche den Landessynoden (gem. Kirchenverfassung der Landeskirche) die Regelungshoheit zu, eine Zusammenarbeit der kirchlichen juristischen Personen des öffentlichen Rechts in seiner Diözese / ihrer Landeskirche verbindlich – auch mit Anschluss- und Benutzungszwang – anordnen zu können.

Leistung aufgrund langfristiger öffentlich-rechtlicher Vereinbarungen

Öffentlich-rechtliche Vereinbarungen sind insbesondere der öffentlich-rechtliche Vertrag, Verwaltungsabkommen und -vereinbarungen sowie Staatsverträge, zu denen auch Staatskirchenverträge und Konkordate zählen (s. auch unter 3.2). Als langfristig ist die öffentlich-rechtliche Vereinbarung anzusehen, wenn sie auf unbestimmte Zeit geschlossen wurde. Das Kriterium der Langfristigkeit kann auch bei befristeten Vereinbarungen erfüllt sein, wenn diese für einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren geschlossen werden. Kürzere Zeiträume sind möglich, wenn dies nach der Art der Tätigkeit üblich ist. Für die Frage, wie bei einer Vertragslaufzeit von weniger als fünf Jahren die Langfristigkeit von Verträgen rechtssicher beurteilt werden kann, gibt das BMF keine Kriterien vor.

Leistungen dienen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe

Allgemein umfasst gemäß BMF-Schreiben die öffentliche Infrastruktur die materielle bzw. technische sowie die digitale Infrastruktur, die immaterielle bzw. soziale Infrastruktur (z. B. Bildungswesen) und die institutionelle Infrastruktur (z. B. Rechtsordnung).

Gemäß BMF-Schreiben gehören speziell zur öffentlichen Infrastruktur bei kirchlichen jPöR *„insbesondere die Verkündigung und Seelsorge sowie die dafür genutzten öffentlichen Sachen, so neben Kirchen und Kapellen z. B. auf Kirchengrundstücken befindliche Pfarrgebäude (Pastorat) und Gemeindehäuser“.*

Neben dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur muss die Leistung außerdem der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen. Damit ist die Zusammenarbeit mehrerer jPöR gemeint, bei der ein gemeinsames Ziel erreicht werden soll. Auch wenn eine Aufgabe in Gänze auf die leistende jPöR übertragen wird (z. B. von einer Kirchengemeinde auf ein Verwaltungszentrum einer anderen jPöR), liegt eine gemeinsame Aufgabenerfüllung vor.

Sogenannte verwaltungsunterstützende Hilfstätigkeiten wie z. B. die Gebäudereinigung dienen nicht der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe.

Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung

Eine Beistandsleistung darf lediglich gegen Kostenerstattung angeboten werden. Dazu formuliert das BMF-Schreiben, dass *„jede sachgerechte Ermittlung der Kosten, ggf. auch durch Ansatz von Pauschalkostensätzen (wie z. B. für Personal) anzuerkennen ist“.* Die Kostenerstattung darf sowohl die fixen wie auch die variablen Kosten enthalten. Zu den Fixkosten gehört auch die Abschreibung des Anlagevermögens. Nicht einzubeziehen sind allerdings die sogenannten kalkulatorischen Kosten wie z. B. kalkulatorische Zinsen.

Leistungen im Wesentlichen an andere jPöR

Gleichartige Leistungen in Ausübung öffentlicher Gewalt dürfen im Wesentlichen nur an andere jPöR erbracht werden. Leistungen sind gem. BMF-Schreiben gleichartig, wenn sie aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers dieselben Bedürfnisse befriedigen.

Im Rahmen der Zusammenarbeit gem. § 2b Abs. 3 Nr. 2 müssen Leistungen einer jPöR „im Wesentlichen“ für andere jPöR erbracht werden. Davon ist laut BMF-Schreiben auszugehen, wenn **mehr als 80 %** der Leistungen an andere jPöR erbracht werden, im Umkehrschluss also das Leistungsvolumen an andere Leistungsempfänger nicht mehr als 20 % ausmacht. Maßgeblich für die Wesentlichkeitsgrenze ist die Höhe der Umsätze. Um den prozentualen Anteil zu bestimmen, ist der Gesamtumsatz der gleichartigen Tätigkeiten im Durchschnitt der letzten drei Jahre heranzuziehen.

Ergänzendes BMF Schreiben vom 14.11.2019

Der Regelungsgehalt des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG ist durch eine Anfrage der EU-Kommission kritisch hinterfragt worden. Das BMF hat diese Anfrage zum Anlass genommen, seine im BMF Schreiben vom 16.12.2016 veröffentlichten Erläuterungen zu dieser Vorschrift mit einem BMF Schreiben vom 14.11.2019 (BStBl. I 2019, S. 1140) zu ergänzen.

In diesem BMF Schreiben 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.

3. Formen der Zusammenarbeit kirchlicher jPöR

Der Gesetzgeber ist mit § 2b UStG der Rechtsauffassung des BFH gefolgt, der eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt nur dann bejaht, wenn sie auf einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung beruht. Öffentlich-rechtliche Sonderregelungen ergeben sich z. B. aus:

- Gesetzen
- Rechtsverordnungen
- Satzungen
- Staatsverträgen (zu denen auch Staatskirchenverträge / Konkordate gehören)
- verfassungsrechtlichen Verträgen
- Verwaltungsabkommen / Verwaltungsvereinbarungen
- öffentlich-rechtlichen Verträgen
- kirchenrechtlicher Rechtsetzung.

Auf entsprechenden öffentlich-rechtlichen Sonderregelungen beruht auch die Zusammenarbeit kirchlicher jPöR. So können kirchliche Körperschaften (jPöR) neben den bereits etablierten und staatlich anerkannten Kirchengemeindeverbänden auch diözesane und überdiözesane Zweckverbände bilden, öffentlich-rechtliche Vereinbarungen treffen oder Arbeitsgemeinschaften gründen, um gemeinsam öffentlich-rechtliche Aufgaben wahrnehmen zu können.

3.1. Der Zweckverband

Zweckverbände haben in Deutschland eine lange Tradition. Sie werden durch Zusammenschluss mehrerer jPöR gegründet, um bestimmte öffentliche Aufgaben gemeinsam wahrzunehmen. Grundlage für den Zusammenschluss ist in der Regel ein Gesetz und / oder ein öffentlich-rechtlicher Vertrag. Der Zweckverband ist selbst eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Mitglieder, Rechte und Pflichten des Zweckverbandes, seine Aufgaben und die Art seiner Finanzierung sind in einer Satzung zu regeln. Dem Zweckverband kann die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben ganz oder teilweise übertragen werden.

3.2. Die öffentlich-rechtliche Vereinbarung

Werden von kirchlichen juristischen Personen öffentlich-rechtliche Aufgaben dauerhaft gemeinsam wahrgenommen, können sie anstelle der Bildung eines Zweckverbands auch eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung treffen. In diesem Fall werden Rechte und Pflichten nicht ganz oder teilweise auf einen Zweckverband übertragen oder ein solcher errichtet, sondern einer der Beteiligten kann gegen entsprechende Kostenerstattung die gemeinsame Aufgabe erfüllen oder den übrigen Beteiligten die Mitbenutzung einer von ihm betriebenen Einrichtung gewähren. Art und Weise der gemeinsamen Aufgabenwahrnehmung sowie deren Finanzierung müssen zwischen den Beteiligten in der öffentlich-rechtlichen Vereinbarung geregelt werden.

Die öffentlich-rechtliche Vereinbarung bedarf der Schriftform. Zu ihrer Wirksamkeit ist im Bereich der katholischen Kirche in der Regel die Genehmigung des (erz-)bischöflichen Generalvikariats / Ordinariats einzuholen. Im Bereich der evangelischen Kirche gilt grundsätzlich das EKD-VVZG oder

vergleichbare landeskirchliche Regelungen. Ein Beschluss der Landesynode zur Wirksamkeit öffentlich-rechtlicher Vereinbarungen ist nur in manchen dieser vergleichbaren Regelungen vorgesehen.

Öffentlich-rechtliche Vereinbarungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sind insbesondere der öffentlich-rechtliche Vertrag, Verwaltungsabkommen- und -vereinbarungen sowie Staatsverträge, zu denen auch Staatskirchenverträge und Konkordate gehören.

Grundsätzlich kann man vom Vorliegen eines öffentlich-rechtlichen Vertrages ausgehen, wenn eine kirchliche jPöR einen Vertrag mit einer anderen kirchlichen jPöR schließt und der Vertrag eine Regelung enthält, die dem öffentlichen Recht zuzuordnen ist (z. B. eine Vereinbarung über die gemeinsame Ausbildung von Priestern). Im staatlichen Bereich sind die Verwaltungsverfahrensgesetze des Bundes und der Länder maßgeblich für die Einordnung eines Vertrages als öffentlich-rechtlicher Vertrag. Auch die Kirchen können sich auf Grund ihres Selbstorganisationsrechtes ein eigenes Verwaltungsverfahrensrecht schaffen. So hat die EKD im Jahr 2009 ein eigenes Verwaltungsverfahrens- und -zustellungsgesetz (VVZG-EKD) erlassen, in dem die Möglichkeit vorgesehen ist, dass Kirchenbehörden öffentlich-rechtliche Verträge abschließen können. Die Landeskirchen haben (teilweise) durch Zustimmungsgesetz das VVZG für ihren Zuständigkeitsbereich übernommen. Im katholischen Bereich ist ein Muster für ein *„Gesetz über die Zusammenarbeit öffentlicher juristischer Personen im (Erz-)Bistum …“* erarbeitet worden, das in den einzelnen (Erz-)Diözesen an die jeweils individuellen Gegebenheiten angepasst und in Kraft gesetzt werden kann.

Laut BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016 liegt ein öffentlich-rechtlicher Vertrag insbesondere dann vor, wenn:

- eine öffentlich-rechtliche Norm zum Abschluss eines öffentlich-rechtlichen Vertrags berechtigt (z. B. § 48 VVZG-EKD)
- öffentlich-rechtliche Normen bestehen, die die Leistungsverpflichtungen regeln
- er dem Vollzug einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung dient
- sich einer der beiden Vertragspartner zum Erlass einer hoheitlichen Maßnahme verpflichtet.

Nehmen jPöR öffentlich-rechtliche Aufgaben dauerhaft gemeinsam wahr, können sie auch eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung in Form einer Zweckvereinbarung schließen. In diesem Fall erfüllt einer der Beteiligten gegen entsprechende Kostenerstattung die gemeinsame Aufgabe oder gewährt den übrigen Beteiligten die Mitbenutzung einer von ihm betriebenen Einrichtung. Art und Weise der gemeinsamen Aufgabenwahrnehmung sowie deren Finanzierung müssen zwischen den Beteiligten in der öffentlich-rechtlichen Vereinbarung geregelt werden.

Das Erfordernis der Schriftform öffentlich-rechtlicher Vereinbarungen erleichtert auch deren Nachweisbarkeit.

3.3. Die Arbeitsgemeinschaft

Eine besondere Form der öffentlich-rechtlichen Vereinbarung ist die Arbeitsgemeinschaft. Arbeitsgemeinschaften können gebildet werden, um Angelegenheiten gemeinsam zu bearbeiten und aufeinander abzustimmen. Dabei bleiben die jeweiligen Rechtspersonen Träger ihrer Aufgaben mit allen ihren Rechten und Pflichten – auch gegenüber Dritten. In der öffentlich-rechtlichen Vereinbarung über die Bildung der Arbeitsgemeinschaft sind deren Aufgaben, sowie ggf. die Finanzierung zu regeln.

4. Weitere Ansätze zum Umgang mit der geänderten Rechtslage

4.1. Vermeidung von Leistungsbeziehungen

Eine Leistung ist nur dann umsatzsteuerlich relevant, wenn sie im Rahmen eines Leistungsaustauschs erbracht wird. Zum Leistungsaustausch gehört, dass eine Leistung ursächlich mit einer Gegenleistung (z. B. Entgelt) verknüpft ist.

Auch § 2b UStG setzt voraus, dass zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger eine (entgeltliche) Leistungsbeziehung besteht. Wird eine Leistung also unentgeltlich erbracht, fehlt es in der Regel an einem Leistungsaustausch. Allerdings kann das Entgelt auch in einer Gegenleistung bestehen (Tausch / tauschähnlicher Umsatz). Darüber hinaus können Leistungsbeziehungen durch die Verlagerung von Aufgaben vermieden werden.

4.2. Steuerbefreiungsvorschriften

Nach der Neuregelung in § 2b UStG ist grundsätzlich zunächst nur die Frage zu beantworten, ob eine Leistung generell steuerbar ist. Aber auch wenn eine Leistung umsatzsteuerbar ist, kann sie dennoch von der Umsatzsteuer befreit sein. Hier kommen die Steuerbefreiungsvorschriften nach § 4 UStG in Betracht, aber auch diejenigen des Artikels 132 der europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) (s. 4.4). Auch die Besteuerung nach der sogenannten Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG ist in diesem Zusammenhang zu nennen.

Zu den wichtigsten Steuerbefreiungsvorschriften für kirchliche Körperschaften gehören:

- Zinserträge
- Grundstückverkäufe
- Vermietungen und Verpachtungen (mit diversen, steuerpflichtigen Ausnahmen)
- Umsätze kultureller Einrichtungen und Veranstaltungen der öffentlichen Hand, z. B. Kirchenführungen, Orchester, Chöre, Museen, Büchereien. Entsprechende Einrichtungen von kirchlichen Rechtspersonen bedürfen einer Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde (z. B. Bezirksregierung, Landesstelle für Museumsbetreuung). Die Bescheinigung kann gegebenenfalls zentral durch die (Erz-)Diözese bzw. Landeskirche beantragt werden, anderenfalls von der jeweiligen jPöR für ihre Einrichtung.
- Fortbildungen, Schulungen und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher und / oder belehrender Art, die u. a. von jPöR durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Kostendeckung verwendet werden
- Leistungen der Kinder- und Jugendhilfe (z. B. Jugendfahrten, Ferienbetreuung) und andere Leistungen im Sinne des § 4 Nr. 25 UStG, wenn diese u. a. von Kirchen und Religionsgemeinschaften des öffentlichen Rechts erbracht werden.

Anders als Steuerbefreiungen wirken Steuerermäßigungen, die grundsätzlich zur Anwendung des Umsatzsteuerrechts führen.

4.3. Besteuerung als Kleinunternehmer (§ 19 UStG)

Für kirchliche jPöR besteht unabhängig von der Regelung des § 2b UStG die Möglichkeit, die Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG in Anspruch zu nehmen. Nach dieser Regelung muss ein Unternehmer dann keine Umsatzsteuer an die Finanzverwaltung abführen, wenn der steuerpflichtige Gesamtumsatz aus seiner gesamten unternehmerischen Betätigung im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 € nicht überstiegen haben und im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen werden. Ein Kleinunternehmer ist nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Beispiel 1:

Eine Kirchengemeinde erwirtschaftet im Jahr 2018 voraussichtlich Umsätze in Höhe von 437.500 EUR, 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 2017 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 2:

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 Pfarrfest 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*	*NEIN*
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.

Zum maßgebenden Gesamtumsatz gehören nicht Einfuhren aus dem Drittland und der sogenannte innergemeinschaftliche Erwerb. Auch bestimmte im kirchlichen Umfeld üblicherweise auftretende steuerfreie Umsätze sind nicht mit in den Gesamtumsatz einzubeziehen[2].

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. Steuer-ABC in Kapitel 9.2) (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. Steuer-ABC in Kapitel 9.2). 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.

Auf die Kleinunternehmerregelung kann gegenüber dem Finanzamt verzichtet werden. Eine solche Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Ein solcher Verzicht kann unter dem Gesichtspunkt des Vorsteuerabzugs ggf. sinnvoll sein.

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).

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 7.2.2 und 7.2.3 wird verwiesen.

Die Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes müssen von allen Unternehmern beachtet werden.

4.4. Direkte Berufung auf die Mehrwertsteuersystemrichtlinie

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.

---

[2] Steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 8 Buchstabe i) UStG, § 4 Nr. 9 Buchstabe b) UStG und § 4 Nr. 11–29 UStG sind nicht mit in den Gesamtumsatz einzubeziehen.

4.4.1. 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 Nummern 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.[3]

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.“[4]

---

[3] EuGH vom 04.05.2017 Rz. 60.

[4] 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.[5]

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.[6] Eine unmittelbare Verwendung liege demnach 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."[7] D. h., „dass z. B. Bauleistungen, die Wartung von EDV-Ausstattungen, die Rechtsberatung oder die Tätigkeit einer ärztlichen Verrechnungsstelle oder Buchhaltungsleistungen durch den Personalzusammenschluss 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."[8]

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

---

5 Finanzgericht Düsseldorf vom 20.09.2017 – 5K1616/15u Rz. 56; BFH vom 06.09.2018 – VR30/17 Rz. 14.

6 BFH vom 29.10.2013 V B 58/13 Rz. 9.

7 BFH ebd.

8 Wagner, Praxiskommentar UStG, Schwarz, Widmann, Radeisen, § 4 Nr. 14 Rz. 272.

erfolgt, obwohl derartige Leistungen ohne Weiteres auch von anderen 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.

Bezüglich der Neuregelung des § 4 Nr. 29 UStG wird noch ein BMF-Schreiben erwartet (Stand: August 2020). Es ist zu erwarten, dass dieses zusätzliche Klarheit für die Anwendung bringen wird.

4.4.2. Erweiterter Begriff der öffentlichen Einrichtung gem. EuGH-Urteil „Saudacor“

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat mit Urteil vom 29.10.2015 (C-174/14 Saudacor) entschieden, dass juristische Personen des privaten Rechts unter bestimmten Voraussetzungen als Einrichtungen des öffentlichen Rechts verstanden werden können. Eine juristische Person des Privatrechts – z. B. eine GmbH – kann demnach unter bestimmten Voraussetzungen umsatzsteuerlich wie eine Körperschaft des öffentlichen Rechts zu behandeln sein und damit bei Vorliegen aller entsprechenden Voraussetzungen nicht der Umsatzbesteuerung unterliegen. Voraussetzung dafür ist, dass die juristische Person des Privatrechts in die Organisation der öffentlichen Verwaltung eingegliedert ist. Für eine Eingliederung spricht z. B., dass

- die Anteile der juristischen Person des Privatrechts zu 100 % von einer jPöR gehalten werden
- die jPöR aufgrund vertraglicher Vereinbarung die Aufsicht ausübt
- die Dienstleistungen für die jPöR aufgrund gesetzlicher Bestimmungen ausschließlich durch die juristische Person des Privatrechts erbracht werden.

Dementsprechend könnten sich beliehene Unternehmer des Privatrechts – also verkürzt dargestellt Gesellschaften, denen Tätigkeiten im Rahmen öffentlicher Gewalt (Hoheitsrechte) übertragen wurden – in Einzelfällen direkt auf Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL (Vorliegen einer sonstigen Einrichtung des öffentlichen Rechts) berufen.

Dieses Urteil kann für privatrechtlich organisierte Schulstiftungen einer Diözese / Landeskirche, Kita gGmbHs oder ähnliche privatrechtlich organisierte Einrichtungen praktische Relevanz haben, die eng mit einer kirchlichen juristischen Person des öffentlichen Rechts verbunden sind. Nach dem EuGH-Urteil „Saudacor“ kommt es entscheidend darauf an, dass „eine enge organschaftliche Verflechtung wie auch weitgehende Beschränkung in der Autonomie, der Fungibilität etwaiger Anteile (etwa bei der Rechtsform einer gGmbH) und der Willensbildung besteht und darüber hinaus die jeweilige Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt wird, auch wenn sie wirtschaftlicher Art ist, so doch aber „eng mit der Ausübung hoheitlicher Befugnisse im Zusammenhang steht[9]“.

Mit BMF-Schreiben vom 18.09.2019 hat die Finanzverwaltung erläutert, welche Voraussetzungen gegeben sein müssen, damit eine juristische Person des Privatrechts sich ausnahmsweise auf die

[9] Vgl. auch Weber, MwStR 2016, 818, 823 (Ziff. 2.3.3) m. w. N. zu den kirchlichen Schulstiftungen und diözesanen Caritasverbänden.

Rechtsprechung des EuGH in Sachen Saudacor berufen und wie eine juristische Person des öffentlichen Rechts nach § 2b Abs. 1 S. 1 UStG behandelt werden kann. Hierzu muss die juristische Person des privaten Rechts in die öffentliche Verwaltung eingegliedert sein und Tätigkeiten im Rahmen öffentlicher Gewalt vornehmen.

Die geforderte Eingliederung in die öffentliche Verwaltung ist nur unter engen Voraussetzungen anzunehmen:

- So muss die juristische Person durch Bundes- oder Landesgesetz oder Rechtsverordnung errichtet worden sein.
- Sie muss mit Aufgaben der öffentlichen Verwaltung beliehen sein und zur Ausübung dieser Tätigkeit hoheitliche Befugnisse haben sowie der Aufsicht einer jPöR unterstehen.
- Die juristische Person muss im Eigentum einer jPöR stehen und die Verträge zwischen ihr und der jPöR bezüglich der wesentlichen Rahmenbedingungen des Zusammenwirkens müssen öffentlich-rechtliche Verträge sein.
- Sie muss sich in Ihrer Organisation und Arbeitsweise an den gesetzlichen Vorgaben des öffentlichen Rechts orientieren.
- Zudem muss die juristische Person ganz überwiegend aus Haushaltsmitteln der beteiligten jPöR finanziert werden und sie darf Leistungen im Wesentlichen (d. h. in der Regel zu mehr als 95 %) nur an die jPöR erbringen, die den bestimmenden Einfluss ausübt.

Die Hinweise des BMF Schreibens vom 18.09.2019 sind gemäß dem an die Kirchen gerichteten BMF Schreiben vom 13.01.2020 auch für kirchliche Einrichtungen maßgeblich.

Eine Berufung auf die Entscheidung Saudacor erscheint vor diesem Hintergrund sehr schwierig und setzt kompetente Beratung voraus.

4.5. Kirchliche Kooperationen

4.5.1. Auslagenersatz oder Kostenteilung bei Zusammenarbeit kirchlicher Körper schaften

4.5.1.1. Fallgruppen

Die nachfolgenden Fallgruppen und ausgewählten Beispiel dienen der Einführung in diese Fragestellung.

Fallgruppe 1: **Gemeinsame Beschaffung von Waren und Dienstleistungen**.
Eine kirchliche Körperschaft beschafft für sich und andere kirchliche Körperschaften Waren oder Dienstleistungen, insbesondere auch deshalb, um Mengenrabatte zu realisieren. Die Einkaufskosten, welche den anderen kirchlichen Körperschaften zuzurechnen sind, werden zu Selbstkosten als Auslagenersatz weiterberechnet.

Beispiel:
Der gebündelte Einkauf von Kerzen durch eine Kirchengemeinde für weitere Kirchengemeinden. Beispiel 2: Der zentrale Einkauf von IT-Infrastrukturleistungen durch eine (Erz-)Diözese oder Landeskirche.

Fallgruppe 2: **Kostenteilung bei gemeinsamen Veranstaltungen oder Einrichtungen**.

Beispiel 1:
Mehrere (Erz-)Diözesen / Landeskirchen treffen sich regelmäßig zu einem Arbeitskreis. Eine (Erz-)Diözese / Landeskirche übernimmt federführend die Organisation der Veranstaltung und bucht Tagungsräume, Catering und gegebenenfalls Übernachtungsmöglichkeiten für die Teilnehmer. Die zunächst verauslagten Kosten werden entsprechend der Teilnehmer auf die anderen Körperschaften umgelegt.

Beispiel 2:
Die Schulreferate mehrerer (Erz-)Diözesen / Landeskirchen betreiben gemeinschaftlich eine Fortbildungseinrichtung mit dem Ziel, die bei den kooperierenden Kirchen angestellten Lehrer fortzubilden. Die Kosten werden anschließend nach einem bestimmten Schlüssel geteilt.

4.5.1.2. Umsatzsteuerliche Beurteilung von Auslagenersatz und Kostenteilung bei Leistungsbezug im eigenen Namen

Die oben aufgeführten Fallgruppen haben allesamt gemein, dass zunächst eine beteiligte kirchliche Körperschaft initial Waren oder Dienstleistungen im Interesse anderer kirchlichen Körperschaften bezieht und anschließend den Fremdanteil zu Selbstkosten an die betreffenden Körperschaften weiterberechnet. Insofern handeln die beteiligten kirchlichen Körperschaften wie eine Kostenteilungsgemeinschaft.

In der Praxis offenbart die beschaffende Körperschaft *häufig* nicht, dass der Bezug auch für Dritte bzw. für eine Gemeinschaft erfolgt. Sie handelt dann im Rechtsverkehr ausschließlich im eigenen Namen und wird aus dem Beschaffungsgeschäft alleine berechtigt und verpflichtet. Der Anspruch auf Auslagenersatz bzw. Kostenteilung sind Ausfluss eines zivilrechtlichen Auftrags (§§ 675 BGB) im Innenverhältnis. In solchen Fällen, in denen Leistungen in eigenem Namen, aber auf fremde Rechnung bezogen werden, liegt ein Kommissionsgeschäft vor. Das Umsatzsteuerrecht fingiert in § 3 Nr. 11 UStG eine Leistungsbeziehung zwischen der beschaffenden Körperschaft (Kommissionär) und derjenigen Körperschaft, in deren Interesse die Leistung beschafft wird (Kommittent). Diese umsatzsteuerliche Fiktion führt bei Handeln im eigenen Namen zum Ergebnis, dass Auslagenersatz und Kostenteilung zunächst einen Leistungsaustausch darstellen.

Damit hängt die Umsatzsteuerbarkeit davon ab, ob der Leistungsaustausch als unternehmerisch zu beurteilen ist, was wiederrum davon abhängig ist, ob die bisherige oder künftige Umsatzsteuerrechtslage zur Anwendung kommt.

Nach der bisherigen Rechtslage des § 2 Abs. 3 UStG bedarf es eines Leistungsaustausches im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art. Soweit der Waren- oder Dienstleistungsbezug für die Wahrnehmung kirchhoheitlicher Aufgaben erfolgt, ist die Annahme eines Hoheitsbetriebs oder hoheitlicher Beistandsleistung denkbar, was die Annahme eines Betriebs gewerblicher Art und damit die Umsatzsteuerbarkeit ausschließen würde. Zu einer anderen Beurteilung käme man allerdings dann, wenn die Beschaffung für Betriebe gewerblicher Art erfolgt, wie beispielsweise für den Warenbezug eines Schriftenstandes.

Weil der Auslagenersatz bzw. die Kostenteilung im Wege eines Auftrags auf einem privatrechtlichen Auftragsverhältnis beruht, liegt dagegen nach der künftigen Umsatzsteuerrechtlage stets ein unternehmerischer Leistungsbezug vor. § 2b UStG ist bei Handeln auf privatrechtlicher Grundlage nicht anwendbar. Ob Auslagenersatz und Kostenteilung auch kirchenhoheitlich ausgestaltbar ist (§ 2b Abs. 3 UStG), kann derzeit nicht rechtsicher beurteilt werden.

Die mit dem Jahressteuergesetz 2019 neu eingefügte Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG kommt bei reinen Innengesellschaften nicht in Betracht, weil diese kein umsatzsteuerlicher Unternehmer sind und daher selbst keine unternehmerischen Leistungen erbringen können.

Beim Leistungsbezug im eigenen Namen sind Auslagenersatz oder Kostenteilung zumindest nach der künftigen Rechtslage als ein umsatzsteuerbarer und -pflichtiger Vorgang einzustufen.

4.5.1.3. Ausnahmen (keine Umsatzsteuerbarkeit)

4.5.1.3.1. Durchlaufender Posten

Werden Gelder verausgabt und vereinnahmt, um diese für einen Dritten in dessen Namen und für dessen Rechnung zu verwenden, liegt ein nicht steuerbarer durchlaufender Posten vor. Entscheidend ist das Handeln im fremden Namen bei der Beschaffung der Waren oder Dienstleistungen für die andere(n) Körperschaft(en). Die Rechtsprechung stellt hierfür auf das Vorliegen eines zivilrechtlich wirksamen Vertretungsgeschäft ab (§§ 164 ff. BGB), bei welchem der Dritte (anteilig) aus dem Beschaffungsvorgang berechtigt und verpflichtet wird. Nach der Rechtsprechung wäre hierfür der Nachweis erforderlich, dass die beschaffende Körperschaft erkennbar als Vertreter auftritt und dem Lieferanten oder Dienstleister die vertretene(n) andere(n) Körperschaft(en) als Vertragspartner offenkundig werden.[10]

Geeignete Nachweisunterlagen für das Bestehen eines Vertragsverhältnisses mit der / den anderen Körperschaft(en) sind insbesondere Bestell- und Rechnungsdokumente. In der Buchhaltung wäre ein durchlaufender Posten in jedem Fall nicht als Aufwand und Ertrag sondern zutreffend als Forderung bzw. Verbindlichkeit abzubilden.

Bei der Beschaffung von eher unbedeutenden Geschäften über Verbrauchsgegenstände des täglichen Lebens wird eine Vertretung auch dann angenommen, wenn kein eindeutiges Handeln im fremden Namen vorliegt.[11] Diese Sichtweise bei Bagatellfällen eröffnet für die Praxis einen gewissen Interpretationsspielraum.

4.5.1.3.2. Einkaufsgemeinschaft

Denkbar ist darüber hinaus auch der gemeinschaftliche Bezug von Waren und Dienstleistungen im Sinne einer Gesamtgläubigerschaft (§ 428 BGB). Bei einer Gesamtgläubigerschaft kann der Lieferant oder Dienstleister an jeden beteiligten Gläubiger seine Verpflichtung schuldbefreiend erbringen. Die interne Kostenumlage nach § 426 BGB zwischen den Beteiligten gilt als nicht steuerbarer Vorgang.[12]

Für die Annahme einer Einkaufsgemeinschaft ist erforderlich, dass die Vielzahl der Bezieher (Gläubigergemeinschaft) gegenüber dem Lieferanten (Schuldner) erkennbar gemeinschaftlich auftreten. Dies müsste sich außerdem mit den Bestellunterlagen bzw. der Rechnungsstellung niederschlagen. Auch hier wäre das Handeln eines Beteiligten im eigenen Namen schädlich.

---

10 BFH v. 4.12.1969, V R 184/66, BStBl II 1970, 191; BFH v. 27.2.1989, V B 75/88, BFH/NV 1989, 744; BFH v. 11.2.1999, V R 46/98, BStBl II 2000, 100, BFH/NV 1999, 1048. Ebenso BFH v. 3.7.2014, V R 1/14, BFH/NV 2014, 2024, Rz. 25: Namen und Betrag müssen bekannt sein.

11 Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 10 UStG Rz. 346, Stand: 04.09.2020.

12 Siehe Kommentar zum Umsatzsteuergesetz „Rau/Dürrwächter“ zu § 2 Rz. 496 ff.

4.5.1.3.3. Gesellschafterbeiträge

Dieser Fragestellung kommt insbesondere bei der Kostenteilung für gemeinschaftlich betriebene Einrichtungen (Fallgruppe 2, Beispiel 2) besondere Relevanz zu. Derartige dauerhafte Kooperationen könnten eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) darstellen. Dabei gilt aus Sicht des Umsatzsteuerrechts, dass die bloße Beteiligung an den Kosten im Sinne einer anteiligen Verlustübernahme keinen Leistungsaustausch begründet.[13] Nach der Rechtsprechung stellt die Kostenteilung einen nicht steuerbaren Gesellschafterbeitrag dar, wenn pauschal nach Prozentsatz, vergleichbar einer Beteiligungsquote bemessen wird.[14]

Erbringt die Einrichtung Leistungen an die kooperierenden kirchlichen Körperschaften, wie beispielsweise Fortbildungsleistungen an Mitarbeiter dieser Körperschaften, so wird seitens der Rechtsprechung dann ein steuerbarer Leistungsaustausch angenommen, wenn die Kostenteilung nach der tatsächlichen Inanspruchnahme durch die beteiligten kirchlichen Körperschaften bemessen wird.[15] Insbesondere sogenannte jährliche Spitzabrechnungen führen damit tendenziell zu einer Erhöhung des Risikos, dass ein umsatzsteuerbarer Vorgang vorliegt.

4.5.2. Zusammenarbeit von kirchlichen Körperschaften im Bereich der Mildtätigkeit oder des Wohlfahrtswesens

Die Verwirklichung kirchliche Zwecke sowie auch andere steuerbegünstigte Zwecke (z. B. der gemeinsame Betrieb von Kleiderkammern, Tafeln, Hilfeleistungen in Notsituationen) sind teilweise kooperativ gestaltet. Bei der der Ausgestaltung solcher Sachverhalte sind rechtliche, aber auch steuerliche Aspekte zu beachten. An dieser Stelle ist es für das generelle Verständnis wichtig, dass die Rechtsfolgen derartiger kooperativer Sachverhalte regelmäßig nicht von einer Verschriftlichung abhängen, sondern durch bloßes Handeln ausgelöst werden.

4.5.2.1. Denkbare Kooperationen aus rechtlicher Sicht

Bei als „Kooperationsvereinbarung“ oder „Verbund-Vertrag“ bezeichneten Konstellationen könnte aus rechtlicher Sicht folgende Situation bestehen:

- weitgehend unverbindliche **Absichtserklärung**
- eine **Gesellschaft bürgerlichen Rechts** (GbR)
- Gründung eines eingetragenen **Vereins** (e. V.)

4.5.2.2. Absichtserklärung

Bei bloßen Absichtserklärungen liegt das Maß an rechtlicher Bindung *unterhalb* eines gemeinsamen wirtschaftlichen Handelns / Tuns. Entscheidend für die Annahme einer Absichtserklärung sind die Vermeidung einer gemeinsamen wirtschaftlichen Verantwortung und Geschäftsführung einerseits sowie die Vermeidung eines Leistungsaustausches zwischen den Beteiligten andererseits.
Beispiele:

---

13 Abschnitt 1.6 Abs. 3 Satz 7 UStAE.

14 Vgl. BFH, Urteil vom 10.05.1990 – V R 47/86, BFHE 161, 185, BStBl II 1990, 757.

15 Vgl. BFH, Beschluss vom 11. Juni 2015 – V B 140/14.

- Abstimmung zweier Projekte mit einem gemeinsamen Zuschussgeber
- gemeinschaftliche Entwicklung eines Konzepts ohne Kostenersatz zugunsten eines Beteiligten
- Vermittlung / Weiterreichung von Aufträgen bei Auftragsüberhängen ohne Provisionsvereinbarung

4.5.2.3. Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)

Zivilrecht: Eine GbR entsteht automatisch, wenn sich kirchliche Körperschaften zu einem gemeinsamen Zweck zusammenschließen und sich keine besondere Rechtsform (z. B. explizit eine Körperschaft öffentlichen Rechts) geben. Eine GbR entsteht ohne schriftliche Vereinbarung bereits kraft konkludenten Handelns.

Ausreichend ist die Verpflichtung der Beteiligten, den gemeinsamen Zweck durch Beiträge gemeinsam zu fördern. Neben Geldmitteln ist ausreichend, dass die Beiträge in Form der Überlassung von Immobilien sowie anderer Gegenstände oder aber auch durch die Gestellung von Personal erfolgt.

Bei Bestehen einer GbR haften die kirchlichen Träger als Gesellschafter subsidiär mit ihrem Vermögen als Gesamtschuldner.

Steuerlich ist die GbR wie folgt zu beurteilen:

- Soweit die Beteiligten nach außen gemeinsam auftreten (Fall der Außengesellschaft) ist die GbR ein eigenständiger umsatzsteuerlicher Unternehmer. Ferner ist für Zwecke der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung eine gesonderte und einheitliche Feststellungserklärung für die GbR zu erstellen.
- Aus Sicht der beteiligten kirchlichen Körperschaften des öffentlichen Rechts besteht ein sogenannter Beteiligungs-Betrieb gewerblicher Art (BgA). Für diesen BgA (mit gesonderter Steuernummer) gilt nicht die Nichtaufgriffsgrenze der Finanzverwaltung (Vorrang der gewerblichen Mitunternehmerschaft). Im Unterschied zu den übrigen BgA werden damit bei Beteiligungen an einer GbR auch Gewinne besteuert, soweit der Freibetrag von 5.000 Euro nach § 24 KStG überschritten wird.
- Die Befugnis einer beschränkten Hilfeleistung in Steuersachen nach § 4 Nr. 3 StBerG ist für die (Erz)Diözese bzw. Landeskirche im Hinblick auf die steuerlichen Angelegenheiten der GbR nicht gegeben.

kirchenaufsichtsrechtliche Aspekte: Die Beteiligung einer kirchlichen Körperschaft unterliegt regelmäßig der Genehmigung der zuständigen kirchenaufsichtsrechtlichen Stellen.

4.5.2.4. Eingetragener Verein

Zivilrechtlich: Im Unterschied zu einer GbR entsteht ein Verein durch Satzung (§ 25 HGB). Die Gründung erfordert mindestens sieben Vereinsmitglieder (§ 56 BGB). Eine Eintragung in das Vereinsregister ist nicht zwingend erforderlich, ist jedoch aus haftungsrechtlicher Sicht zu empfehlen.

Im Unterschied zu einer GbR verfolgt der Verein primär nicht-wirtschaftliche Zwecke im Sinne der in den §§ 51 ff. AO genannten steuerbegünstigten Zwecke, also den kirchlichen, mildtätigen und gemeinnützigen Zwecken.[16] Dies schränkt den Handlungsbereich ein, wie folgendes Beispiel verdeutlichen soll.

---

16 Der wirtschaftliche Verein nach § 22 BGB hat vorliegend keine Praxisrelevanz.

Beispiel:
Ein Second-Hand-Laden für Kleidung soll in Kooperation mehrerer kirchlicher Körperschaften betrieben werden. Die getragene Kleidung wird von Dritten unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Teilweise wird die Kleidung an Bedürftige kostenfrei oder gegen ein nur geringes Entgelt abgegeben. Zum überwiegenden Teil wird die Kleidung an Nicht-Bedürftige oder Verwertungsunternehmen verkauft, wodurch Überschüsse ermöglicht werden. Die Überschüsse werden auf die kirchlichen Körperschaften aufgeteilt und von diesen wiederum für Projekte mit ausschließlich steuerbegünstigen Charakter verwenden.

Ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb besteht vorliegend nur dann, wenn mindestens zwei Drittel der Kleidung an Bedürftige angegeben wird (§ 66 Abs. 3 AO). Auf die Verwendung der Überschüsse wird dagegen nicht abgestellt. Kann oder soll diese Quote nicht erreicht werden, scheidet die Kooperation im Rahmen eines Vereins aus.

Steuerrechtlich bestehen beim Verein folgende Besonderheiten:

- Ein Verein kann sich durch Freistellungsbescheid oder durch erstmalige Feststellung nach § 60a AO als steuerbegünstigte Körperschaft von der Finanzverwaltung anerkennen lassen. Erst dies führt zur Berechtigung der Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen und der ertragssteuerlichen Steuerbefreiung.
- Die Einräumung dieser Privilegien ist an die strengen Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts geknüpft. Exemplarisch genannt seien hier: Die ausschließliche und zeitnahe Mittelverwendung für steuerbegünstigte Zwecke sowie das Erfordernis einer aufwendigen Vier-Sphären-Rechnung.
- Im Hinblick auf das oben beschriebene Beispiel darf im Hinblick auf die ausschließliche Mittelverwendung grundsätzlich keine Ausschüttung von Überschüssen an Vereinsmitglieder zu deren freier Verwendung erfolgen. Dies wäre allenfalls als Mittelweitergabe an eine kirchliche Körperschaft unter den Voraussetzungen des § 58 Abs. 1 und 2 AO denkbar.
- Für den als steuerbegünstigt anerkannten Verein besteht für seinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb – vergleichbar wir bei den Betrieben gewerblicher Art – eine gesetzliche Nichtaufgriffsgrenze bis zu einer Einnahmenhöhe von bis 35.000 Euro (45.000 Euro)[17] p.a. (§ 64 Abs. 3 AO). Im Unterschied zur Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art, besteht diese Nichtaufgriffsgrenze allerdings nur für alle wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe insgesamt.

[17] Mit Jahressteuergesetz 2019 erfolgte eine Anhebung der Nichtaufgriffsgrenze zum 1.1.2020.

4.5.2.5. GbR und Verein im Vergleich

GbR	VEREIN
Gesellschaftsrecht	
Rechtsform	
– Personengesellschaft – Bestand abhängig von den Personen	– Körperschaft – Bestand unabhängig vom Mitgliederkreis
Gründung	
– mindestens zwei Gesellschaft – die Gründung kann auch durch bloßes Handeln erfolgen	– mindestens sieben Vereinsmitglieder, § 56 BGB – Satzungserfordernis (Schriftform), § 25 BGB
Zwecke	
– wirtschaftliche und nicht-wirtschaftliche Zwecke denkbar (z. B. Fahrgemeinschaft) – gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke führen zu keiner Steuerbegünstigung i.S.d. §§ 51 ff. AO (mangels Körperschaft)	– ausschließlich nicht-wirtschaftliche Zwecke, § 21 BGB (wirtschaftlicher Verein hat keine Praxisrelevanz) – gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke führen unter den Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO zu einer Steuerbegünstigung
Geschäftsführung	
– gemeinsame Geschäftsführung der Gesellschafter, § 706 BGB – jeder Gesellschafter ist grundsätzlich vertretungsberechtigt, § 716 BGB	– Geschäftsführung und Vertretung übt der Vorstand aus, §§ 26 ff. BGB – der Vorstand wird von der Mitgliederversammlung gewählt, § 27 Abs. 1 BGB
Haftung	
– Gesellschafter haften unbeschränkt persönlich	– grundsätzlich ist die Haftung auf das Vereinsvermögen beschränkt – Ausnahme: beim nicht eingetragen Verein kann eine persönliche Haftung des handelnden Vereinsmitglieds eintreten
Vermögen	
– Gesamthandsvermögen	– rechtlich selbständiges Vereinsvermögen
Gewinnverwendung	
– freie Gewinnverwendung	– nur für satzungsgemäße (steuerbeg.) Zwecke – Gebot der zeitnahen Mittelverwendung – keine Gewinnausschüttung an die Gesellschafter, Organe oder Mitglieder
Steuerrecht	
Ertragsteuern	
– gesonderte und einheitliche Gewinnermittlung für die Mitunternehmerschaft, § 15 Abs. 2 EStG – Steuerpflichtiger ist ein Beteiligungs-BgA beim jeweiligen Gesellschafter (Transparenzprinzip) – Nichtaufgriffsgrenze nicht anwendbar	– Vier-Sphären-Rechnung – ideeller Bereich, Vermögensverwaltung und Zweckbetrieb sind steuerfrei (bei Steuerbegünstigung) – wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterliegt der Besteuerung bei Übersteigen der Einnahmengrenze von 35.000 Euro p.a., § 64 Abs. 3 AO
Gewerbesteuer	
– Steuerpflichtiger ist die Mitunternehmerschaft – wird bei einer Mitunternehmerschaft unterstellt; anderenfalls Liebhaberei	– wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterliegt der Gewerbesteuer, § 2 Abs. 3 GewStG
Umsatzsteuer	
– Steuerpflichtiger ist die Mitunternehmerschaft	– Steuerpflichtiger ist die Mitunternehmerschaft – steuerbar sind alle Entgelte im Gegenleistungsverhältnis aus allen vier Sphären – für Entgelte des Zweckbetriebs kommt der ermäßigte Steuersatz in Betracht
Deklaration	
– jährliche Abgabe der Steuererklärungen für ▪ die Mitunternehmerschaft (Umsatzsteuer, Gewerbesteuer ▪ BgA (Körperschaftsteuer)	– bei gemeinnützigen Körperschaften i. d. R. nur alle drei Jahre für den Verein
Beschränkte Hilfeleistung in Steuersachen durch die (Erz-)Diözese / Landeskirche	
– nur für den Beteiligungs-BgA	– nicht möglich

4.6. „Verlagerung“ von Einnahmen als Gestaltungsinstrument?

4.6.1. Grundüberlegung

Sowohl Betriebe gewerblicher Art wie auch steuerbegünstigte Körperschaften (insbesondere Vereine und Stiftungen) „verfügen“ ertragsteuerlich über eine Nichtaufgriffsgrenze von 35.000 Euro[18] bzw. für steuerbegünstigte Körperschaften ab 2020 von 45.000 Euro[19]. Die Verlagerung von steuerrelevanten Aktivitäten auf einen Betrieb gewerblicher Art einer anderen Körperschaft oder auf eine steuerbegünstigte Körperschaft könnte nicht verbrauchte Nichtaufgriffsgrenzen einer steuerlichen Nutzung zuführen.

Ferner besteht für jede Körperschaft aus Perspektive der Umsatzsteuer durch die Kleinunternehmerregelung eine „Nichtaufgriffsgrenze“ bis 17.500 Euro bzw. ab dem Jahr 2020 bis 22.000 Euro p.a.[20]

Als andere kirchliche Körperschaften kommen beispielsweise die selbständigen Pfründevermögen, Pfründenstiftungen oder Pfarrfonds in Betracht. Bei steuerbegünstigten Körperschaften ist vor allem die Gründung von Fördervereinen eine mögliche Überlegung.

> *Beispiel:*
> *Eine Kirchengemeinde erzielt aus der Stromerzeugung der eingesetzten Photovoltaik-Anlage sowie aus Verkäufen steuerpflichtige Jahresumsätze von 20.000 Euro. Daneben werden beim Pfarrfest Getränke und Speisen im Umfang von weiteren 20.000 Euro veräußert. Bisher wurde das Pfarrfest von der Kirchengemeinde veranstaltet. Es wird folgende Überlegung angestellt: Die Verkäufe von Speisen und Getränken erfolgen künftig über einen noch zu gründenden Förderverein, in dessen Satzung die ausschließliche Mittelweitergabe an die Kirchengemeinde geregelt ist. Im Ergebnis sind Kirchengemeinde und Förderverein damit unter den ertrags- und umsatzsteuerlichen (Nichtsaufgriffs-)Grenzen. Wirtschaftlich verbleiben aber die Überschüsse allein bei der Kirchengemeinde.*

Die Verlagerung auf eine GbR führt allerdings ertragsteuerlich nicht zum gewünschten Ergebnis, weil diese als Personengesellschaft selbst nicht Steuersubjekt ist. Die gesondert und einheitlich festgestellten Gewinnanteile werden vielmehr bei der beteiligten kirchlichen Körperschaft in einem eigenständigen Beteiligungs-BgA besteuert (Transparenzprinzip), für welchen nach Auffassung von Rechtsprechung und Finanzverwaltung wegen des Vorrangs der Mitunternehmerschaft die Nichtaufgriffsgrenze nicht gilt. Für die Umsatzsteuer ist die GbR dagegen ein eigenständiger Unternehmer.

4.6.2. Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten aus steuerlicher Sicht (Gestaltungsmissbrauch)

Grundsätzlich erkennt das Steuerrecht die zivilrechtlichen Änderungen von Sachverhalten und deren steuerliche Rechtsfolgen an. Dies erfährt Grenzen durch § 42 AO, wonach bei einem Gestaltungsmissbrauch die steuerliche Beurteilung – ungeachtet der zivilrechtlichen Beurteilung – so wie bei einer angemessenen rechtlichen Gestaltung erfolgt. Eine unangemessene rechtliche Gestaltung liegt insbesondere vor, wenn keine vernünftigen außersteuerlichen Gründe für die Gestaltung bestehen (§ 42 Abs. 2 Satz 2 AO).

---

18 R 4.1 Abs. 5 Satz 4 KStR.

19 § 64 Abs. 3 KStR.

20 § 19 UStG. Anhebung der Schwellen ab 1.1.2020.

Im Zusammenhang mit der Gründung von Fördervereinen wird in der Literatur folgende Konstellation als kritisch gesehen:

- die Verlagerung von bisherigen Betriebseinnahmen aus der kirchlichen Körperschaft in den Förderverein (siehe oben genanntes Beispiel),
- sich für den Förderverein im Übrigen keine zusätzlichen Finanzmittel ergeben
- und eine Personenidentität zwischen den gesetzlichen Vertretern der kirchlichen Körperschaft und des Vereins besteht, womit die komplette Weiterleitung der Überschüsse an die Kirchengemeinde sichergestellt wird.

Im genannten Beispielsfall könnte beispielsweise der Gestaltungsmissbrauch widerlegt werden, wenn der Förderverein ohne entscheidenden Einfluss der Kirchengemeinde über die Verwendung der Überschüsse selbst disponieren kann und diese tatsächlich auch an andere steuerbegünstigte Körperschaften weiterleitet.

4.6.3. Weitere Aspekte

Auch die weiteren Konsequenzen einer Auslagerung auf andere Rechtsträger sind zu berücksichtigen:

- Genehmigungserfordernisse für öffentliche Veranstaltungen durch die kommunalen Ordnungsbehörden.
- Sicherstellung eines angemessenen Versicherungsschutzes (insbesondere Haftpflichtversicherung).
- Sicherstellung der Einhaltung von Buchhaltungspflichten und steuerlichen Pflichten. Im Hinblick auf Vereine ist die kirchliche Körperschaft grundsätzlich nicht zur beschränkten Hilfeleistung in Steuersachen nach § 4 Nr. 3 StBerG befugt.

All diese Aspekte sollten bei entsprechenden Gestaltungüberlegungen miteinbezogen werden. Insbesondere aufgrund der erwähnten steuerrechtlichen Vorgaben ist es in jedem Fall zu empfehlen, hierbei einen Steuerberater miteinzubeziehen.

4.7. Umsatzsteuerliche Organschaft

4.7.1. Allgemeine Voraussetzungen der Organschaft

Eine Umsatzsteuerorganschaft entsteht ohne Vereinbarung kraft Gesetzes, wenn eine Organgesellschaft in das Unternehmen eines Organträgers

- finanziell
- wirtschaftlich
- und organisatorisch

eingegliedert ist (§ 2 Abs. 2 UStG). Tauglicher Organträger sind Körperschaften des öffentlichen Rechts.

Die finanzielle Eingliederung als Organgesellschaft einer Körperschaft des öffentlichen Rechts oder als Verein ist nach aktueller (nationaler) Rechtslage nicht denkbar. Denkbar ist jedoch die Eingliederung eines Betriebs in kirchlicher Trägerschaft in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (z. B. einer Tagungshaus-GmbH).

4.7.2. Die unentdeckte Organschaft

Leistungsbeziehungen zwischen dem Organträger und der / den Organgesellschaften sind nicht steuerbare Umsätze. Sofern die Organschaft nicht erkannt wurde, und die Umsätze als steuerbar eingestuft wurden, besteht im Hinblick auf mögliche Betriebsprüfungen ein erhebliches steuerliches Risiko.

5. Umsatzsteuerpflicht bei Zuschüssen

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 Leistungsaustausch? 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.

Einordnung

Der Begriff „**Zuschuss**" ist im Umsatzsteuergesetz nicht explizit definiert, sondern ist unter dem Tatbestandsmerkmal des „**Entgeltes**" 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.

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 überhaupt eine **Leistung im wirtschaftlichen Sinne (Leistungsaustausch)** erbringen.[21] Die Übernahme von öffentlichen Aufgaben durch den Zuschussempfän-

[21] Vgl. BFH vom 18.1.2005, V R 17/02, BFH NV 2005, S. 1394.

ger ist die Erbringung einer Leistung.[22] Unerheblich ist, ob und für welchen Zweck (z. B. hoheitlicher Zweck) der Zuschussgeber die Leistung tatsächlich verwendet.[23]

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.[24] Die innere Verknüpfung ist regelmäßig bei Vorliegen eines gegenseitigen (Zuschuss)Vertrags anzunehmen.[25] Ausreichend ist jedoch auch, dass der Zuschussempfänger in Erwartung des Zuschusses tätig wird, ohne dass ein Rechtsanspruch besteht.[26] 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 1:

   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.[27] 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.[28]

   Beispiel 2:

   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.

   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.[29] Im gewählten Beispiel ist der steuerbare, unechte Zuschuss jedoch steuerfrei gem. § 4 Nr. 25 UStG.

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

22 Vgl. Abschnitt 10.2 Abs. 2 Satz 6 UStAE.
23 Vgl. BFH vom 18.1.2005, V R 17/02, BFH NV 2005, S. 1394.
24 Vgl. BFH vom 11.3.2005, V B 117/04, BFH NV 2005, S. 1162.
25 Vgl. Abschnitt 150 Abs. 1 Nr. 2 UStAE.
26 Vgl. BFH vom 9.10.2003, V R 51/02, BStBl. II 1992, S. 322.
27 Vgl. BFH vom 27.11.2008, V R 8/07.
28 Vgl. Abschnitt 10.2 Abs. 8 Satz 1 UStAE.
29 Vgl. BMF-Schreiben vom 15.8.2006, IV A5 – S 7200 – 59/06 unter Tz. II.

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 3:

*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 preisauffüllende 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 preisauffüllendes 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 4:

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 preisauffüllendes Entgelt.

Beispiel 5:

Die katholischen Kirchengemeinden können für die Veranstaltung von Kinderfreizeiten bei der Diözese einen Zuschuss beantragen. Potentiell stellt sich auch hier die Frage nach dem preisauffüllenden Charakter dieses Zuschusses. Allerdings sind die Entgelte im Zusammenhang mit einer Kinderfreizeit nach § 4 Nr. 25 UStG steuerfrei.

(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 strukturpoli-

tische, volkswirtschaftliche oder **allgemeine öffentliche Interessen**.[30] Gefördert werden soll die Tätigkeit des Zuschussempfängers als solche.[31]

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

> *Beispiel 6:*
>
> *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.*[32]
>
> *Behält sich das Land allerdings ein Verwertungsrecht an den Forschungsergebnissen vor, so spräche dies eher für einen Leistungsaustausch (**unechten** Zuschuss).*

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

---

30 Vgl. BFH vom 20.2.1992, V R 26/87, BFH/NV 1992, S. 701.

31 Vgl. BFH vom 6.8.1970, V R 94/68, BStBl. II 1970, S. 730.

32 Ausführlich zur Projektförderung in: BMF-Schreiben vom 15.8.2006, IV A 5 – S7200 – 59/06.

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.

6. Handlungsempfehlungen

Die Zeit bis zum 01.01.2023 sollte von den kirchlichen Körperschaften intensiv genutzt werden, um sich auf die neue Rechtslage einzustellen. Dabei sind viele Prozesse zu analysieren und ggf. zu verändern, viele Fragestellungen zu beantworten und deren Konsequenzen zu bedenken. Die nachfolgenden Hinweise sollen dazu eine kleine Hilfestellung geben.

6.1. Antrag gem. § 27 Abs. 22 UStG – Optionserklärung und deren Widerruf – Übergangsregelung

Die Neuordnung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand ist zum 01. Januar 2016 in Kraft getreten. Allerdings hat der Gesetzgeber mit § 27 Abs. 22 S. 1 UStG eine großzügige Übergangsregelung geschaffen, nach der die Neuregelung erst ab dem 01. Januar 2017 zur Anwendung kommt. Auch nach dem 01. Januar 2017 kann die jPöR für sämtliche ihrer Umsätze statt des neuen § 2b UStG die bisher bestehende (Alt-)Regelung des § 2 Abs. 3 UStG anwenden – und das für eine Übergangszeit bis zum 31.12.2020 (§ 27 Abs. 22 S. 3 UStG). Voraussetzung dafür ist, dass die jPöR bis zum 31. Dezember 2016 eine entsprechende Optionserklärung gegenüber dem zuständigen Finanzamt abgegeben hat. Mit Einfügung des § 27 Abs. 22a UStG wurden die abgegebenen Optionserklärungen grundsätzlich bis zum 31.12.2022 verlängert. Zur Anwendung der Übergangsregelung hat das BMF mit Schreiben vom 19. April 2016 Stellung genommen. Die Steuerkommission des Verbandes der Diözesen Deutschlands / der Rates der Evangelischen Kirche in Deutschland hat alle Ordinariate bzw. Generalvikariate / Landeskirchen über die Rechtslage informiert und die Abgabe der Optionserklärung für die betroffenen kirchlichen Körperschaften empfohlen.

Die Optionserklärung kann rückwirkend einmalig widerrufen werden und zwar stets zu einem 01. Januar. In seinem Schreiben vom 16. Dezember 2016 hat das BMF klargestellt, dass der Widerruf der Option nicht nur für das Vorjahr, sondern auch in späteren Jahren rückwirkend zum 01.01.2017 möglich ist. Dies gilt aber nur dann, wenn die entsprechenden Jahre verfahrensrechtlich noch änderbar sind, der Steuerbescheid für das betreffende Jahr also noch nicht endgültig bestandskräftig geworden ist. Beim Widerruf der Optionserklärung ist zu beachten, dass mit der Rücknahme auch Pflichten verbunden sind. So müssen z. B. ab dem Zeitpunkt, für den die Rücknahme erklärt wird, Steuererklärungen und Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben werden. Dies ist nur möglich, wenn die jPöR für diesen Zeitraum bereits die entsprechenden Aufzeichnungen vorgenommen hat und ihre steuerlichen Pflichten entsprechend erfüllen kann.

6.2. Übergangsregelung – Errichtung neuer Körperschaften

Für Körperschaften, die nach dem 31.12.2016 neu entstehen (z. B. in 2017 neu errichtete kirchliche Körperschaften) gilt unmittelbar die Neuregelung.

Nur wenn die neu entstehende Körperschaft Gesamtrechtsnachfolgerin ist (z. B. Zusammenschluss von 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 sollen. Eine Beschränkung auf einzelne Tätigkeiten ist auch in diesem Fall nicht möglich.

6.3. Überprüfung aller Ausgangsleistungen / Leistungsinventur

Auf der Basis des aktuellen Haushalts-/Kostenstellenplans sollten sämtliche Leistungen, die eine kirchliche jPöR gegen Entgelt erbringt, oder umgekehrt sämtliche Einnahmen daraufhin untersucht werden, ob sie nach neuem Recht der Umsatzbesteuerung unterliegen. Die Erarbeitung eines standardisierten Prüfungsschemas ist dabei sehr hilfreich.

Es sind verschiedene Fragen zu beantworten, z. B.:

- Auf welcher Rechtsgrundlage wird die Leistung erbracht – auf öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Grundlage?
- Handelt es sich um eine Leistung, für die eine Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 UStG gilt?
- Muss die Leistung für die umsatzsteuerliche Betrachtung mit anderen, gleichartigen Leistungen zusammengefasst werden?
- Welcher Umsatz wird mit gleichartigen Leistungen voraussichtlich erzielt?
- Wer ist der Empfänger der Leistung – eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine juristische Person des Privatrechts?
- Steht die Leistung im Wettbewerb zu Dritten (Stichwort: Wettbewerbsverzerrung)?
- Besteht eine Verpflichtung zur Abnahme der Leistung durch den Leistungsempfänger (Stichwort: Anschluss- und Benutzungszwang)?
- Kann eine Leistung ggf. zusammen mit anderen kirchlichen jPöR gemeinsam wahrgenommen werden?

Eine steuerliche Bewertung je Leistungsart sollte vorgenommen und in Zweifelsfällen von einem Steuerberater geprüft werden. Die Erstellung eines individuellen Steuerhandbuchs, in dem die wichtigsten Fallvarianten beschrieben sind, wird dringend empfohlen. Als Hilfestellung soll der von der ökumenischen Arbeitsgruppe Umsatzsteuer erstellte „Katalog von Betätigungsfeldern“ bzw. dass diese Tätigkeiten erläuternde Steuer-ABC dienen, in dem eine erste umsatzsteuerliche Einordnung vorgenommen wird. Eine ggf. notwendige steuerliche Beratung kann dadurch allerdings im Einzelfall nicht ersetzt werden.

6.4. Vertragsinventur

Vertragsinventur auf Basis der vorliegenden vertraglichen Unterlagen:

- Differenzierung öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Verträge
- Wechsel von privatrechtlichem Handeln zu öffentlich-rechtlichem Handeln prüfen
- Vertragsanpassungen prüfen
- ggf. Beseitigung formaler Mängel
- Aufnahme von Steuerklauseln
- Ausgestaltung von Kooperationen prüfen und optimieren
- Prüfung der Anforderungen des § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe a) bis d), sowie der Anforderungen des BMF-Schreibens vom 14.11.2019.
- …

6.5. Analyse der Vor- und Nachteile bei Anwendung des § 2b UStG

- Investitionsvorhaben prüfen und bewerten
- Vorsteuerpotentiale klären
- ...

6.6. Anpassung von Rechtsgrundlagen (falls erforderlich)

- Identifizierung von ggf. erforderlichen Anpassungen der kirchlichen Rechtsetzung und deren Umsetzung
- Abschluss öffentlich-rechtlicher Vereinbarungen (wo möglich und sinnvoll)
- ggf. Erlass von Gebührensatzungen
- Überprüfung des Finanzierungs- und Verrechnungssystems
- …

6.7. Identifizierung der künftigen steuerlichen Anforderungen

- Rechnungslegung
- Vorsteuerabzug – Überprüfung Eingangsrechnungen auf Ordnungsmäßigkeit
- Aufzeichnungs- / Aufbewahrungspflichten
- Steuervoranmeldungen
- Steuererklärungen etc.
- …

6.8. Definition von Prozessen und Strukturen

- Prozessanalyse – Ist / Soll
- Ablauforganisation / Dokumentation
- Prüfung der technischen Voraussetzungen
- Implementierung / Umstellung / Erweiterung von EDV-Verfahren
- Reporting / Berichtswesen
- Zuständigkeiten / Verantwortlichkeiten
- ...

6.9. Durchführung von Informations- und Schulungsveranstaltungen

- Informationsveranstaltungen durchführen (Inhalte und Adressatenkreis bestimmen)
- Sensibilität für steuerliche Fragestellungen schaffen

- Identifizierung notwendiger Qualifizierungsmaßnahmen für Mitarbeitende z. B. in der Finanzbuchhaltung und Ehrenamtliche in den Körperschaften
- Vermittlung der erforderlichen Kenntnisse z. B. zu den Themen Rechnungstellung, Abgabe von Umsatzsteuererklärungen, Berechnung und Abführung von Umsatzsteuer, Vorsteuerabzug etc.
- Schulungsveranstaltungen durchführen für alle, die mit steuerrelevanten Sachverhalten befasst sind (Durchführung intern oder extern?)
- Ansprechpartner für steuerliche Angelegenheiten benennen und kommunizieren
- Entwicklung Kommunikationsstrategie (z. B. Steuer-Newsletter)
- ...

6.10. Weitere Handlungsempfehlungen

- Prüfung von Zweifelsfällen (ggf. mit steuerlicher Beratung)
- ggf. Abstimmung von Zweifelsfällen mit Finanzbehörden
- Analyse möglicher Gestaltungsoptionen
- ...

7. Hinweise zur Erfüllung steuerlicher Pflichten

7.1. 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 7.2 „Weitere 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).

7.2. Weitere umsatzsteuerrechtliche (Sonder-)Regelungen

7.2.1. 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[33].

Rechnungserteilung bei Anzahlungen
Aus Rechnungen über Zahlungen vor Ausführung der Leistung muss hervorgehen, dass damit Anzahlungen[34] 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[35].

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[36]. 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 Teilentgelte sowie die hierauf

---

33 BFH-Urteil vom 19.05.1988; V R 102/83; BStBl II S. 848.
34 Vgl. Abschnitt 13.5 UStAE.
35 Vgl. Abschnitt 14.3 UStAE.
36 Vgl. BFH-Urteil vom 24.8.2006, V R 16/05, BStBl 2007 II S. 340.

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.

7.2.2. 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 letztlich 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 Umsatzsteuer termingerecht an das zuständige Finanzamt abführen (19 % von 15.000 €).

7.2.3. 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.

7.3. Berechnung der Umsatzsteuer

7.3.1. 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. hierzu Hinweise in Kapitel 9.2 – Steuer-ABC 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.

7.3.2. 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 1**19** % der bei der Kirchengemeinde verbleibenden Einnahme. Die abzuführende Umsatzsteuer errechnet sich also wie folgt:*

*100 Cent : 1**19** 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 1**19** % = 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 € : 1**19** x **19** = 1,59 € (Nettoerlös mithin 8,41 €).*

7.3.3 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 7.7.1.) 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 7.7.1.) abzugeben.

Alleine 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).

7.4. Gewinnermittlung von BgA

Grundsätzlich ist der Gewinn eines BgA durch Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung) zu ermitteln (vgl. §§ 8 Abs. 1 KStG, § 4 Abs. 1 EStG). Nach § 4 Abs. 3 EStG ist vereinfachungshalber eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung möglich, wenn:

- keine gesetzliche Buchführungspflicht besteht
- und auch keine freiwillige Buchführung erfolgt.

Bei der Einnahmen-Überschussrechnung werden die Betriebseinnahmen den Betriebsausgaben gegenübergestellt. Es handelt sich im Grundsatz um eine Geldverkehrsrechnung, für die der Zufluss und der Abfluss von Zahlungen maßgeblich sind. Auch bei Einnahmen-Überschussrechnung sind die umsatzsteuerrechtlich erforderlichen Aufzeichnungen vorzunehmen und Steuererklärungen abzugeben.

Gesetzliche Buchführungspflicht

Eine gesetzliche Verpflichtung kann aus außersteuerlichen Normen, insbesondere dem Handelsrecht und der Eigenbetriebsverordnungen, resultieren (vgl. § 140 AO).

Nach § 141 AO besteht eine steuerliche Buchführungspflicht, wenn im Kalenderjahr / Wirtschaftsjahr der

- Umsatz $\geq$ 600.000 €
- Gewinn $\geq$ 60.000 €

Buchführungspflicht aufgrund freiwilliger Bücher

Problematisiert wurde, ob eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, die ihren Gesamthaushalt nach Maßgabe der Doppik (handelsrechtlichen Grundsätzen) aufstellt, dennoch für ihre einzelnen BgA den Gewinn als Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln kann. Die Finanzverwaltung hat dies zugunsten des kommunalen Bereichs bei Fehlen einer sonstigen gesetzlichen Verpflichtung bejaht (vgl. BMF-Schreiben vom 03.01.2013). Diese Grundsätze sollten auch für kirchliche Körperschaften gelten, die ihren Gesamthaushalt nach handelsrechtlichen Grundsätzen aufstellen.

7.5. Kasse / Anforderungen an Kassenaufzeichnungen bei offenen Ladenkassen

Im kirchlichen Umfeld können BgA bestehen, die in einem wesentlichen Umfang Bareinahmen bzw. -ausgaben beinhalten (z. B. Pfarrfeste und Basare). Bei zulässiger Einnahmen-Überschuss-Rechnung eines BgA besteht keine Verpflichtung zur Führung eines Kassenbuches (vgl. BFH-Beschluss vom 16.02.2016, AktZ. XB 57/05). Ungeachtet dessen sind die Barumsätze vollständig aufzuzeichnen.

Bei einer Vielzahl von Bargeschäften mit nur geringen Beträgen lässt die Finanzverwaltung eine summarische Ermittlung der Tageseinnahmen zu (vgl. BMF-Schreiben vom 14.11.2014).

Eine ordnungsgemäße Kassenführung im Rahmen einer offenen Ladenkasse erfordert einen täglichen Kassenbericht (vgl. BFH-Urteil vom 13.03.2013, AktZ. XB 16/12) nach dem im Anhang (10.5) befindlichen Muster. Weitere Hinweise zur Führung einer offenen Ladenkasse sind ebenfalls im Anhang (10.6) aufgeführt.

Die Kasse ist nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Kassenführung so einzurichten und zu führen, dass die Erfüllung der Aufzeichnungspflichten und die zutreffende termingerechte umsatzsteuerliche Behandlung gewährleistet werden. Bei Verwendung elektronischer Aufzeichnungssysteme sind die Ordnungsvorschrift für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme (§ 146a AO) zu beachten. Sind bei einer kirchlichen Körperschaft elektronische Aufzeichnungssysteme im Einsatz sind zudem die Regelungen der Kassensicherungsverordnung zu beachten. Danach sind Registrierkassen, deren Bauart es technisch zulässt, ab dem 30.09.2020 mit einer sogenannten technischen Sicherheitseinrichtung (TSE) auszustatten. Nach dem 25.11.2010 und vor dem 01.01.2020 angeschaffte Registrierkassen, welche die Anforderungen der GoBD erfüllen, aber bauartbedingt nicht aufrüstbar sind, so dass sie die Anforderungen des § 146a AO nicht erfüllen, dürfen längstens bis zum 31.12.2022 weiterhin verwendet werden.

7.6. Rechnungen (§§ 14–14c UStG, §§ 31–34 UStDV)

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 (§ 14b 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.

7.6.1. 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 Anhang (10.7).

7.7. Umsatzsteuerverfahren

Im Rahmen des Umsatzsteuerverfahrens ist der Unternehmer zur Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung für das Kalenderjahr und gegebenenfalls zur unterjährigen Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen verpflichtet. Nehmen kirchliche Körperschaften ihre unternehmerische Tätigkeit durch die Anwendung des § 2b UStG „neu“ auf, so gilt in den Jahren 2021 bis 2026 eine Übergangsregelung für Neugründungen: Abweichend von § 18 Abs. 2 S. 4 UStG, der für alle Neugründungen eine monatliche Abgabepflicht vorsieht, definiert der neue und befristete § 18 Abs. 2 S. 6 UStG, dass die voraussichtliche Steuer des Jahres der Tätigkeitsaufnahme relevant ist. Die Erklärungspflichten bei Neugründungen richten sich somit nach den in 7.7.1 genannten Kriterien. Neugegründete Kleinunternehmer sind in diesem Sinne auch bereits im ersten Jahr von der Abgabeverpflichtung befreit. Rund um die „Neugründung“ von Unternehmen gibt es zudem spezifische Handhabungen der zuständigen Länderfinanzverwaltungen.

Sowohl die Jahreserklärung wie auch die Voranmeldungen haben den Charakter eines Steuerbescheides unter Vorbehalt der Nachprüfung. Diesen kann die Finanzverwaltung bei unzutreffender Besteuerung innerhalb der Festsetzungsverjährungsfristen zuungunsten oder zugunsten des Steuerpflichtigen abändern.

Umsatzsteuerjahreserklärung sowie Umsatzsteuer-Voranmeldungen sind nach amtlichen vorgeschriebenen Datensatz elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Informationen zur elektronischen Übermittlung sind unter www.elster.de abrufbar. Auf Antrag kann das Finanzamt zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten, dann ist die Einreichung nach amtlichem Vordruck in Papierform zulässig.

7.7.1. Umsatzsteuervoranmeldungen (USt-VA)

Der Voranmeldungszeitraum bestimmt sich nach § 18 Abs. 2 UStG:



Grundsätzlich ist die Umsatzsteuer-Voranmeldung bis zum 10. Tag des nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums elektronisch anzumelden und (bei Zahllast) zur Zahlung fällig.

Auf Antrag wird diese Frist um einen Monat verlängert (Dauerfristverlängerung nach § 46 UStDV). Bei einem monatlichen Voranmeldungszeitraum 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 anzumelden 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.

Kleinunternehmer im Sinne von § 19 UStG müssen im Allgemeinen keine USt-VA abgeben, da auf deren Einnahmen ja keine Umsatzsteuer erhoben wird.

7.7.2. Umsatzsteuer-Jahreserklärung

Die Umsatzsteuerjahreserklärung war bislang grundsätzlich bis zum 31. Mai des Folgejahres einzureichen (vgl. § 149 Abs. 2 AO a. F.). Für Steuererklärungen ab dem Jahr 2018 wurde diese Frist auf den 31. Juli des Folgejahres verlängert (vgl. § 149 Abs. 2 AO n. F.) Für beratene Steuerpflichtige gelten längere Fristen. Die Abgabefrist vom 31. Dezember des Folgejahres wurde auf den 28. bzw. 29. Februar des übernächsten Jahres verlängert. 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.

7.8. Vorsteuer

Im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung kann die von einem anderen Unternehmer in Rechnung gestellte, gesetzlich geschuldete 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. Das Recht zum Vorsteuerabzug gilt nur für Leistungen, die für steuerpflichtige Ausgangsumsätze verwendet werden. Erbringt die Körperschaft also Leistungen, die steuerfrei (z. B. nach § 4 Nr.25 UStG steuerfreie Leistungen der Jungendhilfe im Kindergarten) oder nicht steuerbar (z. B. nach § 2b UStG nicht steuerbare Friedhofsgebühren) 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 steuerpflichtige 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 Absatz 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 Absatz 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 €, s. auch 7.6.1), bei denen die Umsatzsteuer nicht gesondert ausgewiesen ist, ist der zu berücksichtigende Vorsteuerbetrag selbst zu errechnen. Muster für eine ordnungsgemäße Rechnung mit Pflichtangaben sowie für eine ordnungsmäße Kleinbetragsrechnung finden sich im Anhang (10.7).

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 Absatz 22 Satz 3 UStG Gebrauch macht und soweit sie im Optionszeitraum nicht nach § 2 Absatz 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 Absatz 22 UStG unternehmerisch, ist ein Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Leistungsbezugs unter Berücksichtigung 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.

8. Anhang

8.1. Begriffsbestimmungen

- Juristische Person des öffentlichen Rechts (jPöR)

JPöR sind Rechtssubjekte, die kraft Gesetzes Rechtsfähigkeit besitzen. Allgemein wird unterschieden zwischen Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts.

Hierzu gehören die kirchlichen Körperschaften des öffentlichen Rechts (Verband der Diözesen Deutschlands (VDD), Evangelische Kirche in Deutschland (EKD), (Erz-)Diözesen und Landeskirchen, Vereinigte Evangelisch-Lutherische Kirche Deutschlands (VELKD), Dekanate / Kirchenkreise, Kirchengemeinden), einschließlich der aus Ihnen gebildeten Verbände (z. B. Verwaltungsverbände, Zweckverbände) oder sonstigen Einheiten, die aufgrund öffentlichen Rechts eigene Rechtspersönlichkeit besitzen, z. B. öffentlich-rechtliche Anstalten, Stiftungen und Orden.

Juristische kirchliche Personen des Privatrechts, wie z. B. kirchliche gemeinnützige Vereine oder gemeinnützige GmbHs unterfallen nicht dem Anwendungsbereich des § 2b UStG. Für sie gelten ggf. die Bestimmungen der Gemeinnützigkeit (§§ 51 ff. AO, § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG).

- Entgelt

Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der ggf. anfallenden 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. Es kommt nicht darauf an, ob das Entgelt kostendeckend erhoben wird – auch eine Schutzgebühr ist ein Entgelt. Das Entgelt kann auch von dritter Seite geleistet werden.

- Leistungsaustausch

Ein Leistungsaustausch setzt voraus, dass Leistender und Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht. Für die Annahme eines Leistungsaustauschs müssen Leistung und Gegenleistung in einem wechselseitigen Zusammenhang stehen. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG setzt für den Leistungsaustausch einen unmittelbaren, nicht aber einen inneren (synallagmatischen) Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt voraus. Es ist ausreichend, wenn eine Gegenleistung erwartet werden kann.

Ein Innenumsatz ist demgegenüber kein Leistungsaustausch und auch nicht steuerbar. (Innenumsatz; z. B. zwischen Körperschaft und ihrer unselbständigen Einrichtung).

- Option zur Umsatzsteuer (§ 9 UStG)

Der Unternehmer kann bestimmte steuerfreie Umsätze, u. a. nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a) (Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen), Nr. 12 (Vermietung und Verpachtung von Grundstücken), Nr. 13 (Leistungen der Wohnungseigentümergemeinschaft an die Wohnungseigentümer) oder Nr. 19 (Blindenumsätze), als steuerpflichtig behandeln, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Dies kann evtl. im Hinblick auf einen Vorsteuerabzug sinnvoll sein.

- Steuerbarkeit

Im Umsatzsteuerrecht spricht man von der Steuerbarkeit einer Leistung, wenn diese Leistung in den Anwendungsbereich des Umsatzsteuergesetzes fällt. Ist eine Leistung steuerbar, so ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob hier eine Steuerbefreiung greift oder ob tatsächlich Steuer zu zahlen ist. Hier spricht man von der Steuerfreiheit bzw. der Steuerpflicht. Bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts gibt es den nichtunternehmerischen Bereich, also den Bereich der die hoheitlichen Tätigkeiten umfasst, für die die jPöR nicht als Unternehmer im Sinne des UStG anzusehen ist.

Voraussetzung für eine steuerbare Leistung ist unter anderem, dass diese von einem Unternehmer ausgeübt wird. Ist die Person, die die Leistung erbringt, kein Unternehmer liegt auch keine steuerbare Leistung vor.

- Steuerpflicht

Steuerpflichtig sind die steuerbaren Umsätze, die nicht vom Gesetzgeber für steuerfrei erklärt werden.

- Steuerfreiheit

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).

- Zweckbetrieb

Ein Zweckbetrieb (§§ 65–68 AO) ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb der wegen seiner engen Verbindung mit einer steuerbegünstigten Betätigung dem steuerfreien Bereich zugeordnet ist und deshalb steuerlich begünstigt ist. Zweckbetriebe sind also solche, die zur Verwirklichung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke unentbehrlich sind, die unmittelbar diese Zwecke verwirklichen und mit denen nicht in größerem Umfang in Wettbewerb zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlichen Art getreten wird, als unbedingt notwendig ist. Ein Beispiel für Zweckbetriebe sind Einrichtungen der Wohlfahrtspflege, ambulante und stationäre Altenhilfeeinrichtungen (wie z. B. Sozialstationen, Krankenpflegevereine, Nachbarschaftshilfsdienste, Familienpflegedienste), Krankenhäuser, Museen, … .

Für den Zweckbetrieb gelten die Steuervergünstigungen, die das jeweilige Einzelsteuergesetz für die ihm zugeordneten Besteuerungsgrundlagen einräumt. So unterliegen z. B. die Überschüsse bzw. Gewinne solcher Geschäftsbetriebe nicht der Ertragsbesteuerung (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG).

Die Umsätze von Zweckbetrieben – soweit sie umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig sind – unterliegen grundsätzlich dem ermäßigten Steuersatz der Umsatzsteuer (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG).

Zwingende Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung ist eine eigene Satzung (AEAO zu § 59, Nr. 2), die durch das Finanzamt nach § 60a AO förmlich anerkannt werden muss. Dabei ist anzuraten, sich soweit wie möglich an der als Anlage 1 zur AO beigefügten „Mustersatzung“ zu orientieren (§ 60 Abs. 1 Satz 2 AO).

8.2. Abkürzungsverzeichnis

AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BMF	Bundesministerium der Finanzen
GewStG	Gewerbesteuergesetz
jPöR	juristische Personen des öffentlichen Rechts
KöR	Körperschaft des öffentlichen Rechts
KStG	Körperschaftsteuergesetz
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteueranwendungserlass
UStDV	Umsatzsteuerdurchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz

9. Kataloge Betätigungsfelder und Steuer-ABC

9.1. Katalog von Betätigungsfeldern und deren umsatzsteuerliche Einordnung (z. B. bei Kirchengemeinden)

	Tätigkeit(en) = erbrachte Leistungen UMSATZSTEUERPFLICHTIG		Anmerkungen / Hinweise	Einnahmen Gesamthöhe im letzten Kalenderjahr (EUR)
		UST.		GESAMT-Einnahmen
	A	B	C	D
A 1	**Altmaterialverkauf / -verwertung**	19%	s. auch Kleidungs- / Hausratverkauf	
A 2	**Anzeigen**			
a)	Werbeanzeigen in Publikationen (z.B. Pfarrbrief, auf Plakaten, in Schaukästen, usw.)	19%	anders: schlichter Dankhinweis - s. Sponsoring C 84 und AEAO zz § 64, Tz. 10 Satz 2	
b)	Werbeplakate, Vermietung von Werbeflächen an Gebäuden, u.ä.	19%	Abschn. 4.12.6 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Nr. 6 und Nr. 7 UStAE	
A 3	**Basare, Börsen, Flohmärkte (Einnahmen aus...)**			
a)	Kleider-, Ski- und Spielzeugbörse	19%	BFH v. 11.02.2009 - R 73/08, BStBl. II 2009, 516 BFH c. 09.09.1993 - VR 24/89, BStBl. II 1994, 57	
b)	Oster- und Weihnachtsbasar	19%		
c)	Altkleider- und Altpapiersammlung	19%		
A 4	**Bildungshäuser, Jugendhäuser, Tagungshäuser** (steuerfreie Einnahmen s. B 57)			
a)	Übernachtung	7%		
b)	Verpflegung	19%		
A 5	**Blockheizkraftwerke, Photovoltaikanlage** (Betrieb eigener Anlagen)	19%	Abschn. 2.5 UStAE s. auch Photovoltaikanlage, Anlagen zur Erzeugung regenerativer Energien	
A 6	**Bücherei, Mediatheken, Autorenlesungen sofern steuerpflichtig** (steuerfreie Einnahmen - s. B 52)			
a)	Verkauf von Büchern, Zeitschriften, Printmedien (z.B. Bücherspende) nicht: aussortierte Medien s. B 52)	7%		
b)	Verkauf sonstiger Medien (nicht: aussortierte Medien s. B 52)	19%		
c)	Autorenlesungen	19%		
A 7	**Cafeteria**	19%		
A 8	**Devotionalien - Verkauf** (z.B. Anhänger, Ketten, Heiligen-Figuren, etc.)	19%		
A 9	**Druckerzeugnisse - Verkauf**			
a)	z.B. Kirchenführer, Kinderbibeln, Gotteslob (GGB), Broschüren	7%		
b)	Postkarten, Ansichtskarten	19%		
A 10	**Eine-Welt-Laden / Verkäufe allgemein**			
a)	Printmedien, Lebensmittel (s. Anl. 2 UStG)	7%		
b)	sonstige Artikel	19%		
c)	Einnahmen aus Provisionen	19%		

A 11	**Fastenessen**	**19%**		
A 12	**Feste der Kirchengemeinde**	**19%**	s. auch Pfarrfest, Karnevalsfeier, Sommerfest	
A 13	**Flohmarkt**	**19%**	s. auch Basare, Börsen, Flohmärkte	
A 14	**Forstwirtschaftliche Umsätze** (z.B. Holzverkauf)	**Ø**	Durchschnittsbesteuerung s. allgemeine Ausführungen im Steuer-ABC zu A 14	
A 15	**Fortbildung / Schulungen** (steuerfreie Einnahmen s. B 57)			
a)	Übernachtung	**7%**		
b)	Verpflegung (nicht: einfache Snacks / reine Pausenverpflegung)	**19%**		
A 16	**Friedhof, sofern steuerpflichtig** (nicht steuerbare Einnahmen s. C 74)			
a)	Blumenverkauf	**7%**		
b)	sonstige Dienstleistung (z.B. Grabpflege)	**19%**	OFD NRW "Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts" vom 01.10.2014, S. 80 f.	
A 17	**Führungen (gegen Entgelt)** **inkl. Einnahmen aus Audioguide** (steuerfreie Einnahmen - s. B 61)	**7%**	bei nicht anerkanntem Baudenkmal; vgl. § 4 Nr. 20a UStG - s. auch Kirchenführungen, Domschatzkammer, Turmbesteigungen	
A 18	**Gaststätten, Kolpinghäuser**			
a)	Eigenbetrieb durch Kirchengemeinde	**19%**		
b)	Verpachtung	**19%**		
A 19	**Gemeindebus** (entgeltliche Überlassung an Dritte, auch eigenständige Verbände)	**19%**		
A 20	**Gemeindefest** **(Bewirtung, Eintrittsgelder...)**	**19%**	s. Pfarrfest, Karnevalsfeier, Sommerfest	
A 21	**Gemeindetreff, "Frühschoppen", Sonntagscafé, u.ä.** (insb. Verkauf von Speisen und Getränken)	**19%**		
A 22	**Getränkeautomat**	**19%**		
A 23	**Grabpflege**	**19%**	s. Friedhof	
A 24	**Inventar, Verkauf von eigenem** **- sofern dieses steuerpflichtig verwendet wurde** (Hilfsgeschäfte im Unternehmensbereich) - ansonsten nicht steuerbar - s. C 87	**19%**	Verkauf und Verwertung von eigenem Inventar (z.B. Abgabe von gebrauchten PCs, Möbel, Dienstfahrzeuge etc., **sofern diese im Unternehmensbereich verwendet wurden und zum Vorsteuerabzug berechtigt haben** - ansonsten nicht steuerbar C 87	
A 25	**Kantine / Cafeteria / Kiosk**	**19%**	Abschn. 1.8. Abs. 10, 11, 12 UStAE BFH v. 21.08.1985, BStBl. 1986 II, S. 88	
A 26	**Kegelbahn**	**19%**		
A 27	**Kerzen - Verkaufserlöse**			
a)	Osterkerzen, Votiv-Kerzen, Friedenslichter u.ä. (nicht: Opferlichter (nicht steuerbar), s. C 81)	**19%**		
A 28	**Kindergärten / Kindertagesstätten / Kinderhorte** Sonstige Einnahmen (z.B. Kindergartenfeste, -flohmärkte) (steuerfreie Einnahmen s. B 60, nicht steuerbar s. C 77)	**19%**		
A 29	**Kirchenführungen, Domschatzkammer, Turmbesteigungen (gegen Entgelt) inkl. Einnahmen aus Audioguide** (steuerfreie Einnahmen - s. B 61)	**7%**	bei nicht anerkanntem Baudenkmal; vgl. § 4 Nr. 20a UStG	
A 30	**Kleidungs- und Hausratsverkauf** Nicht: unentgeltliche Abgabe an Bedürftige als Ausdruck tätiger Nächstenliebe, s. C 79		auch Fahrräder, Spielzeug, Möbel etc.	
a)	Second-Hand-Shop	**19%**		
b)	Basare, Börsen und Sammlungen	**19%**		

A 31	**Konzerte, musikalische Veranstaltungen, kulturelle Veranstaltungen** (Eintritte gegen Entgelt) (steuerfreie Einnahmen s. B 62)	**7%**	sofern keine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde vorliegt; vgl. § 4 Nr. 20a UStG	
A 32	**Land- und Forstwirtschaft (Einnahmen aus…)**	**Ø**	Durchschnittsbesteuerung s. allgemeine Ausführungen im Steuer-ABC zu A 14	
A 33	**Lotterie**	**7%**	§ 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG s. Tombola, Gewinnspiele, Lotterie	
A 34	**Mahlzeitendienste**			
a)	Verpflegung in kirchlicher Einrichtung (Bereitstellung Inventar, Geschirr)	**19%**		
b)	Auslieferung von Verpflegung (ohne Geschirr, u.ä.)	**7%**		
A 35	**Medien** (Verkauf CDs, DVDs, Filme)	**19%**		
A 36	**Pfarrfest, Karnevalsfeier, Sommerfest u.ä.** (Bewirtung, Eintrittsgelder...)	**19%**	unabhängig von der Verwendung der Einnahmen und davon, ob die Preise kostendeckend berechnet werden	
A 37	**Photovoltaikanlage, Anlagen zur Erzeugung regenerativer Energien** (Betrieb eigener Anlagen)	**19%**	Abschn. 2.5 UStAE OFD NRW "Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts" vom 01.10.2014, S. 31, 92	
A 38	**Plakate / Werbebanner**	**19%**	s. Vermietung und Verpachtung (A 48 h))	
A 39	**Postkarten**	**19%**	s. Druckerzeugnisse - Verkauf (A 9 b))	
A 40	**Reisen - vereinnahmte Entgelte**		Anmerkung: Aus **steuer- und haftungsrechtlichen Gründen** sind für die Durchführung und Abwicklung von Reiseleistungen externe gewerbliche Anbieter zu bevorzugen.	
a)	Freizeit-Ausflüge, Reisen mit überwiegendem Erholungscharakter (Geselligkeits- /Spaßcharakter steht im Vordergrund) Nicht: Jugendfahrten (B 59) und Wallfahrten (C 88)	**Ø**	Margenbesteuerung § 25 UStG (vgl. auch AEAO zu § 66 AO, Tz 8 Satz 1)	
A 41	**Sommerfest**		s. Pfarrfest, Karnevalsfeier, Sommerfest	
A 42	**Souvenierverkauf in Gemeindeläden, Kirchenshop, -kiosk**	**19%**		
A 43	**Speisen/Getränke** (Verkauf gegen Entgelt von Speisen und Getränken sowohl im Zusammenhang mit Geburtstagsfeiern, Hochzeiten, Trauerkaffee, Gemeindefesten als auch an Minestranten, Kirchenchor etc)	**19%**	auch Selbstbedienung mit Preisliste, Getränkeautomaten, Kiosk	
A 44	**Sponsoring** (aktive Gegenleistung) (nicht steuerbar s. C 84)	**19%**	s. BMF-Schreiben vom 13.12.2012 (BStBl I, 1169) / Abschn. 1.1. Abs. 23 S. 4 UStAE (ohne Gegenleistung, Duldungsleistung s. C 84)	
A 45	**Tafeln / Suppenküchen** - Abgabe gegen Kostenbeitrag - (nicht steuerbar s. C 86)	**7%**	§ 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG OFD-Niedersachsen vom 09.02.2016	
A 46	**Tombola, Gewinnspiele, Lotterie (Verkauf von Losen)**	**7%**	§ 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG	
A 47	**Verkauf und Verwertung von eigenem Inventar (z.B. Abgabe von gebrauchten PCs, Möbel, Dienstfahrzeuge etc., sofern diese steuerpflichtig verwendet wurden (Hilfsgeschäfte im Unternehmensbereich)** - ansonsten nicht steuerbar s. C 87	**19%**	Die Steuerpflicht des Hilfsgeschäfts im Unternehmensbereich richtet sich grds. nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes (s. auch Hinweis zu A 24)	

A 48	**Vermietungen und Verpachtungen (sofern steuerpflichtig)** - steuerfrei s. B 68			
a)	kurzfristige Vermietungen von Wohn- und Schlafräumen (bis 6 Monate, darüber hinaus steuerfrei)	**7%**	§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG und Abschn. 4.12.1 UStAE	
b)	gesonderte langfristige Garagen- und Parkplatzvermietungen (NICHT im Zusammenhang mit Wohnungsvermietung)	**19%**	auch an Mitarbeiter (gegen Entgelt); vgl. auch Abschn. 4.12.2. UStAE	
c)	kurzfristige Vermietungen von Parkplätzen	**19%**	mit Parkuhren, o.ä.; vgl. auch Abschn. 4.12.2. UStAE	
d)	Gewerbliche Mietobjekte / Vermietung gewerblich genutzter Räume mit vollständigem Inventar, der den Gewerbebetrieb ermöglicht (s. Anmerkungen)	**19%**	(Verpachtungs-BgA § 4 Abs. 4 KStG) soweit mit Umsatzsteuerausweis vermietet oder eine Vermietung mit Umsatzsteuerausweis angedacht ist	
e)	Gewerbliche Mietobjekte / Vermietung gewerbliche genutzter Räume ohne Inventar, Betriebsvorrichtungen, Mobiliar, u.ä. an steuerpflichtigen Unternehmer bei Option gemäß § 9 UStG, ansonsten steuerfrei s. B 68 f) (s. Anmerkungen)	**19%**		
f)	kurzfristige Fremdvermietungen von Camping- und Zeltplätzen (bis 6 Monate, darüber hinaus steuerfrei)	**7%**	§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG und Abschn. 4.12.3 UStAE	
g)	kurzfristige Vermietung von Räumen an den Endverbraucher, bei der z. B. die Nutzung des Inventars, der Betriebsvorrichtungen, des Mobiliars im Vordergrund stehen und / oder weitergehende Leistungen (z. B. Verkauf von Speisen und Getränken, Reinigung, Hausmeisterdienste) erbracht werden	**19%**	Entgelt ist aufzuteilen in steuerfreie Raumvermietung und weitere steuerpflichtige Leistungen	
h)	Vermietung von Werbeflächen an Gebäuden, Anschlagsäulen, Gerüsten, etc.	**19%**	vgl. Abschnitt 4.12.6 Abs. 2 Nr. 6 UStAE (Verträge besonderer Art)	
i)	Jagdverpachtung (Verpachtung Eigenjagdbezirk durch die Kirchengemeinde); Verpachtung von Zuckerrübenlieferrechten	**19%**	Schreiben OFD Frankfurt a.M. vom 15.12.2010; vgl. Abschn. 2.11 Abs. 19 UStAE	
j)	Verpachtung von Grundstücken zur Errichtung von Windkraftanlagen, Funk- und Strommasten, an steuerpflichtigen Unternehmer bei Option gemäß § 9 UStG, ansonsten steuerfrei s. B 68 g)	**19%**		
A 49	**Vermietung von Inventar und Betriebsvorrichtungen**	**19%**	z.B. Tagungstechnik (z.B. Beamer, Projektor, Musikanlagen), Küchengeräte, mobile Zapfanlagen	
A 49a	**Nutzung von Inventar und Betriebsvorrichtungen**	**19%**	z.B. Nutzung Telefone, Kopierer etc. durch Betriebsfremde	
A 50	**Werbemobile**	**19%**		
A 51	**Weihnachtsbaum-Verkauf**	**19%**	vgl. BMF-Schreiben 05.08.2004; außer im Rahmen eines Forstbetriebes	
	GESAMTSUMME im Hinblick auf § 19 UStG			

	Tätigkeit(en) = erbrachte Leistungen UMSATZSTEUERFREI		Anmerkungen / Hinweise	Einnahmen Gesamthöhe im letzten Kalenderjahr (EUR)
	A	B	C	D
B 52	**Bücherei, Mediatheken, sofern steuerfrei** (steuerpflichtig- s. A 6)		sofern Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde vorliegt (§ 4 Nr. 20a UStG)	
a)	Ausleihe gegen Entgelt			
b)	Verkauf aussortierter Medien o.ä.			
B 53	**Disco-Veranstaltungen im Rahmen der kirchlichen Jugendarbeit**		s. Tanz-(Diso-)Veranstaltungen im Rahmen der kirchlichen Jugendarbeit (B 67)	
B 54	**Erbbaurechte**		§ 4 Nr. 9a UStG	
B 55	**Ferienbetreuung für Kinder und Jugendliche**		§ 4 Nr. 25 UStG / Abschn. 4.25.2 Abs. 3 u. 4 UStAE im Einzelfall ggf. nicht steuerbar, s. C 76	
B 56	**Flurbereinigungs- und Umlegungsverfahren**		im Fall einer Geldentschädigung § 4 Nr. 9a UStG (Abschn. 1.1. Abs. 19 UStAE)	
B 57	**Fortbildung / Schulungen** Einnahmen für den Bildungsanteil (steuerpflichtig s. A 4; nicht steuerbar s. C 73; s. auch A 15)		§ 4 Nr. 22a u. Nr. 23 UStG	
B 58	**Grundstücksverkäufe**		§ 4 Nr. 9a UStG / BMF-Schreiben vom 26.03.2004 (BStBl I 2004, 434); ggf. Steuerberater hinzuziehen	
B 59	**Jugenfahrten m. Ministranten, Kommunionkindern, Firmlingen, Konfirmanden -** grds. nicht steuerbar - Teil der Glaubensvermittlung - s. C 76		hilfsweise steuerfrei § 4 Nr. 25 UStG Abschnitt 4.25.1 Abs. 2 UStAE	
B 60	**Kindergärten / Kindertagesstätte / Kinderhorte**			
a)	Essens- / Getränkegeld für Kita		§ 4 Nr. 23 bzw. 25 UStG	
B 61	**Kirchenführungen, Domschatzkammer, Turmbesteigungen (gegen Entgelt)** inkl. Einnahmen aus Audioguide**, sofern steuerfrei** (steuerpflichtig s. A 29)		§ 4 Nr. 20a UStG anerkanntes Baudenkmal (sofern Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde vorliegt); vgl. Abschn. 4.20.3 Abs. 4 Satz 3 UStAE	
B 62	**Konzerte, musikalische Veranstaltungen, kulturelle Veranstaltungen, sofern steuerfrei** (steuerpflichtig s. A 31)		§ 4 Nr. 20a UStG Konzerte (mit Befreiung durch Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde) vgl. Abschn. 4.10.2. UStAE	
B 63	**Küche: Schulküche / Küche für Kindertageseinrichtungen**		s. Kindergärten / Kindertagesstätten / Kinderhorte § 4 Nr. 23 bzw. 25 UStG	
B 64	**Kursangebote**		s. Fortbildung / Schulungen (B 57 / A 15)	
B 65	**Miet- und Pachtverhältnisse**		s. Vermietung und Verpachtung (B 68)	
B 66	**Seminare / Reisen im Bereich der Erwachsenenbildung** (für den Bildungsanteil)		s. Fortbildung / Schulungen (B 57 / A 15)	
B 67	**Tanz-(Diso-)Veranstaltungen im Rahmen der kirchlichen Jugendarbeit**		§ 4 Nr. 25 Satz 1 Buchst. a) UStG - für Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres	

B 68	Vermietungen und Verpachtungen			
a)	langfristige Wohnungsvermietung (unbefristet, mehr als 6 Monate), einschl. Garage oder Stellplatz, einschl. Nebenkostenabrechnung		§ 4 Nr. 12a UStG Abschnitt 4.12.1 Abs. 5 UStAE	
b)	Vermietung von gemeindlichen Räumen: langfristige Nutzung Pfarr- und Jugendheim durch rechtlich selbständige Vereine, Gruppierungen und Verbände		§ 4 Nr. 12a UStG	
c)	Vermietung von gemeindlichen Räumen: kurzfristige Vermietung (inkl. übliches Inventar aber ohne Sonder- und Nebenleistungen wie unter A 48 g) beschrieben)		§ 4 Nr. 12a UStG	
d)	Photovoltaikanlage, Blockheizkraftwerke (Verpachtung Dachflächen, u.ä.)		§ 4 Nr. 12a UStG	
e)	Landpacht einschließlich vertraglich vereinbarter Abbau von Bodenschätzen (z.B. Kies, Sand),		BMF-Schreiben v. 21.01.2016 Abschnitt 4.12.4. UStAE	
f)	Gewerbliche Mietobjekte / Vermietung gewerblich genutzter Räume ohne Inventar, Betriebsvorrichtungen, Mobiliar, u.ä. (s. Anmerkungen)		§ 4 Nr. 12a UStG	
g)	Verpachtung von Grundstücken zur Errichtung von Windkraftanlagen, Funk- und Strommasten - einschließlich Nebenleistungen -		§ 4 Nr. 12a UStG	
h)	Verpachtung des Jagdrechts eines gemeinschaftlichen Jagdbezirks durch eine Jagdgenossenschaft - Ausschüttungen an die Kirchengemeinde		Abschnitt 2.11. Abs. 19 UStAE OFD NRW "Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts" vom 01.10.2014, S. 84 f	
i)	Vermietung von Standflächen für Basare, Flohmärkte, Kirmes, Wochenmärkte etc. (ohne weitergehende Nebenleistungen wie Ordnungsdienste, Anschluss an das Versorgungsnetz etc.)		Abschnitt 4.12.5 Abs. 2 Satz 4 UStAE BMF-Schreiben v. 21.01.2016	

	Tätigkeit(en) = erbrachte Leistungen NICHT UMSATZSTEUERBAR		Anmerkungen / Hinweise	nicht zu erfassen
	A	B	C	E
C 69	**Archiv- und Personenstandsanfragen gegen Gebühr**		Auskunftserteilung / Bescheinigungen und Abschriften aus Kirchenbüchern	
C 70	**Beglaubigungen gegen Gebühr**			
C 71	**Exerzitien/Besinnungstage/Einkehrtage/Wallfahrten** (sofern Durchführung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage)		Abschn. 2.3 Abs. 1a UStAE	
C 72	**Fastenessen (z.B. im Rahmen der Misereoraktion)**		i.d.R. unentgeltlich (freiwillige Zuwendung/Spende bleibt unbenommen)	
C 73	**Fortbildungen/Seminare (rein kirchenspezifisch)**		sofern Gebührensatzung vorliegt	
C 74	**Friedhof** (steuerpflichtige Einnahmen s. A 16)		im Rahmen der Friedhofsgebührensatzung	
a)	insb. Grabaushub, Ausschmückung des ausgehobenen Grabes, Nutzungsgebühren Grab, Trauerkapelle, etc.			
C 75	**Gemeindebus** (innerkirchlich, z.B. Bonifatius-Busse) ansonsten steuerpflichtig s. A 19		sofern die Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG vorliegen	
C 76	**Jugendfahrten** (Ministrantenzeltlager, Ausflüge mit Firmlingen, Kommunionkindern, etc.)		kirchlich-hoheitlich (Teil der Glaubensvermittlung) / hilfsweise steuerfrei § 4 Nr. 25 UStG	
C 77	**Kindergärten / Kindertagesstätte / Kinderhorte**			
a)	Elternbeiträge bzw. -gebühren		kirchlich-hoheitlich / hilfsweise steuerfrei § 4 Nr. 23 u. 25 UStG	
b)	Beschäftigungsmaterial für Kinder (Gruppenarbeit, Bastelgeld, Auslagenersatz)		als reiner Auslagenersatz nicht steuerbar - hilfsweise steuerfrei § 4 Nr. 25 UStG	
C 78	**Kirchensteuerzuweisung**			
C 79	**Kleidungs- und Hausratverkauf**		unentgeltlich als Ausdruck tätiger Nächstenliebe (steuerfrei nach § 4 Nr. 18 UStG nur für anerkannte Verbänder der freien Wohlfahrtspflege)	
C 80	**Messstipendien / Stolgebühren / Kasualgebühren**		Kirchenrecht (CIC) / bischöfliche Ordnung	
C 81	**Opferlichter, Opferkerzen, Gebetskerzen** - zum sofortigen Gebrauch -		bilden sichtbare Zeichen des Gebets - liturgischer Akt	
C 82	**Schadenersatz (echter)**		wenn kein Leistungsaustausch vorliegt	
C 83	**Spende**			
C 84	**Sponsoring**			
a)	ohne Gegenleistung (kein Hinweis auf förderndes Unternehmen)		keine Sponsoringleistung, sondern Spende	
b)	Duldungsleistung (nur Hinweis auf förderndes Unternehmen)		Abschn. 1.1. Abs. 23 S. 1 und 2 UStAE / BMF-Schreiben vom 13.12.2012 (BStBl I, 1169)	
C 85	**Stolgebühren / Kasualgebühren**		s. Messstipendien / Stolgebühren	
C 86	**Tafel, Suppenküche**		unentgeltlich als Ausdruck tätiger Nächstenliebe (steuerfrei nach § 4 Nr. 18 UStG nur für anerkannte Verbände der freien Wohlfahrtspflege. Mittelbare Mitgliedschaft reicht aus - s. Erläuterungen)	
C 87	**Verkauf und Verwertung von Gegenständenn und Materialien, Abgabe von gebrauchten PCs, Möbel, PKWs, etc. (Hilfsgeschäfte im nicht unternehmerischen Bereich)** ansonsten - steuerpflichtig s. A 47		aus dem nicht unternehmerischen Bereich s. BMF-Schreiben vom 16.12.2016 III C 2 - S 7107/16/10001 (I.4 Rz 19-20)	
C 88	**Wallfahrten** - ausschließlich religiöse Zwecke -		kirchlicher Verkündungsauftrag steht im Vordergrund; permanente geistliche Begleitung, regelmäßige Gottesdienstbesuche, u.ä. sind Schwerpunkt, in Abgrenzung zu bloßen Ausflugsfahrten, bei denen Geselligkeits- /Spaßcharakter im Vordergrund steht (vgl. AEAO zu § 66 AO, Tz 8 Satz 1).	
C 89	**Zuschüsse Kommune etc.**		bei Vorliegen eines "echten" Zuschuss (s. Erläuterungen)	
C 89a	**Patronate, Alte Rechte**		Ausgleichszahlungen der Kommunen für Patronate/alte Rechte als Ersatzleistung bzw. echter Zuschuss	

9.2. Steuer-ABC: Erläuterungen zu den Tätigkeiten (z. B. der Kirchengemeinden)

Inhaltsverzeichnis

Altmaterialverkauf / Verwertung (A 1) ... 71
Anzeigen (A 2) ... 71
Auskunftserteilung / Bescheinigungen und Abschriften aus Kirchenbüchern (C 69) ... 71
Basare, Börsen, Flohmärkte (A 3) ... 72
Beglaubigungen (C 70) ... 72
Bildungshäuser, Jugendhäuser, Tagungshäuser (A 4) ... 73
Blockheizkraftwerke (A 5) ... 73
Bücherei / Mediatheken / Autorenlesungen (A 6) ... 73
Cafeteria (A 7) ... 74
Devotionalien – Verkauf (A 8) ... 74
Disco-Veranstaltungen (B 53) ... 75
Druckerzeugnisse – Verkauf (A 9) ... 75
Eine-Welt-Laden / Verkäufe allgemein (A 10) ... 75
Erbbaurechte (B 54) ... 76
Exerzitien, Besinnungstage, Einkehrtage, Wallfahrten (C 71) ... 76
Fastenessen (A 11) ... 77
Ferienbetreuung für Kinder und Jugendliche (B 55) ... 77
Feste der Kirchengemeinde (A 12) ... 78
Flohmarkt (A 13) ... 78
Flurbereinigungs- und Umlegungsverfahren (B 56) ... 78
Forstwirtschaft (A 14) ... 78
Fortbildung / Schulungen (A 15 / B 57 / C 73) ... 79
Friedhof (A 16 / C 74) ... 80
Führungen (A 17) ... 81
Gaststätten / Kolpinghäuser (A 18) ... 81
Gemeindebus (A 19) ... 81
Gemeindefest (A 20) ... 82
Gemeindetreff / Frühschoppen / Sonntagscafé … (A 21) ... 82
Getränkeautomat (A 22) ... 82
Grabpflege (A 23) ... 82
Grundstücksverkäufe (B 58) ... 82
Inventar, Verkauf von eigenem (A 24) ... 83

Jugendfahrten mit Ministranten, Kommunionkindern, Firmlingen, Konfirmanden (C 76 / B 59) 83
Kantine / Cafeteria / Kiosk (A 25) 83
Kegelbahn (A 26) 83
Kerzen – Verkaufserlöse (A 27 / C 81) 84
Kindergärten / Kindertagesstätten / Kinderhorte (C 77 / B 60 / A 28) 85
Kirchenführungen, Domschatzkammer, Turmbesteigungen gegen Entgelt (A 29 / B 61) 86
Kirchensteuerzuweisungen (C 78) 86
Kleidung und Hausrat – Verkauf / Verwertung (A 30) und Abgabe an Bedürftige (C 79) 86
Konzerte, musikalische und kulturelle Veranstaltungen gegen Entgelt (A 31 / B 62) 87
Küche: Schulküche / Küche für Kindertageseinrichtungen (B 63) 88
Kursangebote (B 64) 88
Land- und Forstwirtschaft (A 32 / A 14) 88
Lotterie (A 33) 88
Mahlzeitendienste (A 34) 88
Medien, Verkauf von … (A 35) 89
Miet- und Pachtverhältnisse (B 65 / B 68) 89
Messstipendien / Stolgebühren / Kasualgebühren (C 80) 89
Patronate / Alte Rechte (C 89a) 89
Pfarrfest, Karnevalsfeier, Sommerfest u. ä. (A 36) 89
Photovoltaikanlagen, Anlagen zur Erzeugung regenerativer Energien (A 37) 90
Plakate / Werbebanner (A 38) 92
Postkarten (A 39) 92
Reisen – vereinnahmte Entgelte (A 40 / B 59 / C 71 / C 88) 92
Schadenersatz (Echter) (C 82) 94
Seminare (B 66) 94
Sommerfest (A 41) 95
Souvenirverkauf in Gemeindeläden, Kirchenshop, -kiosk (A 42) 95
Speisen und Getränke (A 43) 95
Spende (C 83) 95
Sponsoring (A 44 / C 84) 95
Stolgebühren (C 85) 97
Tafeln / Suppenküchen (A 45 / C 86) 97
Tanz-/Disco-Veranstaltungen im Rahmen der kirchlichen Jugendarbeit (B 67) 97
Tombola, Gewinnspiele, Lotterie (Verkauf von Losen) – (A 46) 97
Verkauf und Verwertung von eigenem Inventar
(z. B. Abgabe von gebrauchten PCs, Möbeln, Dienstfahrzeugen etc.) – (C 87 / A 47) 98

Vermietung und Verpachtung (A 48 / B 68) 98
Vermietung von Inventar und Betriebsvorrichtungen (A 49) 104
Weihnachtsbaumverkauf (A 50) 105
Werbemobile (A 51) 106
Zuschüsse Kommune etc. (C 89) 106

Allgemeine Hinweise

Begriffsbestimmungen und Hinweise zur Erfüllung steuerlicher Pflichten finden Sie in Kapitel 7 und 8.

In Zweifelsfällen oder Fällen mit besonderer Regelungstiefe und / oder wirtschaftlicher Bedeutung wird der vorherige Kontakt zu einem Steuerberater oder der Finanzverwaltung empfohlen. Bei Leistungen im Zusammenhang mit Immobilien sollte auf jeden Fall eine Steuerberatung eingeschaltet werden.

9.2.1 Altmaterialverkauf / Verwertung (A 1)

Siehe Kleidungs-/Hausratverkauf.

9.2.2 Anzeigen (A 2)

Der Verkauf von Anzeigen (z. B. in Gemeinde-/Pfarrbriefen, auf Plakaten, in Schaukästen) erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage und unterliegt der Umsatzsteuer.

Hierunter fallen z. B. auch Einnahmen aus der Bereitstellung von Werbeflächen an Gerüsten bei Renovierungsarbeiten der Kirchengemeinde.

Eine Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG kommt *nicht* in Betracht (Abschn. 4.12.6 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Nr. 6, 7 UStAE).

> *Beispiel:*
>
> *Die Kirchengemeinde druckt in ihrem Gemeinde-/Pfarrbrief eine einseitige Anzeige des örtlichen Getränkehandels ab. Für die einmalige Anzeige zahlt der Getränkehandel 196,00 €.*
>
> *Die Einnahme aus der Schaltung der Anzeige im Gemeinde-/Pfarrbrief ist mit 19 % Umsatzsteuer zu versteuern, da die Schaltung der Anzeige auf privatrechtlicher Grundlage beruht.*

Bei schlichtem Dankhinweis siehe auch Erläuterungen zu A 44 und C 85 „Sponsoring“.

9.2.3 Auskunftserteilung / Bescheinigungen und Abschriften aus Kirchenbüchern (C 69) (Archiv- und Personenstandsanfragen gegen Gebühren)

Die entgeltliche Nutzung der kirchlichen Archive im Rahmen von kirchenhoheitlichen Auskünften (z. B. Taufbescheinigungen, Kirchenmitgliedschaften etc.), stellen eine kirchenhoheitliche Tätigkeit dar, die nicht steuerbar ist (§ 2b Abs. 1 UStG). Die Auskünfte / Bescheinigungen und Abschriften werden auf öffentlich-rechtlicher Grundlage (Archivbenutzungs- und Gebührenverordnung) erbracht; eine Wettbewerbssituation ist ausgeschlossen.

Auch die Nutzung der Archive für private Zwecke (z. B. Ahnenforschung wissenschaftliche Arbeiten etc.) erfolgt auf öffentlich-rechtlicher Grundlage (Archivbenutzungs- und Gebührenverordnung) und ist ebenfalls nicht steuerbar.

Sofern die Nutzung der Archive für private Zwecke auf privatrechtlicher Grundlage erfolgt ist diese steuerbar, kann aber gemäß § 4 Nr. 20a UStG ggf. steuerbefreit sein.

Siehe auch Erläuterungen zu Beglaubigungen.

9.2.4 Basare, Börsen, Flohmärkte (A 3)

Der Verkauf von gesammelten und gebastelten Gegenständen im Rahmen eines von der Kirchengemeinde organisierten „(Weihnachts-)Basars“ oder „Flohmarktes“ stellt unabhängig von der Verwendung der erzielten Einnahmen eine wirtschaftliche und damit grundsätzlich steuerbare Tätigkeit dar. Der Verkauf erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage und unterliegt schon deshalb der Umsatzsteuer. Regelmäßig stattfindende Basare und Flohmärkte werden überdies als nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen (BFH vom 11.02.09 in BStBl. II 2009, S. 516; BFH vom 09.09.93 in BStBl. II 1994, S. 57).

Hinweis: Für die schenkweise Überlassung von Gegenständen, um diese beispielsweise auf einem Basar zu verkaufen, dürfen keine Zuwendungsbestätigungen (früher Spendenbescheinigungen) nach § 10b EStG ausgestellt werden.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde veranstaltet einen Weihnachtsbasar. Den Ausstellern werden jeweils räumlich abgrenzbare Flächen zugewiesen (z. B. bestimmte Standflächen oder einzelne Tische etc.). Jeder Aussteller hat eine Standgebühr von 10,00 € zu entrichten. Daneben verkauft die Kirchengemeinde Kuchen und Getränke. Die Einnahmen aus dem Verkauf von Kuchen und Getränken werden an die Organisation „Brot für die Welt“ gespendet.

Die Einnahmen aus den verschiedenen Tätigkeiten betragen wie folgt:

Standgebühren:	*150,00 €*
Verkauf von Kuchen und Getränken:	*300,00 €*

Die Standgebühren sind gem. § 4 Nr. 12 UStG steuerbefreit, da eine räumlich abgrenzbare Fläche überlassen wird und andere von der Nutzung ausgeschlossen werden können. Die übrigen Einnahmen unterliegen der Umsatzsteuer, da die Vergabe der Stände und der Verkauf von Kuchen und Getränken auf privatrechtlicher Grundlage erfolgen. Es ist für die Bewertung der Steuerpflicht unerheblich, wofür die Einnahmen verwendet werden. Die Umsatzsteuer beträgt 19 %.

Hinweis: Sollten keine räumlich abgrenzbaren Flächen überlassen werden, würde im Ergebnis keine Grundstücksvermietung vorliegen und die Standgelder unterliegen der Umsatzsteuer. Die Umsatzsteuer beträgt 19 %.

9.2.5 Beglaubigungen (C 70)

Siegelberechtigte kirchliche Amtsträger, Körperschaften, Stiftungen und Behörden sind befugt, Abschriften von Dokumenten, die sie selbst ausgestellt haben (Eigenurkunden), amtlich zu beglaubigen. Darüber hinaus dürfen sie Dokumente, die sie nicht selber ausgestellt haben (Fremdurkunden), rechtmäßig nur im Rahmen ihrer sachlichen Zuständigkeit amtlich beglaubigen. Ansonsten sind für solche Beglaubigungen die ausstellende Behörde, die amtlichen Stellen der staatlichen oder kommunalen Verwaltungen oder ein Notar zuständig.

Die Beglaubigung von Urkunden aufgrund einer Gebührenordnung erfolgt nach § 2b Abs. 1 UStG in Ausübung öffentlicher Gewalt und ist nicht umsatzsteuerbar.

9.2.6 Bildungshäuser, Jugendhäuser, Tagungshäuser (A 4)

Einnahmen aus Verpflegungs- und Übernachtungsleistungen sind grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig. Die Übernachtung unterliegt dem ermäßigten Steuersatz von 7 %, die Verpflegung grundsätzlich dem regulären Steuersatz von 19 %.

Unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG können die Leistungen für Verpflegung in Abstimmung mit der Finanzverwaltung ggf. auch dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

Schullandheime und Jugendherbergen sind umsatzsteuerfrei gemäß § 4 Nr. 23, 24, 25 UStG (vgl. Satz 2 in Nr. 24 und Satz 2 Buchstabe a) in Nr. 25). Dies gilt auch für entsprechend geführte, insbesondere auf die Bedürfnisse von Kindern und Jugendlichen ausgerichtete **kirchliche Jugendhäuser** (anerkannte Träger der freien Jugendhilfe) einschließlich der Beköstigung der Kinder, Jugendlichen, deren **Sorgeberechtigten** und anderen **Aufsichts-/Begleitpersonen** als übliche und notwendige Nebenleistung des Zweckbetriebs (Abschn. 4.24.1. Abs. 3 Satz 1 Nr.1 Satz 1 Buchtst. c) UStAE).[37]

Eine Steuersatzermäßigung kann gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG in Betracht kommen (§ 68 Nr. 1b AO.

Die Beherbergung und Beköstigung von **alleinreisenden** Erwachsenen (ab Vollendung des 27. Lebensjahres, § 4 Nr. 23 Satz 2 UStG) stellen dagegen einen (steuerpflichtigen) BgA dar.[38] Die Steuerbegünstigung als Zweckbetrieb im Hinblick auf Leistungen an den begünstigten Personenkreis (Kinder, Jugendliche, deren Sorgeberechtigungen, Aufsichts-/Begleitpersonen) bleibt davon unberührt[39], aufgrund der ohne weiteres differenzierbaren Verbuchungsmöglichkeit der verschiedenen damit einhergehenden Leistungen im Rahmen des betrieblichen Rechnungswesens.

Siehe auch Erläuterungen zu „Fortbildung / Schulungen“.

9.2.7 Blockheizkraftwerke (A 5)

Siehe Erläuterungen zu „Photovoltaikanlagen, Anlagen zur Erzeugung regenerativer Energien“.

9.2.8 Bücherei / Mediatheken / Autorenlesungen (A 6)

Für die steuerliche Behandlung der Umsätze der Bücherei einer Kirchengemeinde kommt es darauf an, wie das Ausleihverhältnis genau ausgestaltet ist:

a) Leiht die Bücherei Medien auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Satzung gegen Gebühr aus, kommt die Nicht-Steuerbarkeit der Umsätze gem. § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG in Betracht. Denn gem. § 4 Nr. 20 Buchstabe a) UStG sind u. a. Umsätze der Büchereien des Bundes, der Länder, der Gemeinden oder der Gemeindeverbände von der Umsatzsteuer befreit.

   Büchereien anderer Rechtsträger können diese Steuerbefreiung ebenfalls in Anspruch nehmen, sofern die zuständige Landesbehörde dem Rechtsträger eine Bescheinigung gem. § 4 Nr. 20 Buchstabe a) UStG ausstellt, dass die Bücherei die gleichen kulturellen Aufgaben erfüllt wie die Büchereien des Bundes, der Länder, der Gemeinden oder der Gemeindeverbände.

---

37 BFH, Urteil vom 10.08.2016, Az. V R 11/15, Rz. 28 Satz 2 Halbsatz 1; Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl. 2009, § 68 Rz. 4; Tipke/Kruse, AO, § 68, Rz. 4 a.E.

38 BFH, Urteil vom 18.01.1995, Az. V R 139-142/92, BFHE 177, 147, BStBl. 1995 II, S. 446, juris, Rz. 27; FG Niedersachsen, Urteil vom 23.10.2014, Az. 5 K 97/14; BFH, Urteil vom 10.08.2016, Az. V R 11/15, Rz. 28 Satz 2 Halbsatz 2.

39 So nunmehr BFH, Urteil vom 10.08.2016, Az. V R 11/15, Rz. 29 und 26 a.E. entgegen seiner bisherigen Auffassung in BFH, Urteil vom 18.01.1995, Az. V R 139-142/92, BFHE 177, 147, BStBl. 1995 II, S. 446, juris, Rz. 28.

Durch eine entsprechende Bescheinigung wären in diesem Fall die Umsätze der Kirchengemeinde nicht steuerbar. Eine Wettbewerbsverzerrung ist dann nicht gegeben, da vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen nach § 4 Nr. 20 Buchstabe a) UStG steuerfrei sind.

Verfügt die Kirchengemeinde nicht über eine entsprechende Bescheinigung, sind die Umsätze steuerbar und steuerpflichtig.

b) Leiht die Bücherei hingegen Medien auf privatrechtlicher Grundlage gegen ein Entgelt aus, handelt es sich hierbei um grundsätzlich steuerbare Umsätze. Die Kirchengemeinde kann die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 Buchstabe a) UStG in Anspruch nehmen, sofern die zuständige Landesbehörde der Kirchengemeinde eine Bescheinigung ausstellt, dass die Bücherei die gleichen kulturellen Aufgaben erfüllt wie die Büchereien des Bundes, der Länder, der Gemeinden oder der Gemeindeverbände. Liegt eine entsprechende Bescheinigung nicht vor, sind die Umsätze steuerpflichtig.

c) Die Veräußerung von nicht mehr für den Verleih vorgesehenen Büchern und Medien durch kirchliche Büchereien sind unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 20 Buchstabe a) bzw. § 4 Nr. 28 UStG steuerfrei. Demgegenüber sind Einnahmen aus dem Verkauf neuer oder anderer Medien (z. B. auch aus Bücherspenden) generell umsatzsteuerpflichtig.

d) Von den Umsätzen der Büchereien sind die Umsätze der kirchlichen Bücherstuben / kirchlichen Buchhandlungen abzugrenzen. Die Umsätze der Bücherstuben sind grundsätzlich steuerbar und steuerpflichtig.

Lesungen und vergleichbare Veranstaltungen mit Autoren sind umsatzsteuerbar und -pflichtig.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde betreibt eine christliche Bücherstube. Die Einnahmen im Januar betragen:

Verkauf von Printmedien und Zeitschriften:	*1.000 €*
Andere Medien (z. B. CDs):	*130 €*
Devotionalien:	*100 €*
(z. B. Schlüsselanhänger, Lesezeichen)	

Die Einnahmen unterliegen der Umsatzsteuer, da der Verkauf der Medien auf privatrechtlicher Grundlage erfolgt. Der Verkauf der Printmedien und Zeitschriften wird mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % besteuert. Die Einnahmen aus dem Verkauf aller weiteren Medien sowie den sonstigen Einnahmen werden mit 19 % versteuert.

*Bemessungsgrundlage Umsätze 7 %: 934,58 € (netto) * 7 % Umsatzsteuer (65,42 €) = 1.000 €*

*Bemessungsgrundlage Umsätze 19 %: 193,28 € (netto) * 19 % Umsatzsteuer (36,72 €) = 230 €*

9.2.9 Cafeteria (A 7)

Siehe Erläuterungen zu Kantine / Cafeteria / Kiosk.

9.2.10 Devotionalien – Verkauf (A 8)

Der Verkauf von Devotionalien (z. B. Ketten mit Kreuzanhänger) stellt, unabhängig von der Verwendung der erzielten Einnahmen, eine wirtschaftliche und damit grundsätzlich steuerbare Tätigkeit dar. Die Leistungserbringung erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage und unterliegt der Umsatzsteuer (19 %).

9.2.11 Disco-Veranstaltungen (B 53)

Siehe Erläuterungen zu Tanz-/Disco-Veranstaltungen.

9.2.12 Druckerzeugnisse – Verkauf (A 9)

Der Verkauf von Druckerzeugnissen wie z. B. Pfarrbrief/Gemeindebrief, Kirchenführern, Gesangbüchern, Bibeln, Postkarten, Kalendern, kirchlicher Literatur etc. erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage und unterliegt der Umsatzsteuer. Dabei sind unterschiedliche Steuersätze zu beachten, da z. B. der Verkauf von Postkarten / Kalendern / Ansichtskarten dem vollen Steuersatz unterliegt.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde bietet in ihrem Gemeindehaus Kirchenführer für die Region und Kinderbibeln an. Hieraus erzielt sie Einnahmen i. H. v. 350,00 €. Darüber hinaus erzielt sie aus dem Verkauf von Postkarten Einnahmen i. H. v. 50,00 €.

Die Einnahmen unterliegen der Umsatzsteuer, da der Verkauf eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, die auf privatrechtlicher Grundlage erfolgt. Die Einnahmen werden für die Kirchenführer und Bibeln mit 7 % versteuert, für die Postkarten mit 19 %.

*Bemessungsgrundlage Umsätze 7 %: 327,10 € (netto) * 7 % Umsatzsteuer (22,90 €) = 350,00 €*
*Bemessungsgrundlage Umsätze 19 %: 42,02 € (netto) * 19 % Umsatzsteuer (7,98 €) = 50,00 €*

9.2.13 Eine-Welt-Laden (A 10)

Das Betreiben eines Eine-Welt-Ladens stellt, unabhängig von der Verwendung der erzielten Einnahmen, eine wirtschaftliche und damit grundsätzlich steuerbare Tätigkeit dar. Die Leistungserbringung erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage und unterliegt der Umsatzsteuer.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde betreibt einen Eine-Welt-Laden. 20 % des Gewinns wird an „Brot für die Welt“ gespendet. Die Einnahmen aus dem Eine-Welt-Laden betragen im Dezember:

Bücher und Zeitschriften:	*270,00 €*
Lebensmittel:	*150,00 €*
Sonstige Artikel (z. B. Kleidung, Taschen):	*360,00 €*

Die Einnahmen unterliegen der Umsatzsteuer, da der Verkauf der Ware auf privatrechtlicher Grundlage erfolgt. Der Verkauf der Bücher und Zeitschriften sowie der Lebensmittel wird mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % besteuert. Die Einnahmen aus sonstigen Artikeln werden mit 19 % versteuert.

*Bemessungsgrundlage Umsätze 7 %: 392,52 € (netto) * 7 % Umsatzsteuer (27,48 €) = 420,00 €*
*Bemessungsgrundlage Umsätze 19 %: 302,52 € (netto) * 19 % Umsatzsteuer (57,48 €) = 360,00 €*

Einnahmen aus (allgemeinen) Verkäufen sind steuerbar und steuerpflichtig. Zu den Einnahmen aus den Verkäufen zählen auch Einnahmen aus Provisionen (z. B. bei Buchverkäufen). Bemessungsgrundlage ist das Entgelt – dazu gehört neben den vereinbarten Provisionen auch der Ersatz von Auslagen, die der Unternehmer für Rechnung des Auftraggebers im eigenen Namen ausgegeben hat. Das gilt auch für pauschalen Auslagenersatz.

9.2.14 Erbbaurechte (B 54)

Tätigkeiten im Bereich der Vermögensverwaltung unterliegen ab spätestens 2023 der Umsatzbesteuerung. Sie sind steuerbar. Es greift jedoch die allgemeine Befreiungsvorschrift gemäß § 4 Nr. 9 Buchstabe a) UStG, sodass bei der Bestellung von Erbbaurechten auch künftig keine Umsatzsteuer anfällt.

Wird das Erbbaurecht an einen Unternehmer vergeben, sind die Einnahmen ebenfalls steuerfrei. Die Kirchgemeinde kann sie aber unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 und 2 in Verbindung mit § 4 Nr. 9 Buchstabe a) UStG als steuerpflichtig behandeln (optieren), wenn der Unternehmer das Grundstück für steuerpflichtige Ausgangsumsätze verwendet; die Option zur Umsatzsteuer ist gem. § 9 Abs. 3 UStG im notariell zu beurkundenden Vertrag zu erklären. Die Pachteinnahmen werden in diesem Fall mit 19 % versteuert.

9.2.15 Exerzitien, Besinnungstage, Einkehrtage, Wallfahrten (C 71)

Hinweis: Es empfiehlt sich aus Haftungsgründen und im Hinblick auf die Anforderungen des Reisevertragsrechts (§§ 651a ff. BGB) auch bei Wallfahrten pp. nicht selbst als Veranstalter aufzutreten, sondern z. B. mit kirchlichen Fortbildungshäusern, Klöstern, Akademien, Pilgerstellen etc. zu arbeiten.

Vorbemerkung

Besinnungs- und Einkehrtage, Exerzitien, religiöse und pastorale Seminare, Schulungen, wie auch kirchenspezifische Veranstaltungen von kirchlichen Fortbildungs- und Tagungsstätten sind gemäß § 2b Abs. 1 UStG nicht steuerbar, sofern die Abrechnung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erfolgt. Dies gilt auch für Entgelt(anteile) für die Abgabe von geringfügigen Verpflegungsleistungen (wie z. B. die Bewirtung mit kalten Gerichten wie Sandwiches und belegten Brötchen, Kaffee und Kuchen), welche bei zeitlich eng bemessenen Tagesveranstaltungen zur Gewährleistung der Kontinuität und eines ordnungsgemäßen Tagungsablaufs unerlässlich erscheinen[40]. Entgeltanteile, die auf darüber hinausgehende Verpflegungsleistungen (z. B. für Frühstück, Mittag- und / oder Abendessen) sowie Beherbergungsleistungen entfallen, sind in Höhe der dafür entstandenen Kosten im Verhältnis zu den Gesamtkosten der Veranstaltung zu schätzen.

Bei Exerzitien, Besinnungstagen u. ä. sollen Menschen mit dem Evangelium in Berührung gebracht sowie bei der Suche nach Sinn und Orientierung durch innere Einkehr und Gebet begleitet werden. Die Seelsorge / Verkündigung steht dabei im Vordergrund. Der rein kirchliche / liturgische Charakter ist entscheidend und muss auch aus dem Programm ersichtlich sein (z. B. durch ständige Begleitung eines Pfarrers / Seelsorgers, liturgisch ausgerichtetes Konzept).

Es wird empfohlen von einer Kombination mit touristischen Elementen (hierunter fällt auch z. B. persönliche Allgemeinbildung) abzusehen. Im Einzelfall kann eine unwesentliche Ergänzung des Programms (weniger als 10 % sowohl im zeitlichen als auch im finanziellen Sinne) unschädlich sein, die Finanzverwaltung legt diesbezüglich jedoch strenge Maßstäbe an[41].

a) öffentlich-rechtliche Grundlage (z. B. öffentlich-rechtliche Gebührensatzung)

Bei den genannten Angeboten handelt es sich um eine originär kirchen-hoheitliche Aufgabe, die nicht steuerbar ist, sofern sie auf öffentlich-rechtlicher Grundlage (z. B. öffentlich-rechtliche Gebührensat-

---

40 BFH, Urteil vom 07.10.2010, Az. V R 12/10, BStBl. 2011 II, S. 303, 305 f., Rz. 32 m. w. N.; BFH, Urteil vom 08.03.2012, Az. V R 14/11, BStBl. 2012 II, S. 630, 631, Rz. 10 ff.

41 FSen Berlin 29.12.1992 III C 11 – S 0170 – 4/91.

zung) erbracht wird und die Voraussetzungen des § 4 Nr. 22 a) UStG erfüllt sind. Es würde insoweit keine Wettbewerbsverzerrung vorliegen (§ 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG).

Beispiel:

Die Kirchengemeinde bietet ein Wochenende der Einkehr an. Der Kurs wird in der eigenen Fortbildungseinrichtung angeboten. Die durch ö.-r. Satzung festgelegte Kursgebühr beträgt 160,00 €. Für die Übernachtung und Verpflegung zahlen die Teilnehmer 180,00 € (90,00 € Übernachtung zzgl. 90,00 € Verpflegung).

Die Einnahmen aus der Kursgebühr sind nicht steuerbar, da das Kursangebot auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht wird und vergleichbare auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen nach § 4 Nr. 22 Buchstabe a) UStG steuerfrei wären. Übernachtung und Verpflegung sind aufzuteilen. Die Übernachtung erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage und unterliegt dem ermäßigten Steuersatz von 7 %. Die Verpflegung unterliegt grundsätzlich dem regulären Steuersatz von 19 %.

*Bemessungsgrundlage Umsätze 7 %: 84,11 € (netto) * 7 % USt (5,89 €) = 90,00 € (brutto)*
*Bemessungsgrundlage Umsätze 19 %: 75,63 € (netto) * 19 % USt (14,37 €) = 90,00 € (brutto)*

b) privatrechtliche Vereinbarung (= Gebührensatzung nicht vorhanden)

Sofern Verträge auf privatrechtlicher Grundlage geschlossen werden und / oder ein privatrechtliches Entgelt verlangt wird, handelt es sich um eine grundsätzlich steuerbare Tätigkeit.

Siehe hierzu: - BFH vom 03.03.2011 - V R 23/10, BStBl. 2012 II S. 74. Unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 22 a) UStG sind die Umsätze steuerfrei.

9.2.16 Fastenessen (A 11)

In vielen Gemeinden ist es eine gute Tradition, während der Fastenzeit zu einem Fastenessen einzuladen und den Erlös z. B. an Misereor oder „Brot für die Welt“ zu spenden. Zum Ziel hat ein solches Fastenessen in der Regel das Informieren über die Situation und Projekte in der Dritten Welt bzw. um für eben diese Projekte Spenden zu sammeln. Der Verkaufserlös des in der Regel landestypischen Gerichts, das gemeinsam im Gemeindehaus eingenommen wird, kommt den ärmeren Menschen in diesen Regionen zugute.

Unabhängig von der Verwendung der erzielten Einnahmen stellt der Verkauf von Speisen und Getränken eine wirtschaftliche und damit grundsätzlich steuerbare und steuerpflichtige Tätigkeit dar. Der Verkauf erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage und unterliegt der Umsatzsteuer.

Hinweis: Das Sammeln reiner – nicht im Zusammenhang mit der Ausreichung von Speisen und Getränken in Zusammenhang stehender – Spenden für die vorgestellten Projekte ist unabhängig vom eigentlichen Erlös des Fastenessens und gesondert zu betrachten (s. auch Erläuterungen zu „Spende“).

9.2.17 Ferienbetreuung für Kinder und Jugendliche (B 55)

Die Ferienbetreuung für Kinder und Jugendliche durch Kirchengemeinden gegen Entgelt auf privatrechtlicher Grundlage ist steuerbar, aber nach § 4 Nr. 25 UStG generell steuerfrei. Auch die Kirchen sind steuerbefreite Leistungserbringer (Abschn. 4.25.1. Abs. 2 Satz 3 Nr. 1 UStAE); dies gilt auch dann, wenn es nur um eine „sinnvolle Freizeitbeschäftigung“ geht, die insbes. auf Spiel, Geselligkeit und zur Kinder- und Jugenderholung ausgerichtet ist (vgl. § 11 Abs. 3 SGB VIII) (z. B. Ferien- und Wochenendfahrten der Ministranten, der Firmlings- und Konfirmandengruppen, Zeltlager, Rad- und Kanutouren, sonstige Sport-(etwa Ski- oder Segel-) Fahrten; eine spezifisch-religiöse (Primär-)Ausrichtung ist grundsätzlich nicht erforderlich. Veranstaltungen im Rahmen der **kirchlichen Kinder-**

und Jugendarbeit sind umsatzsteuerfrei, soweit die Einnahmen überwiegend zur Kostendeckung verwendet werden. Jugendliche im Sinne dieser Vorschrift sind alle Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres. Steuerfrei sind auch die Beherbergung, Beköstigung und die üblichen Naturalleistungen, die den Personen, die bei den Leistungen tätig sind, als Vergütung für die geleisteten Dienste gewährt werden. Davon ausgenommen ist die Abgabe von alkoholischen Getränken. Hinsichtlich des Begriffs der Vergütung für geleistete Dienste wird auf Abschnitt 4.18.1 Abs. 7 UStAE verwiesen.

Um die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 25 UStG künftig nicht in Frage zu stellen, sollten bei der Planung und Gestaltung von kirchlichen Jugend- und Kinderreisen signifikant höhere Anforderungen an „erzieherische" Aspekte und an die Programmsetzung (sowohl inhaltlich wie auch zeitlich) gestellt werden.

Sofern die Kirchengemeinde die Ferienbetreuung für Kinder und Jugendliche auf öffentlich-rechtlicher Grundlage und mit öffentlich-rechtlicher Finanzierungsform (z. B. Satzung) übernimmt, ist sie gem. § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht Unternehmerin; die Leistung ist insoweit nicht steuerbar. Vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen würden gem. § 4 Nr. 25 UStG von der Umsatzsteuer befreit sein, sodass es insoweit nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung kommt.

Siehe auch „Jugendfahrten" (B 59), „Reisen – vereinnahmte Entgelte" (A 40).

9.2.18 Feste der Kirchengemeinde (A 12)

Der Verkauf von Speisen und Getränke, selbst hergestellten Produkten (z. B. Gebasteltem) usw. durch die Kirchengemeinde im Rahmen von Gemeindefesten und sonstigen Feierlichkeiten erfolgt, unabhängig von der Verwendung der erzielten Einnahmen, auf privatrechtlicher Grundlage und unterliegt der Umsatzsteuer.

Siehe auch Erläuterungen zu „Pfarrfest, Karnevalsfeier, Sommerfest u. ä.".

9.2.19 Flohmarkt (A 13)

Siehe Erläuterungen zu „Basare, Börsen, Flohmärkte".

9.2.20 Flurbereinigungs- und Umlegungsverfahren (B 56)

Der Übergang eines Grundstücks im Flurbereinigungsverfahren nach dem FlurbG und im Umlegungsverfahren nach dem BauGB unterliegt grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer, da kein Leistungsaustausch vorliegt.

In den Sonderfällen der Unternehmensflurbereinigung (§§ 87 bis 89 FlurbG) ist die Bereitstellung von Flächen insoweit umsatzsteuerbar, als dafür eine Geldentschädigung gezahlt wird. Allerdings kommt ggf. eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a) UStG in Betracht (Abschn. 1.1. Abs. 19 UStAE).

9.2.21 Forstwirtschaft (A 14)

Forstwirtschaftliche Erträge (z. B. Holzverkauf) erfolgen auf privatrechtlicher Grundlage und unterliegen der Umsatzsteuer. Dabei sind Besonderheiten zu beachten.

Sofern ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, sieht das UStG für die Umsätze grundsätzlich eine Besteuerung nach Durchschnittssätzen vor. Zweck der Durchschnittsbesteuerung ist es, den Land- und Forstwirt weitgehend von Aufzeichnungspflichten für die Umsatzsteuer zu entlasten. Dazu werden Durchschnittssätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe sowohl für die Umsatzsteuer als auch für die Vorsteuerbeträge festgesetzt. Land- und Forstwirte dürfen demnach ihren Abnehmern Umsatzsteuer in Rechnung stellen. Im Ergebnis ergibt sich allerdings durch die Vorsteuerbeträge in gleicher Höhe keine Steuerzahllast. Es kann jedoch auch auf die Anwendung dieser

Durchschnittssatzbesteuerung gegenüber dem Finanzamt verzichtet werden, dann unterliegen die Umsätze der Regelbesteuerung.

Diese Regelungen gelten auch für Kirchengemeinden, soweit sie einen land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten. Hierunter fallen u. a. Einnahmen aus dem Holzverkauf.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde unterhält einen forstwirtschaftlichen Betrieb. Aus dem Holzverkauf erzielt sie Einnahmen i. H. v. 20.000,00 € im Kalenderjahr.

Die Einnahmen unterliegen der Umsatzsteuer, da der Verkauf auf privatrechtlicher Grundlage beruht. Die Einnahmen werden nach den Durchschnittsätzen versteuert. Die Umsatzsteuer beträgt 5,5 %. Durch den Vorsteuerabzug in gleicher Höhe ergibt sich keine Steuerzahllast.

Sofern kein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft vorliegt, unterliegen die Umsätze der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes (Abschn. 24.1 Abs. 1 UStAE).

9.2.22 Fortbildung / Schulungen (A 15 / B 57 / C 73)

Sollte eine Kirchengemeinde in eigenem Namen und auf eigene Rechnung Fortbildungen, Schulungen oder vergleichbare Veranstaltungen durchführen, so sind hiermit verbundene Einnahmen, die dem kirchlich-hoheitlichen Bereich zuzuordnen sind, nicht steuerbar, sofern sie aufgrund einer Gebührensatzung erhoben werden (vgl. § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG i. V. m. § 4 Nr. 22 Buchstabe a) UStG). Demgegenüber sind Einnahmen für sonstige Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art grundsätzlich nicht öffentlich-rechtlicher Natur und daher auch grundsätzlich steuerbar. Sie sind jedoch steuerfrei, wenn hiermit die Aufwendungen abgegolten werden (§ 4 Nr. 22 Buchstabe a) und Nr. 23 UStG).

Wird die Veranstaltung mit Übernachtung / Verpflegung angeboten, sind die Entgelte für Übernachtung / Verpflegung der Umsatzsteuer zu unterwerfen (s. Ausführungen zu „Bildungshäuser, Jugendhäuser, Tagungshäuser“).

Ggf. sind einheitliche Teilnehmergebühren, o.ä. nach sachgerechten Maßstäben aufzuteilen.

Beispiel 1 – Seminar allgemein mit Übernachtung und Verpflegung:

Die Kirchengemeinde bietet einen Wochenendkurs „Einführung in die Spiritualität“ auf privatrechtlicher Grundlage an. Der Kurs wird in der eigenen Fortbildungseinrichtung angeboten. Das Kursentgelt / die Kursgebühr beträgt 160,00 €. Für die Übernachtung und Verpflegung zahlen die Teilnehmer 180,00 € (90,00 € Übernachtung zzgl. 90,00 € Verpflegung).

Die Einnahmen unterliegen der Umsatzsteuer, da die Kursteilnahme und Übernachtung auf privatrechtlicher Grundlage beruht. Die Einnahmen aus der Kursgebühr sind steuerfrei, wenn sie überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden (§ 4 Nr. 22 Buchstabe a) UStG). Die Übernachtung und Verpflegung sind aufzuteilen. Die Übernachtung unterliegt dem ermäßigten Steuersatz von 7 %. Die Verpflegung unterliegt grundsätzlich dem regulären Steuersatz von 19 %. Die Umsatzsteuer ist aus den Entgelten wie folgt herauszurechnen:

Bemessungsgrundlage Umsätze steuerfrei:	*160,00 €*
Bemessungsgrundlage Umsätze 7 %:	
*84,11 € (netto) * 7 % Umsatzsteuer (5,89 €) =*	*90,00 €*
Bemessungsgrundlage Umsätze 19 %:	
*75,63 € (netto) * 19 % Umsatzsteuer (14,37 €) =*	*90,00 €*

Beispiel 2 – Seminar allgemein ohne Übernachtung und Verpflegung:

Die Kirchengemeinde bietet einen Kurs „Einführung in die Spiritualität“ an. Dieser findet acht Wochen lang einmal pro Woche im Gemeindehaus statt. Die Einnahmen aus dem Kursgebühr / -entgelt betragen 360,00 €. Eine Verpflegung der Teilnehmer findet nicht statt.

Die Einnahmen unterliegen grundsätzlich der Umsatzsteuer, da der Kurs auf privatrechtlicher Grundlage beruht. Die Einnahmen sind jedoch steuerfrei, wenn sie überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden (§ 4 Nr. 22 Buchstabe a) UStG).

Es muss keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt werden. Die steuerfreien Umsätze sind in der Umsatzsteuererklärung anzugeben.

Siehe auch Vorbemerkungen zu „Exerzitien, Besinnungstage, Einkehrtage, Wallfahrten“.

9.2.23 Friedhof[42] (A 16 / C 74)

Im Bereich des Friedhofswesens können nicht steuerbare Einnahmen (C 75) und steuerpflichtige Einnahmen (A 16) erzielt werden.

Die originären Friedhofsleistungen wie z. B. Grabaushub, Ausschmückung des ausgehobenen Grabes, Nutzungsgebühren Grab und Trauerkapelle etc. sind (kirchen-)hoheitliche Tätigkeiten. Entsprechende Dienstleistungen sind unter der Voraussetzung, dass diese auf öffentlich-rechtlicher Grundlage (öffentlich-rechtliche Gebührensatzung) erbracht werden, nicht steuerbar.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde unterhält einen Friedhof. Im April werden folgende Gebühren erhoben:

Bestattungsgebühr:	*144.720,00 €*
Benutzungsgebühren:	*46.200,00 €*
Verwaltungsgebühren:	*48.000,00 €*

Die Friedhofsverwaltung bzw. die Aufgaben des Bestattungswesens sind eine hoheitliche Aufgabe. Die Festsetzung der Gebühr erfolgt aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Gebührensatzung. Die Einnahmen sind nicht steuerbar. Es muss keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt werden.

Grabpflegeleistungen (Einzel- und Dauergrabpflege) oder der Blumenverkauf erfolgen auf privatrechtlicher Grundlage und unterliegen grundsätzlich der Steuerpflicht (Oberfinanzdirektion NRW Arbeitshilfe: „Besteuerung der juristischen Person des öffentlichen Rechts“ vom 01.10.2014, S. 80 f).

Bei Dauergrabpflegeleistungen ist der hierfür zur Verfügung gestellte Gesamtbetrag zu Beginn der Vertragslaufzeit der sogenannten Anzahlungsbesteuerung (§ 13 Abs. 1 Satz 4 UStG) zu unterwerfen. Demnach ist die Umsatzsteuer mit dem Zufluss der (Teil)Entgelte zu entrichten, selbst dann, wenn die zugesagte Leistung nicht oder nicht vollständig erbracht worden ist.

---

[42] Mit Schreiben vom 23.11.2020 hat sich das BMF zu Anwendungsfragen des § 2b UStG in Zusammenhang mit dem Friedhofs- und Bestattungswesen geäußert. Weitere Erläuterungen hierzu erfolgen in einer nachfolgenden Version dieser Handreichung, da das Schreiben erst nach Redaktionsschluss ergangen ist. Eine umfangreiche Handreichung „Umsatzbesteuerung im Bereich des kirchlichen Friedhofs- und Bestattungswesens“ der (Erz-)Diözesen und Landeskirchen in NRW finden Sie z. B. im Verwaltungshandbuch des Erzbistums Paderborn, wobei die jeweiligen landesgesetzlichen Vorschriften zu berücksichtigen sind.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde hat aufgrund der Pflege der Gräber aus der Friedhofsverwaltung Einnahmen in Höhe von 44.000,00 € im Kalenderjahr. Außerdem verkauft sie Blumen zur Bepflanzung der Gräber. Die Einnahmen aus dem Verkauf der Blumen betragen 35.000,00 € im Kalenderjahr. Die Einnahmen unterliegen der Umsatzsteuer, da die Pflege der Gräber und der Blumenverkauf auf privatrechtlicher Grundlage beruht. Der Verkauf der Blumen wird mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % besteuert. Die Einnahmen aus der Grabpflege werden mit 19 % versteuert. Die Umsatzsteuer ist aus den Entgelten wie folgt herauszurechnen:

Bemessungsgrundlage Umsätze 7 %:	*35.000,00 € / 1,07 = 32.710,28 €*
Umsatzsteuer 7 %:	*32.710,28 € x 7 % = 2.289,72 €*
Bemessungsgrundlage Umsätze 19 %:	*44.000,00 € / 1,19 = 36.974,79 €*
Umsatzsteuer 19 %:	*36.974,79 € x 19 % = 7.025,21 €*

Hinweis: Selbst wenn individuelle Grabpflegeleistungen durch Gebühren im Rahmen einer Gebührenordnung erhoben werden, sind die Einnahmen hieraus umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig, da die Kirchengemeinde mit der Grabpflegeleistung in Konkurrenz zu privaten Dienstleistern tritt. Die Voraussetzungen des § 2b UStG sind nicht erfüllt. Es wäre im Falle der Nicht-Besteuerung mit größeren Wettbewerbsverzerrungen zu rechnen.

9.2.24 Führungen (A 17)

Siehe Erläuterungen zu „Kirchenführungen, Domschatzkammer, Turmbesteigungen gegen Entgelt“.

9.2.25 Gaststätten / Kolpinghäuser (A 18)

Sowohl die Einnahmen

a) aus dem „Eigenbetrieb durch Kirchengemeinde“ als auch

b) aus der „Verpachtung“ eines komplett eingerichteten, mit Inventar, Betriebsvorrichtungen, Mobiliar usw. ausgestatteten Gewerbebetriebs (z. B. Gaststätte)

sind umsatzsteuerbar und -pflichtig.

Siehe auch Erläuterungen zu „Vermietung und Verpachtung“ – C „Gewerbliche Mietobjekte“.

9.2.26 Gemeindebus (A 19)

Die entgeltliche Überlassung eines Gemeindebusses an Dritte (auch selbständige kirchliche Körperschaften) sowie die entgeltliche Personenbeförderung – bspw. vom / zum nächstgelegenen Bahnhof oder ein „Abholdienst“ für den Gottesdienstbesuch etc. erfolgen auf privatrechtlicher Grundlage und unterliegen der Umsatzsteuer.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde hat sich für eigene Freizeiten und Tagesausflüge einen Bus angeschafft. Der Posaunenchor, der als eingetragener Verein organisiert ist, nutzt den Bus ebenfalls. Hierfür übernimmt er einen Teil der Versicherungsgebühr i. H. v. 100,00 €. Der Bus wird auch an fremde Dritte vermietet, um die laufenden Kosten zu decken. Aus der Vermietung an fremde Dritte erhält die Kirchengemeinde Einnahmen i. H. v. 500,00 € im Kalenderjahr.

Die Übernahme eines Teils der Kosten aus der Versicherungsgebühr für die Mitnutzung des Busses durch den Posaunenchor ist eine steuerpflichtige Einnahme, da die Mitnutzung auf privatrechtlicher Grundlage beruht und der Posaunenchor als eigenständige, privatrechtliche Körper-

schaft (nicht jPöR) organisiert ist. Die Einnahmen von fremden Dritten unterliegen der Umsatzsteuer, da die Vermietung auf privatrechtlicher Grundlage beruht. Die Umsatzsteuer bemisst sich wie folgt:

Steuerpflichtige Einnahmen (19 %):	*600,00 € (brutto)*
davon Umsatzsteuer (an FA abzuführen):	*95,80 €*
Bei der Kirchengemeinde verbleiben:	*504,20 € (netto)*

Hinweis: Bei der Überlassung eines Gemeindebusses sind auch haftungs- und versicherungsrechtliche Fragen sowie Fragen des Personenbeförderungsgesetzes zu beachten.

9.2.27 Gemeindefest (A 20)

Siehe Erläuterungen zu „Pfarrfest, Karnevalsfeier, Sommerfest".

9.2.28 Gemeindetreff / Frühschoppen / Sonntagscafé … (A 21)

Sämtliche Einnahmen eines Gemeindetreffs, Frühschoppens, Sonntagscafés, u. ä. stellen unabhängig von der Verwendung der erzielten Einnahmen, eine wirtschaftliche und damit grundsätzlich steuerbare Tätigkeit dar, da der Verkauf auf privatrechtlicher Grundlage erfolgt; dies gilt insbesondere für den Verkauf von Speisen und Getränken. Dies gilt auch für verbilligte oder nur kostendeckende Bewirtung von Gästen, selbst wenn sie in Eigenregie erfolgt (BFH vom 09.11.1988, I R 200/85; BFH vom 21.07.1999, I R 55/98).

Sofern die Speisen und Getränke ohne Entgelt abgegeben werden, entfällt die Steuerbarkeit.

Siehe auch Erläuterungen zu „Speisen und Getränke".

9.2.29 Getränkeautomat (A 22)

Das Aufstellen von Getränkeautomaten und der damit verbundene Verkauf von Getränken auf eigene Rechnung der Kirchengemeinde stellt eine wirtschaftliche und damit grundsätzlich steuerbare Tätigkeit dar. Der Verkauf erfolgt in diesen Fällen auf privatrechtlicher Grundlage und unterliegt der Umsatzsteuer.

9.2.30 Grabpflege (A 23)

Siehe Erläuterungen zu „Friedhof".

9.2.31 Grundstücksverkäufe (B 58)

Der Verkauf einzelner Grundstücke unterliegt ab 2023 nicht mehr dem Privileg der Vermögensverwaltung. Entsprechende Umsätze sind damit grundsätzlich steuerbar. Die Einnahmen sind jedoch umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a) UStG.

Beispiele:

Die Kirchengemeinde verkauft ein mit einem Mehrfamilienhaus bebautes Grundstück für 650.000,00 €.

Die Einnahmen unterliegen der Umsatzsteuer, da der Grundstücksverkauf auf privatrechtlicher Grundlage beruht. Die Einnahmen sind steuerfrei (§ 4 Nr. 9 Buchstabe a) UStG). Es muss keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt werden.

Hinweis: Trotz der Umsatzsteuerbefreiung kann ggf. eine Körperschaftsteuerpflicht nach den Grundsätzen des gewerblichen Grundstückshandels bestehen (§ 15 Abs. 2 EStG).

9.2.32 Inventar, Verkauf von eigenem (A 24)

Siehe Erläuterungen zu „Verkauf und Verwertung von eigenem Inventar“.

9.2.33 Jugendfahrten mit Ministranten, Kommunionkindern, Firmlingen, Konfirmanden (C 76 / B 59)

Jugendfahrten mit z. B. Ministranten, Konfirmanden, Firmlingen etc. sind Bestandteil des kirchlichen Verkündigungsauftrags, der – nach Maßgabe einer kirchlichen Norm – nicht steuerbar ist und damit nicht der Umsatzsteuer unterliegt. Hierzu zählen aus kirchlicher Sicht u. a. Ministranten-Zeltlager, Ausflüge mit Firmlingen, Kommunionkindern, Konfirmanden etc., da hier die Glaubensvermittlung im Vordergrund steht. Fahrten mit Kommunionkindern und Firmlingen im Rahmen ihrer Vorbereitung und Einweisung auf die beiden Sakramente gemäß den diözesanen Leitlinien sind dem kirchlich-hoheitlichen Verkündigungsauftrag zuzuordnen.

Als Grundlage für die öffentlich-rechtliche Durchführung sind entsprechende Gebührenordnungen zu erlassen.

a) öffentlich-rechtliche Grundlage (z. B. öffentlich-rechtliche Gebührensatzung)

   Sofern die Kirchengemeinde die Leistungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage und mit öffentlich-rechtlicher Finanzierungsform (z. B. Satzung) übernimmt, sind diese nicht steuerbar.[43]

b) privatrechtliche Vereinbarung (= Gebührensatzung nicht vorhanden)

   Sofern Verträge auf privatrechtlicher Grundlage geschlossen werden und/oder ein privatrechtliches Entgelt verlangt wird, handelt es sich um eine grundsätzlich steuerbare Tätigkeit. Die Einnahmen bleiben jedoch nach § 4 Nr. 25 UStG umsatzsteuerfrei[44] (Voraussetzungen müssen im Einzelfall geprüft werden). Jugendliche im Sinne der Umsatzsteuerbefreiung sind alle Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres. Steuerfrei sind grundsätzlich auch die Beherbergung, Beköstigung und die üblichen Naturalleistungen, die den Personen, die bei den Leistungen tätig sind, als Vergütung für die geleisteten Dienste gewährt werden.[45]

Siehe auch Erläuterungen zu „Ferienbetreuung für Kinder und Jugendliche“.

9.2.34 Kantine / Cafeteria / Kiosk (A 25)

Der Betrieb einer Kantine, einer Cafeteria oder eines Kiosks, auch wenn diese nur für Mitarbeitende zugänglich sind, stellt eine wirtschaftliche und damit grundsätzlich steuerpflichtige Tätigkeit dar (Abschn. 1.8. Abs. 10, 11, 12 UStAE). Die Leistungserbringung erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage und unterliegt der Umsatzsteuer.

9.2.35 Kegelbahn (A 26)

Die Überlassung z. B. einer Kegelbahn gegen Entgelt erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage und unterliegt grundsätzlich der Umsatzsteuer, unabhängig von der Verwendung der erzielten Einnahmen.

---

[43] S. § 2 b Abs. 2 Nr. 2 UStG (vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen würden gem. § 4 Nr. 25 UStG von der Umsatzsteuer befreit sein, sodass es insoweit nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung kommt).

[44] § 4 Nr. 25 UStG, Abschnitt 4.25 UStAE, BMF-Schreiben vom 02.07.2008 – IV B 9 – S 7183/07/10001 – Leistungen im Sinne von § 2 Abs. 2 SGB VIII sowie damit eng verbundene Leistungen sind steuerfrei; begünstigter Leistungserbringer sind u. a. auch „Kirchen und Religionsgemeinschaften des öffentlichen Rechts“ – s. § 4 Nr. 25 a UStG.

[45] Abschnitt 4.25.2 Abs. 3 UStAE.

Zu unterscheiden ist trotzdem, ob es sich um eine Überlassung im Innenverhältnis oder an Dritte handelt.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde betreibt in ihrem Gemeindehaus eine Kegelbahn. Diese wird unter anderem von rechtlich unselbständigen Gruppen der Kirchengemeinde (z. B. Posaunenchor und Frauenkreis), von rechtlich selbständigen Gruppen der Kirchengemeinde (z. B. CVJM) und von fremden Dritten genutzt. Für die Benutzung der Kegelbahn zahlen der Posaunenchor, der Frauenkreis und der CVJM 5,00 € pro Stunde und Bahn während Fremde Dritte 12,00 € pro Stunde und Bahn zahlen. Die Einnahmen betragen im Kalenderjahr wie folgt:

Rechtlich selbstständige Gruppen der Kirchengemeinde:	*200,00 €*
Rechtlich unselbstständige Gruppen der Kirchengemeinde:	*100,00 €*
Fremde Dritte:	*480,00 €*

Bei der umsatzsteuerlichen Würdigung ist hinsichtlich der Empfänger der Leistungen zu unterscheiden.

Rechtlich unselbständige Gruppen der Kirchengemeinde

Bei den Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung an rechtlich unselbständige Gruppen der Kirchengemeinde handelt es sich um nicht steuerbare Innenumsätze (z. B. Posaunenchor ist – auch wenn es einen gesonderten Buchführungskreis gibt – Bestandteil der Kirchengemeinde). Insoweit fällt keine Umsatzsteuer an. Soweit die Nutzung auf unselbständige Gruppen entfällt, darf die Vorsteuer, die auf die laufenden Kosten für die Kegelbahn entfallen, nicht abgezogen werden. Dies gilt, soweit die unselbständige Gruppe als solche auftritt und die einzelnen Teilnehmer den Kostenbeitrag nicht selbst leisten. Zahlen die Teilnehmer selbst, sind sie wie fremde Dritte zu behandeln.

Rechtlich selbständige Gruppen

Die Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung durch rechtlich selbständige Gruppen der Kirchengemeinde sind steuerbar und steuerpflichtig, da die Nutzungsüberlassung auf privatrechtlicher Grundlage beruht. Es liegt kein Innenumsatz vor, da die rechtlich selbständigen Gruppen als eigenständige Körperschaften organisiert sind. Die Mindestbemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG) kommt nicht zum Tragen, da die Vorschrift nicht für Körperschaften des öffentlichen Rechts gilt. Die Einnahmen werden mit 19 % versteuert.

Fremde Dritte

Die Einnahmen unterliegen der Umsatzsteuer, da die Nutzungsüberlassung auf privatrechtlicher Grundlage beruht. Die Einnahmen werden mit 19 % versteuert.

9.2.36 Kerzen – Verkaufserlöse (A 27 / C 81)

Die Abgabe von Osterkerzen, Votiv-Kerzen, Friedenslichtern u. ä. stellt keine dem eigentlichen Kirchenzweck typische Aufgabe im Zusammenhang mit dem Verkündigungsauftrag dar. Es handelt sich beim Verkauf und den Einnahmen grundsätzlich um eine steuerbare und steuerpflichtige Tätigkeit, da die Leistungserbringung auf privatrechtlicher Grundlage erfolgt.

Sofern die Kerzen ohne Entgelt abgegeben werden, entfällt die Steuerpflicht.

Anders sieht es mit der Abgabe von **Opfer-/Gebetskerzen** aus. Opferkerzen, Opferlichter oder Gebetskerzen bilden sichtbare Zeichen des Gebetes, die oft in einem besonderen Anliegen in einer Kirche

anlässlich, aber auch außerhalb der Liturgie aufgestellt und angezündet werden. Als Gebetsakt stellt dieser Vorgang zugleich einen liturgischen Akt dar, der gemeinsam mit den Gläubigen (Kirchgängern), aber auch allein vollzogen werden kann. Das brennende Kerzenlicht symbolisiert die Herrlichkeit Gottes, an den sich das persönliche Gebet richtet, sowie zugleich die Verehrung, den Dank und die Bitte, die zu ihm aufsteigen. Vor einem Marien- oder anderem Heiligen-Bild bekräftigt es in katholischen Kirchen die Bitte um deren Fürsprache bei Gott. Die Kerze gibt dem Gebet und der Bitte des Gläubigen, über die Zeit seiner Anwesenheit hinaus, für ihn selbst und andere Gläubigen eine wahrnehmbare Gestalt.

Unter dieser Rücksichtnahme erfüllt die Bereitstellung von Opferkerzen oder Opferlichtern als Zeichen des Gebetes, der Freude und der Hoffnung in Kirchen – gegen ein geringes Entgelt der Gläubigen – zur Entzündung auf einem eigens dafür vorgesehenen Kerzenständer oder -leuchter keinen (Umsatz-)Steuertatbestand; vielmehr unterfällt ein solcher Vorgang dem hoheitlichen Bereich („öffentliche Gewalt“) einer Kirchengemeinde, nämlich der nachhaltigen Sorge um eine würdigen Feier von Gottesdienst und persönlicher Andacht (nach der Auffassung des Finanzamtes Garmisch-Partenkirchen vom 24.11.2016).

9.2.37 Kindergärten / Kindertagesstätten / Kinderhorte (C 77 / B 60 / A 28)

Kindergartengebühren der Eltern

Der Betrieb eines Kindergartens / einer Kindertagesstätte in kirchengemeindlicher Trägerschaft ist unter der Voraussetzung, dass er auf öffentlich-rechtlicher Grundlage (öffentlich-rechtliche Gebührensatzung) beruht, dem kirchenhoheitlichen Bereich (Verkündigung) zuzurechnen und nicht steuerbar (vgl. § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG i. V. m. § 4 Nr. 25 UStG).

Hinweis: Im Unterschied hierzu wird der Betrieb einer kommunalen Kindertagesstätte nicht im hoheitlichen Bereich ausgeübt; er ist steuerbar aber steuerbefreit (FG Nürnberg vom 16.10.2014, 4 K 1315/12).

Selbst bei einer Leistungserbringung auf privatrechtlicher Grundlage sind diese Leistungen grundsätzlich steuerbefreit (vgl. § 4 Nr. 25 UStG).

Beschäftigungsmaterial für Kinder (Bastelgeld / Gruppenarbeit)

Kostenumlagen in Form einer vollständigen oder anteiligen Beteiligung an Materialaufwendungen im Rahmen der Jugendarbeit (z. B. „Bastelgeld“) sind als reiner Auslagenersatz nicht steuerbar bzw. hilfsweise gem. § 4 Nr. 25 UStG steuerfrei.

Essens-/Getränkegeld für Kitas

Gem. § 4 Nr. 23 Satz 3 UStG bzw. § 4 Nr. 25 Satz 3 Buchstabe b) UStG (Leistungen der Jugendhilfe nach § 2 Abs. 2, § 42 des Achten Buches Sozialgesetzbuch) ist die Abgabe von Mahlzeiten an Kinder und Jugendliche steuerfrei, wenn diese Leistungen durch eine Einrichtung erbracht werden, die Kinder und Jugendliche zu Erziehungs-, Ausbildungs- oder Fortbildungszwecken bei sich aufnimmt.

Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung kommt aber nur in Betracht, wenn die Verpflegungsleistung durch den Träger der Einrichtung selbst erbracht wird. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung ist nicht, dass das Essen in den Kindergärten / Kindertagesstätten / Kinderhorten bzw. durch den Träger selbst zubereitet wird. Die Ausgabe der Speisung muss aber durch den KiTa-Träger selbst erfolgen. Dies dürfte in Kindergärten / Kindertagesstätten / Kinderhorten grundsätzlich gegeben sein. Im Zweifel sind die Gegebenheiten vor Ort zu begutachten.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde betreibt einen Kindergarten. Der Kindergarten hat im Oktober folgende Einnahmen:

Elternbeiträge bzw. -gebühren:	*10.000,00 €*
Beschäftigungsmaterial für Kinder (Gruppenarbeit):	*300,00 €*
Essens-/ Getränkegeld der Eltern für Kindergartenkinder:	*880,00 €*
Einnahmen aus einem Kindergartenfest (Verkauf von Speisen und Getränken):	*250,00 €*

Die Elternbeiträge sind, sofern sie auf der Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Gebührensatzung erhoben werden, nicht steuerbar, im Falle der Leistungserbringung auf privatrechtlicher Grundlage steuerfrei. Die Einnahmen für das Beschäftigungsmaterial sowie das Essens- und Getränkegeld sind steuerfrei; § 4 Nr. 23 bzw. Nr. 25 UStG.

Die Einnahmen aus dem Kindergartenfest unterliegen der Umsatzsteuer, der Steuersatz beträgt 19 %.

9.2.38 Kirchenführungen, Domschatzkammer, Turmbesteigungen gegen Entgelt (A 29 / B 61)

Bietet eine Kirchengemeinde die Besichtigung / Führung durch ihre Kirche, Domschatzkammer, Kirchturmbesteigungen o. ä. gegen Entgelt an, erbringt sie eine steuerbare Leistung, da diese auf privatrechtlicher Grundlage erbracht wird. Steuerpflichtig ist ein Entgelt für die Besichtigung einer Kirche auch dann, wenn es als „Erhaltungsbeitrag“ bezeichnet wird (Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern, „Fachinformation“ vom 28.04.2009, Az. IV 302-S 2706 – 8/97 – V.002/07, S. 7). Hier kann nur im Ausnahmefall eines „anerkannten Baudenkmals“ eine Befreiung von der Umsatzsteuer in Betracht kommen (§ 4 Nr. 20 Buchstabe a) UStG „Baudenkmäler“). Entsprechende Einrichtungen der Kirchengemeinden bedürfen einer Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde bietet Kirchturmbesteigungen an. Für die Besteigung nimmt sie ein Entgelt von 2,00 € pro Person. Die Einnahmen unterliegen der Umsatzsteuer, da die Kirchturmbesteigung auf privatrechtlicher Grundlage beruht. Die Umsatzsteuer beträgt 19 %.

Die Einnahmen sind steuerfrei, soweit eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde i. S. d. § 4 Nr. 20 Buchstabe a) UStG vorliegt.

9.2.39 Kirchensteuerzuweisungen (C 78)

Kirchensteuerzuweisungen sind nicht steuerbar.

9.2.40 Kleidung und Hausrat – Verkauf / Verwertung (A 30) und Abgabe an Bedürftige (C 79)

Der Verkauf / die Verwertung von Kleidung und Hausrat erfolgt grundsätzlich auf privatrechtlicher Grundlage und die Einnahmen sind somit steuerbar. Aus sozialpolitischen Gründen erfolgt jedoch eine Steuerbefreiung in diesem Bereich, welche in § 4 Nr. 18 UStG geregelt ist. Diese umfasst künftig eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen insbesondere an wirtschaftlich hilfsbedürftige Personen zur Überwindung der wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit.

Sofern über die Hilfsbedürftigkeit der Empfänger Nachweise geführt werden, sind die Einnahmen steuerfrei. Bei Personen über 75 Jahren nimmt die Finanzverwaltung eine Hilfsbedürftigkeit ohne weitere Nachprüfung an. In allen anderen Fällen ist ein entsprechender Nachweis zu führen (Ausweis

bzw. Behördenbestätigung in Kopie) bzw. eine Freistellung von der Nachweispflicht beim Finanzamt zu beantragen[46]. Die Erläuterungen zu „*Mahlzeitendienste (A 34)*“ (9.2.46)“ gelten entsprechend.

Die bisher erforderliche Mitgliedschaft in einem anerkannten Verband der Freien Wohlfahrtspflege – z. B. Diakonie oder Caritas – ist ab dem 01. Januar 2020 nicht mehr notwendig. Hingegen dürfen Gewinne, die trotzdem anfallen nicht verteilt werden, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwendet werden.

Altmaterialsammlungen der Kirchengemeinde (Altkleider, Altpapier), die nicht unmittelbar für gemeinnützige Zwecke verwendet, sondern verkauft werden, stellen einen sogenannten „Mittelbeschaffungsbetrieb“ dar. Diese Art der Verwertung ist eine steuerbare und damit grundsätzlich steuerpflichtige Tätigkeit. Die Verwertung erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage und unterliegt der Umsatzsteuer.

Hinweis: Zuwendungsbestätigungen (früher Spendenbescheinigungen) für die „gespendeten“ Waren dürfen nach § 10b EStG nicht ausgestellt werden.

9.2.41 Konzerte, musikalische und kulturelle Veranstaltungen gegen Entgelt (A 31 / B 62)

Konzertveranstaltungen können sowohl in Eigenregie als auch über einen fremden Veranstalter durchgeführt werden können.

Tritt die Kirchengemeinde selbst als Veranstalter von (weltlichen bzw. kirchlichen) Konzerten auf und werden dabei Eintrittsgelder erhoben, stellt dies in der Regel eine steuerbare und -pflichtige wirtschaftliche Tätigkeit dar. Es kann jedoch eine Befreiung nach § 4 Nr. 20 Buchstabe a) UStG in Betracht kommen: Umsätze kultureller Einrichtungen und Veranstaltungen der öffentlichen Hand, z. B. Konzerte, bleiben steuerfrei, wenn eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde vorliegt. Wichtig ist, dass bei Konzerten mit mehreren Künstlern (z. B. Weihnachtsoratorium, Passionsandacht) jeder Künstler (z. B. Solisten, Chor, Orchester) eine derartige Bescheinigung vorlegen muss, damit das Konzert umsatzsteuerfrei stattfinden kann.

Die Befreiung nach § 4 Nr. 20 Buchstabe a) UStG beschränkt sich allerdings auf die Eintrittsgelder. Nicht befreit und insofern generell der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind Einnahmen aus dem Verkauf von Speisen und Getränken u. ä.

Stellt die Kirchengemeinde einem (Konzert-)Veranstalter nur ihre Räumlichkeiten gegen Entgelt zur Verfügung, der die Veranstaltung im eigenen Namen und auf eigene Rechnung durchführt, liegt eine Vermietungsleistung vor. Bezüglich deren steuerlichen Beurteilung siehe Stichwort „Vermietung (kurzfristig) von Räumen“.

> *Beispiel:*
>
> *Die Kirchengemeinde veranstaltet ein Konzert. Die Einnahmen betragen insgesamt 2.700,00 € und werden für die Restaurierung der Orgel verwendet.*
>
> *Die Einnahmen unterliegen der Umsatzsteuer, da die Leistung auf privatrechtlicher Grundlage erbracht wird. Wofür die Einnahme verwendet wird ist unerheblich. Die Umsatzsteuer beträgt gem. § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a) UStG 7 %.*

---

[46] Aufgrund der Neuregelung der Vorschrift ist derzeit noch nicht abschließend geklärt, ob ein Nachweis der Bedürftigkeit der hilfsbedürftigen Personen gegenüber der Finanzverwaltung erbracht werden muss (vgl. § 53 Abs. 2 S. 8 AO). Für die Anwendung der bisherigen Regelung war dies notwendig. Aus Vorsichtgründen sollte daher ein Bedürftigkeitsnachweis weiterhin geführt werden bzw. eine entsprechende Befreiung von der Nachweispflicht bei der Finanzverwaltung beantragt werden (vgl. AEAO zu § 53 AO, Nr. 5 ff.).

Die Einnahmen sind steuerfrei, soweit eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde i. S. d. § 4 Nr. 20 Buchstabe a) UStG vorliegt.

Siehe auch Erläuterungen zu „Tanz-/Disko-Veranstaltungen“.

9.2.42 Küche: Schulküche / Küche für Kindertageseinrichtungen (B 63)

Siehe Erläuterungen zu „Kindergarten / Kindertagesstätten / Kinderhorten“.

9.2.43 Kursangebote (B 64)

Siehe Erläuterungen zu „Fortbildung / Schulungen“.

9.2.44 Land- und Forstwirtschaft (A 32 / A 14)

Siehe Erläuterungen zu „Forstwirtschaft“.

9.2.45 Lotterie (A 33)

Siehe Erläuterungen zu „Tombola“.

9.2.46 Mahlzeitendienste (A 34)

Der Betrieb eines Mahlzeitendienstes erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage und unterliegt der Umsatzsteuer. Prinzipiell können diese Dienste zwar als diakonisch / karitatives Handeln der Kirche und Ausdruck ihrer tätigen Nächstenliebe verstanden werden und sind damit dem kirchlich-hoheitlichen Bereich zuzuordnen. Allerdings kann es im Blick auf entsprechende Angebote steuerpflichtiger Privatunternehmen zu einer steuerschädlichen Wettbewerbsverzerrung kommen. Die Leistungen eines Mahlzeitendienstes (z. B. „Essen auf Rädern“) unterliegen aber unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 1 oder Nr. 8 UStG dem ermäßigten Steuersatz.

Die Verpflegungsleistungen an nicht hilfsbedürftige Personen sind umsatzsteuerpflichtig (19 %). Soweit eine Essenslieferung an hilfsbedürftige Personen erfolgt, können die Einnahmen ermäßigt besteuert sein. Bei Personen über 75 Jahren nimmt die Finanzverwaltung eine Hilfsbedürftigkeit ohne weitere Nachprüfung an. In allen anderen Fällen ist ein entsprechender Nachweis zu führen (Ausweis bzw. Behördenbestätigung in Kopie) bzw. eine Freistellung von der Nachweispflicht beim Finanzamt zu beantragen. Die bisher erforderliche Mitgliedschaft in einem anerkannten Verband der Freien Wohlfahrtspflege – z. B. Diakonie oder Caritas – ist ab dem 1. Januar 2020 nicht mehr notwendig.

Allgemeine Verpflegungsleistungen („Menüservice“) ohne entsprechende Bedürftigkeitsnachweise unterliegen dem Regelsteuersatz.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde betreibt einen Mahlzeitendienst. Die Einnahmen betragen im Kalenderjahr 120.000,00 €. Die Einnahmen entfallen i. H. v. 60.000,00 € auf hilfsbedürftige Menschen.

Die Einnahmen unterliegen der Umsatzsteuer, da die Mahlzeitenlieferung auf privatrechtlicher Grundlage beruht.

Es kann der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 % für die Gesamtumsätze angewandt werden (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG), wenn 2/3 der Leistungen an hilfsbedürftige Personen ergehen (vgl. §§ 68 Nr. 1a, 66 Abs. 3 AO).

Demnach sind die Einnahmen in diesem Fall (50% der Umsätze an Bedürftige) wie folgt zu versteuern:

60.000 € unterliegen dem Regelsteuersatz i. H. v. 19 % (= 11.400 € Steuerlast)
60.000 € unterliegen dem ermäßigten Steuersatz i. H. v. 7 % (= 4.200 € Steuerlast)

Bei steuerpflichtigen Einnahmen ist wie folgt nach dem Umsatzsteuersatz zu differenzieren:

a) „Verpflegung in kirchlicher Einrichtung (Bereitstellung von Inventar, Geschirr)“

Der anzuwendende Steuersatz beträgt 19 %, wenn ein Restaurationsumsatz als Dienstleistung (Angebot von Sitzmöglichkeiten, Zurverfügungstellung und Reinigung von Geschirr etc.) anzunehmen ist.

b) „Auslieferung von Verpflegung (ohne Geschirr)“

Der anzuwendende Steuersatz beträgt 7 %, wenn die Abgabe der Speisen eine bloße Essenslieferung darstellt (Außer-Haus-Verkauf).

9.2.47 Medien, Verkauf von … (A 35)

Siehe Erläuterungen zu „Bücherei / Mediatheken“.

9.2.48 Miet- und Pachtverhältnisse (B 65 / B 68)

Siehe Erläuterungen zu „Vermietung und Verpachtung“.

9.2.49 Messstipendien / Stolgebühren / Kasualgebühren (C 80)

Ein Messstipendium ist in der römisch-katholischen Kirche eine besondere Zuwendung. Sie kann von Gläubigen gegeben werden, die von der Kirche die Feier einer heiligen Messe in einem besonderen Anliegen (Intention) erbitten.

Als Stolgebühren / Kasualgebühren bezeichnet man Gebühren bzw. Vergütungen für die Feier von Kasualien wie die Taufe, die kirchliche Trauung und die kirchliche Begräbnisfeier. Die Bezeichnung Stolgebühr leitet sich davon ab, dass der zelebrierende Kleriker bei der Feier von Sakramenten und Sakramentalien eine Stola umlegt.

Es handelt sich um eine kirchenhoheitliche Tätigkeit, die auf öffentlich-rechtlicher Grundlage (z. B. Bestimmungen des CIC / Stipendien- und Stolgebührenordnung) erbracht wird. Die Leistung ist nicht steuerbar.

9.2.50 Patronate / Alte Reche (C 89a)

Siehe Zuschüsse Kommune etc. (9.2.72)

9.2.51 Pfarrfest, Karnevalsfeier, Sommerfest u. ä. (A 36)

Veranstaltet die Kirchengemeinde ein Fest oder eine Feier, so stellen die Einnahmen aus dem Verkauf von Speisen und Getränken, selbst gebastelten Dingen, Eintrittsgeldern usw. durch die Kirchengemeinde, unabhängig von der Verwendung der erzielten Einnahmen, generell eine wirtschaftliche und damit grundsätzlich steuerbare Tätigkeit dar. Der Verkauf erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage und unterliegt der Umsatzsteuer.

Hinweis: Im Vorfeld ist zu klären, ob die Kirchengemeinde selbst oder eine eigenständige Organisation (z. B. KFD, Jugendverband, CVJM, Frauenhilfe e. V.) als Veranstalter auftritt bzw. in Eigenverantwortung die relevanten Einnahmen erzielt.

Stellt die Kirchengemeinde nur den äußeren Rahmen (Örtlichkeiten) ohne Entgelt zur Verfügung, in dem sich eigenständige Organisationen (z. B. CVJM, KFD, Jugendverband) auf eigene Rechnung präsentieren, ist jede Organisation für sich für die Versteuerung verantwortlich.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde veranstaltet ein Pfarrfest. Die vielfältigen Gruppen und Verbände der Gemeinde engagieren sich bei den diversen Angeboten des Festes, treten aber „im Namen und auf Rechnung" der Kirchengemeinde auf. Es werden u. a. Getränke und Speisen zum Verkauf angeboten. Sämtliche Einnahmen aus allen Aktivitäten des Pfarrfestes werden im „Namen und auf Rechnung" der Kirchengemeinde erzielt und von der Gemeinde abgerechnet.

Die Einnahmen unterliegen bei der Kirchengemeinde der Umsatzsteuer, da sie auf privatrechtlicher Grundlage erzielt werden. Die Umsatzsteuer beträgt grundsätzlich 19 %.

Siehe auch Erläuterungen zu „Tanz-/Disco-Veranstaltungen".

9.2.52 Photovoltaikanlagen, Anlagen zur Erzeugung regenerativer Energien (A 37)

Das Betreiben eigener Anlagen und der Verkauf von Strom an Dritte stellt eine wirtschaftliche und damit grundsätzlich steuerbare Tätigkeit dar (Vermietung von Flächen zum Betrieb von Photovoltaikanlagen siehe Vermietung / Verpachtung E). Der Verkauf erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage. Die Tätigkeit unterliegt, sofern der Strom an Dritte verkauft wird, der Umsatzsteuer (Abschn. 2.5. UStAE; Oberfinanzdirektion NRW Arbeitshilfe: „Besteuerung der juristischen Person des öffentlichen Rechts" vom 01.10.2014, S. 31, 92).

Vor der Anschaffung bzw. der Entscheidung zum steuerpflichtigen oder steuerfreien Betrieb einer Photovoltaikanlage ist eine grundsätzliche Abwägung zu treffen, ob der zusätzliche Verwaltungsaufwand einen potentiellen Vorsteuerabzug aufwiegt. Der reine Betrieb zum Eigenverbrauch (möglicherweise in Verbindung mit einer Speichereinheit) kann auch komplett umsatzsteuerfrei erfolgen. Insbesondere wenn die Anschaffung auf (vor-)steuerlichen Erwägungen beruht, aber auch in allen anderen Fällen, wird eine steuerliche Beratung im konkreten Einzelfall empfohlen.

Die nachfolgend dargestellten Rechnungen sollen die potentiellen Umsatzsteuerpflichten demonstrieren. Ob eine Steuerpflicht tatsächlich resultiert, hängt vom Überschreiten der Kleinunternehmerschwelle ab.

Im Einzelnen ergeben sich folgende Konstellationen:

Inbetriebnahme vor dem 01.04.2012

Bei PV-Anlagen, bei denen die Inbetriebnahme vor dem 01.04.2012 erfolgt ist, erhalten die Betreiber neben dem eingespeisten Strom auch eine Vergütung für den dezentral (d. h. selbst) verbrauchten Strom. Hinsichtlich des dezentralen Stroms fingiert die Finanzverwaltung eine Hinlieferung an den Netzbetreiber und Rücklieferung vom Netzbetreiber an den Produzenten. Diese Altanlagen konnten dadurch vollumfänglich unternehmerisch genutzt werden und zu 100 % dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde betreibt eine vor dem 31.03.2012 in Betrieb genommene PV-Anlage. Diese hat sie zu 100 % dem Unternehmensvermögen zugeordnet. Die Anlage produziert im Kalenderjahr 5.000 kWh Strom. Davon verbraucht die Kirchengemeinde 1.500 kWh selber.

Die Einnahmen unterliegen der Umsatzsteuer, da die Leistungserbringung auf privatrechtlicher Grundlage beruht. Aufgrund der fingierten Rücklieferung muss die Kirchengemeinde den gesamten erzeugten Strom versteuern. Die Einspeisevergütung (netto) beträgt nach dem EEG 2009 unabhängig ob der Strom selbst verbraucht oder eingespeist wird 28,74 Cent/kWh.

Die Umsatzsteuer beträgt 19 %:
Bemessungsgrundlage Umsätze 19 %: 28,74 Cent/kWh x 5.000 kWh = 1.437,00 €
Umsatzsteuer 19 %: 1.437,00 € x 19 % = 273,03 €

Inbetriebnahme zwischen 01.04.2012 und 31.12.2012

Ab der Inbetriebnahme einer neuen PV-Anlage nach dem 31.03.2012 (also ab 01.04.2012) erhalten Betreiber keinen sogenannten Eigenverbrauchsbonus mehr. Die Strommenge, die nicht vom Netzbetreiber vergütet wird, kann vom Anbieter selbst verbraucht, direkt vermarktet oder dem Netzbetreiber zum Verkauf an der Börse angeboten werden. Soweit der Strom selbst verbraucht wird, liegt keine unternehmerische Nutzung mehr vor. Im Zeitraum 01.04.2012 bis 31.12.2012 konnten Körperschaften des öffentlichen Rechts ihre PV-Anlagen auch noch dem Unternehmensvermögen zuordnen soweit sie diese für hoheitliche Zwecke verwendet haben.

> *Beispiel:*
>
> *Die Kirchengemeinde betreibt eine am 01.06.2012 in Betrieb genommene PV-Anlage. Diese hat sie zu 100 % dem Unternehmensvermögen zugeordnet. Die Anlage produziert im Kalenderjahr 30.000 kWh Strom. Davon verbraucht die Kirchengemeinde 7.000 kWh für hoheitliche Zwecke selbst. Die Vergütung für den nicht selbst genutzten Strom beträgt netto 12,20 Cent/kWh.*
>
> *Die Kirchengemeinde kauft zusätzlich Strom von einem Energieversorgungsunternehmen ein. Im betrachteten Kalenderjahr zahlt die Kirchengemeinde hierfür 21,70 Cent/kWh (brutto). Hierin ist auch der monatliche Grundpreis enthalten.*

Die Einnahmen unterliegen der Umsatzsteuer, da die Leistungserbringung auf privatrechtlicher Grundlage beruht. Soweit die Kirchengemeinde den produzierten Strom für hoheitliche Zwecke verwendet, liegt eine unentgeltliche Wertabgabe vor (§ 3 Abs. 1b UStG). Die Umsatzsteuer beträgt 19 %.

Die Umsatzsteuer für den verkauften Strom ermittelt sich wie folgt:

Bemessungsgrundlage Umsätze 19 %: 12,20 Cent/kWh x 23.000 kWh = 2.806,00 €
Umsatzsteuer 19 %: 2.806,00 € x 19 % = 533,14 €

Die Umsatzsteuer für die unentgeltliche Wertabgabe (hoheitlich verwendeter Strom) ermittelt sich aus dem Entgelt für den zusätzlich eingekauften Strom:

Bemessungsgrundlage Umsätze 19 %: 21,70 Cent/kWh / 1,19 x 1.000 kWh = 182,35 €
Umsatzsteuer 19 %: 182,35 € x 19 % = 34,65 €

Inbetriebnahme ab dem 01.01.2013

Ab der Inbetriebnahme 01.01.2013 dürfen Körperschaften des öffentlichen Rechts PV-Anlagen nicht mehr dem Unternehmensvermögen zuordnen soweit sie diese voraussichtlich für ihren hoheitlichen Bereich verwenden. Die unternehmerische bzw. hoheitliche Nutzung muss bei Anschaffung geschätzt werden.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde betreibt eine am 01.06.2013 in Betrieb genommene PV-Anlage. Diese hat sie unter Zugrundelegung einer Schätzung zu 80 % dem Unternehmensvermögen zugeordnet. Die Anlage produziert im Kalenderjahr 30.000 kWh Strom. Davon verbraucht die Kirchengemeinde 7.000 kWh für hoheitliche Zwecke selbst. Die Vergütung für den nicht selbst genutzten Strom beträgt netto 12,20 Cent/kWh (netto).

Die Kirchengemeinde kauft zusätzlich Strom von einem Energieversorgungsunternehmen ein. Im betrachteten Kalenderjahr zahlt die Kirchengemeinde hierfür 21,70 Cent/kWh (brutto). Hierin ist auch der monatliche Grundpreis enthalten.

Die Einnahmen unterliegen der Umsatzsteuer, da die Leistungserbringung auf privatrechtlicher Grundlage beruht. Soweit die Kirchengemeinde den produzierten Strom für hoheitliche Zwecke verwendet, fällt grundsätzlich keine Umsatzsteuer an. Soweit sich die Zuordnung der Anlage zum Unternehmensvermögen nicht mit der tatsächlichen unternehmerischen Nutzung deckt, ist eine unentgeltliche Wertabgabe zu prüfen (§ 3 Abs. 1b UStG). Die Umsatzsteuer beträgt 19 %.

Die Umsatzsteuer für den verkauften Strom ermittelt sich wie folgt:

Bemessungsgrundlage Umsätze 19 %: 12,20 Cent/kWh x 23.000 kWh = 2.806,00 €
Umsatzsteuer 19 %: 2.806,00 € x 19 % = 533,14 €

Die Zuordnung zum Unternehmensvermögen beträgt 80 %. 20 % sind damit dem hoheitlichen Bereich zugeordnet. Dies entspricht bei einer Jahresleistung von 30.000 kWh 6.000 kWh. Der übersteigende Betrag ist als unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern. Die Umsatzsteuer für die unentgeltliche Wertabgabe (hoheitlich verwendeter Strom) ermittelt sich aus dem Entgelt für den zusätzlich eingekauften Strom:

Bemessungsgrundlage Umsätze 19 %: 21,70 Cent/kWh / 1,19 x 1.000 kWh = 182,35 €
Umsatzsteuer 19 %: 182,35 € x 19 % = 34,65 €

9.2.53 Plakate / Werbebanner (A 38)

Siehe Erläuterungen zu „Vermietung / Verpachtung“.

9.2.54 Postkarten (A 39)

Siehe Erläuterungen zu „Druckerzeugnisse, Verkauf“.

9.2.55 Reisen – vereinnahmte Entgelte (A 40 / B 59 / C 71 / C 88)

Die Kirchengemeinden führen zum Teil eine Vielzahl von Reisen durch, so z. B. Chorreisen / Orchesterreisen, Konvente, Familienrüsten, Kirchenältestenrüsten, Besinnungstage, Messdienerfahrten sowie Kulturreisen / Gemeindeausflüge ins In- und Ausland.

Grundsätzlich sind aus steuer- und haftungsrechtlichen Gründen sowie wegen der gesetzlichen Anforderungen des Reiserechts für die Durchführung und Abwicklung von Reiseleistungen externe gewerbliche Anbieter zu bevorzugen.

Tritt die Kirchengemeinde dennoch als Veranstalter einer Reise oder als Veranstalter vor Ort (z. B. Ausflüge, Besichtigungen) auf und erbringt dementsprechende Reiseleistungen, ist eine Abgrenzung dahingehend vorzunehmen, ob bei der Reise der kirchliche Verkündigungsauftrag im Vordergrund steht (z. B. durch permanente geistliche Begleitung, regelmäßige Gottesdienstbesuche und ähnliche

Schwerpunkte) oder ob es sich um bloße Ausflugsfahrten handelt, bei denen der Geselligkeits-/ Spaßcharakter im Vordergrund steht.

Zur umsatzsteuerrechtlichen Einordnung von Fahrten zu religiösen Zwecken siehe auch Erläuterungen zu „Exerzitien, Besinnungstage, Einkehrtage, Wallfahrten“. Grundsätzlich handelt es sich um einen Bestandteil des kirchlichen Verkündigungsauftrags, der, sofern er öffentlich-rechtlich ausgestaltet ist, nicht steuerbar ist und damit nicht der Umsatzsteuer unterliegt. Hierzu zählen aus kirchlicher Sicht **insbes**. **Vorbereitungswochenenden mit Firmlingen, Kommunionkindern** und **Konfirmanden** etc., da hier die Glaubensvermittlung eindeutig im Vordergrund steht.

Sofern die Leistungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht werden und die Finanzierung ebenfalls öffentlich-rechtlich ausgestaltet ist (z. B. Beitrag auf Grundlage einer Beitragssatzung, Gebühr auf Grundlage einer Gebührensatzung), ist die Kirchengemeinde gem. § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht Unternehmerin und die Umsätze sind nicht steuerbar. Die Kirchengemeinde wird in diesem Fall im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig. Wettbewerbsverzerrungen sind ausgeschlossen, da vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen gem. § 4 Nr. 25 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind (s. auch Erläuterungen zu Jugendfahrten).

Hinweis: Ggf. sind als Grundlage für die öffentlich-rechtliche Durchführung entsprechende Satzungen, Beitrags- oder Gebührenordnungen zu erlassen.

Reisen des (eigenen) Kirchenchores ins In- und Ausland (etwa zu Chorwettbewerben oder zu auswärtigen Auftritten bei anderen Kirchengemeinden) bleiben nur dann umsatzsteuerfrei wenn eine Bescheinigung nach § 4 Abs. 1 Nr. 20 Buchstabe a) Satz 2 UStG vorliegt[2] und wenn touristische/gesellige Angebotselemente deutlich untergeordneter Natur sind[3]. Die Aufwendungen für touristische/gesellige Angebotselemente sollten dabei – wenn möglich – nicht mehr als 5%[4], höchstens 10%[5] der Gesamtkosten dieser Reise ausmachen (vgl. § 58 Nr. 7 AO). Die gemeinschaftliche Aufführung von Musikstücken (Abschn. 4.20.2. Abs. 1 Satz 5 UStAE) muss bei dieser Reise eindeutig im Vordergrund stehen und ernsthaft betrieben werden und nicht nur der Deckmantel für Geselligkeit und die Befriedigung allgemein-touristischer Interessen der mitfahrenden Chormitglieder sein.[6] Ist dies der Fall und auch ausreichend dokumentiert, sind derart untergeordnete gesellige/touristische Angebotselemente auch nicht steuerschädlich, weil dadurch letztlich mitunter auch die Verbundenheit unter den Mitgliedern legitim gestärkt werden kann.[7]

Für alle anderen erbrachten Reiseleistungen gilt, dass sie der Umsatzsteuer unterliegen, weil sie auf privatrechtlicher Grundlage beruhen. Dabei sind Besonderheiten zu beachten.

Grundsätzlich ist die **Margenbesteuerung nach § 25 UStG** anzuwenden. Für die Ermittlung der Marge sind die Teilnehmergebühren ggf. zuzüglich der öffentlichen Mittel den Kosten gegenüberzustellen. Nur diese Marge wird dann ggf. der Umsatzsteuer unterworfen. Bei vielen Reisen, die ohne „Gewinnerzielung“ veranstaltet werden, kann diese Marge bei 0,00 € liegen. In diesen Fällen würde keine Umsatzsteuer anfallen. Auch wenn die Marge negativ ist (z. B. die Kirchengemeinde hat die

---

[2] FM Mecklenburg-Vorpommern, ebd., Ziff. 7.1. a.E.: auch dann, wenn es nur um ein „weltliches“ (nicht dem kirchlichen Verkündigungsauftrag dienendes) Konzert geht, welches aber als Förderung von Kunst und Kultur i.S.v. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 AO angesehen werden kann.

[3] Thüringer FG, Urteil vom 31.08.2011, Az. 3 K 1046/10; inzident bestätigt durch BFH, Nichtzulassungsbeschluss vom 12.06.2012, Az. I B 160/11; ähnlich für das EStR auch schon BFH, Beschluss vom 27.11.1978, GrS 8/77, BFHE 126, 533, BStBl. II 1979, 213, Rz. 48, 51.

[4] HessFM, Steuerwegweiser für gemeinnützige Vereine, 2018, S. 26 f.

[5] Thüringer FG, ebd.; inzident bestätigt durch BFH, ebd.; Tipke/Kruse, AO, § 58, Rz. 16.

[6] Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, 7. Aufl. 2017, S. 297 m.V.a. RFH, Urteil vom 29.01.1931, RStBl. 1932, 105; ähnlich für das EStR auch BFH, Beschluss vom 27.11.1978, GrS 8/77, BFHE 126, 533, BStBl. II 1979, 213, juris, Rz. 48.

[7] HessFM, Steuerwegweiser für gemeinnützige Vereine, 2018, S. 26 f.; Tipke/Kruse, AO, § 58, Rz. 16.

Reisekosten nicht vollständig auf die Teilnehmer umgelegt / umlegen können) fällt keine Umsatzsteuer an – jedoch kann insoweit auch kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

Die Margenbesteuerung greift nicht für Eigenleistungen der kirchlichen Körperschaft, sondern nur für von „Dritten (z. B. Busunternehmen, Hotel, Tickets) in Rechnung gestellt Beträge. Will die Kirchengemeinde eigene Kosten (z. B. Personalkosten, Druckkosten des Pfarrbüros) auf die Teilnehmer „umlegen", ist insoweit ganz normal Umsatzsteuer zu berechnen und abzuführen.

Darüber hinaus sind **Jugendreisen**, die durch die Kirchengemeinde durchgeführt werden, nach § 4 Nr. 25 UStG generell steuerfrei. Auch die Kirchen sind steuerbefreite Leistungserbringer (Abschnitt 4.25.1. Abs. 2 Satz 3 Nr. 1 UStAE). Jugendliche im Sinne dieser Vorschrift sind alle Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres. Steuerfrei sind auch die Beherbergung, Beköstigung und die üblichen Naturalleistungen, die den Personen, die bei den Leistungen tätig sind, als Vergütung für die geleisteten Dienste gewährt werden. Davon ausgenommen ist die Abgabe von alkoholischen Getränken.

Für **Bildungsreisen** kommt eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 UStG in Frage. Die Leistungen sind steuerfrei, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Träger der Weiterbildung ist ein in § 4 Nr. 22 Buchstabe a) UStG genannter Unternehmer, zum Beispiel eine juristische Person des öffentlichen Rechts (z. B. Kirchengemeinde) oder auch ein/e als gemeinnützig anerkannte/r Verein bzw. Stiftung.
2. Die Tagungsinhalte sind belehrender Art.
3. Die Teilnehmerbeiträge werden überwiegend dazu verwendet, die Kosten zu decken. Das gilt in jedem Fall, wenn die Reise „preisauffüllend" durch öffentliche Zuschüsse mitfinanziert wird.

Die Steuerbefreiung beschränkt sich aber auf Bildungsveranstaltungen im engeren Sinn. Unter die Befreiungsregelung fallen nur die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- oder Hochschulunterricht sowie die Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung. Freizeit- und Hobbyveranstaltungen gehören nicht dazu (BFH, Urteil vom 27.4.2006, Az: V R 53/04).

9.2.56 Schadenersatz (Echter) (C 82)

Das Umsatzsteuerrecht unterscheidet zwischen echtem Schadenersatz, der mangels Leistungsaustausch nicht der Umsatzsteuer unterliegt und dem unechten Schadenersatz, bei dem die Gegenleistung ein Entgelt für eine erbrachte Leistung darstellt. Es kommt nicht darauf an, wie die Beteiligten das Geschäft bezeichnen, maßgebend ist ausschließlich, ob eine Leistung und eine Gegenleistung im Leistungsaustausch erbracht werden.

Tritt z. B. eine Versicherung für entstandene Schäden ein (z. B. Haftpflichtversicherung), stellt dies grundsätzlich echten Schadenersatz dar. Die Zahlungen der Versicherung sind nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Kein echter Schadenersatz liegt u. a. vor, wenn z. B. von Betreibern einer Windkraftanlage Zahlungen an „benachbarte" Grundstückseigentümer (d. h. die nicht selbst Eigentümer des überlassenen Grundstücks sind) geleistet werden. Das gleiche gilt bei Ausgleichszahlungen für beim Bau einer Überlandleitung entstehende Flurschäden durch deren Betreiber an den Grundstückseigentümer. Derartige Entschädigungen sind steuerpflichtig.

9.2.57 Seminare (B 66)

Siehe Erläuterungen zu „Fortbildung / Schulungen".

9.2.58 Sommerfest (A 41)

Siehe Erläuterungen zu „Pfarrfest, Karnevalsfeier, Sommerfest“.

9.2.59 Souvenirverkauf in Gemeindeläden, Kirchenshop, -kiosk (A 42)

Der Verkauf von Souvenirs, Devotionalien, Postkarten, Broschüren, Büchern, CDs, auch gemeindeeigenen Kirchenführern und Ähnliches stellt eine wirtschaftliche und damit grundsätzlich steuerbare Tätigkeit dar. Die Leistungserbringung erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage und unterliegt der Umsatzsteuer. Für Druckerzeugnisse kommt der ermäßigte Steuersatz von 7 % in Betracht. Postkarten unterliegen dem vollen Steuersatz von 19 %.

9.2.60 Speisen und Getränke (A 43)

Einnahmen aus dem Verkauf von Speisen und Getränken sind steuerbar und steuerpflichtig. Das gilt auch für Getränkeautomaten und die Selbstbedienung mit Preisliste.

Siehe auch Erläuterungen zu „Getränkeautomat“.

9.2.61 Spende (C 83)

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. Preisangaben – auch Orientierungswerte – für z. B. abzugebende Speisen, Getränke, Musikdarbietungen, Druckerzeugnisse etc. am Ausgabeort / Eingang schaden schon.

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 die Erhaltung unserer Orgel“ oder „für unsere kirchliche Jugendarbeit“) sind Spenden, 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. Für eine Spende spricht – neben den allgemeinen Spendenkriterien – die Verbuchung der Gelder auf einem gesonderten Spendenkonto.

9.2.62 Sponsoring (A 44 / C 84)

Unter „Sponsoring“ wird die Bereitstellung von Geld durch Unternehmen zur Förderung von gemeinnützigen / öffentlichen Körperschaften verstanden, womit das Unternehmen auch eigene unternehmensbezogene Ziele (z. B. Werbung, Imagepflege) verfolgt. Die Frage der Steuerpflicht für derartige Zuwendungen ist unabhängig voneinander auf der Ebene des Sponsors und des Empfängers zu prüfen. Für eine Kirchengemeinde als Empfänger der Sponsoringleistung sind dabei Art und Umfang der Gegenleistung maßgebend. Es ist demnach zu prüfen, ob und inwieweit aktiv an Werbemaßnahmen oder Ähnlichem mitgewirkt wird.

Erbringt eine Kirchengemeinde keinerlei Gegenleistung für eine Geld- oder Sachzuwendung, liegt keine (echte) Sponsoring- oder Werbeleistung vor, sondern es handelt sich um eine nicht steuerbare Spende (unechtes Sponsoring).

Keine umsatzsteuerbare Gegenleistung (umgangssprachlich: Duldungsleistung) liegt vor, wenn der Empfänger von Zuwendungen aus einem Sponsoringvertrag auf Plakaten, in Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf seiner Internetseite oder in anderer Weise auf die Unterstützung durch den Sponsor lediglich hinweist. Der Empfänger erbringt insoweit keine Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches, die Einnahmen hieraus sind demnach nicht umsatzsteuerbar. Der Hinweis kann unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors, jedoch ohne besondere Hervorhebung oder Verlinkung zu dessen Internetseiten, erfolgen. Dies gilt auch, wenn der Sponsor auf seine Unterstützung in gleicher Art und Weise lediglich hinweist. (vgl. Abschnitt 1.1 Abs. 23 UStAE).

Eine Gegenleistung liegt dagegen dann vor, wenn z. B. der Hinweis auf den Sponsor auf seine Webseite verlinkt wird.

Sponsoringleistungen mit Gegenleistung sind umsatzsteuerbar und unterliegen der Umsatzsteuer.

Siehe ergänzend Abschn. 1.1 Abs. 23 UStAE.

Beispiele:

1. *Ohne Gegenleistung*

   Der Kirchenchor veranstaltet ein kostenloses Konzert. Der örtliche Musikladen spendet hierfür eine neue Gitarre. Eine Gegenleistung erhält der Musikladen nicht.
   Es liegt kein steuerbarer Leistungsaustausch vor. Es fällt keine Umsatzsteuer an. Die Kirchengemeinde kann eine Zuwendungsbestätigung ausstellen. Der Betrag der Spende bemisst sich nach dem Entnahmewert des Gegenstandes beim Unternehmer zzgl. der auf die Entnahme entfallenden Umsatzsteuer.

2. *Duldungsleistungen*

   Der Kirchenchor veranstaltet ein kostenloses Konzert. Der örtliche Musikladen spendet hierfür eine neue Gitarre. Die Kirchengemeinde möchte sich erkenntlich zeigen und druckt in ihrer Einladung zum Konzert das Logo des Musikgeschäftes als Sponsor ab. Es erfolgt kein besonderer Hinweis auf das Geschäft. Auch der Werbeslogan des Musikgeschäftes wird nicht abgedruckt. Auf der Internetseite der Kirchengemeinde wird ebenfalls auf die Unterstützung hingewiesen. Eine Verlinkung zur Internetseite des Musikgeschäftes erfolgt nicht.
   Es liegt kein steuerbarer Leistungsaustausch vor, da die Kirchengemeinde lediglich auf die Unterstützung des Musikgeschäfts hinweist. Es fällt keine Umsatzsteuer an.

3. *Aktive (steuerbare) Gegenleistung*

   Der Kirchenchor veranstaltet ein kostenloses Konzert. Der örtliche Musikladen spendet hierfür eine neue Gitarre. Die Kirchengemeinde möchte sich erkenntlich zeigen und druckt in ihrer Einladung zum Konzert das Logo und den Werbeslogan des Musikgeschäftes als Sponsor ab. Auf der Internetseite der Kirchengemeinde wird ebenfalls auf die Unterstützung hingewiesen. Durch Anklicken des Logos gelangt man auf die Internetseite des Musikgeschäftes.
   Es liegt Sponsoring gegen eine aktive Gegenleistung vor, da die Kirchengemeinde nicht lediglich auf die Unterstützung hinweist. Die Gitarre stellt eine Sachleistung dar und unterliegt als Einnahme der Umsatzsteuer, da die Leistungserbringung auf privatrechtlicher Grundlage erfolgt.

Als Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich der gemeine Wert der Sachleistung des Sponsors anzusetzen (z. B. der Einkaufspreis der Gitarre i. H. v. 150,00 €). Die Umsatzsteuer beträgt 19 %. Auch die Überlassung von Flächen für einen Infostand des Sponsors oder die Einräumung eines Rederechts ist aktive Gegenleistung.

9.2.63 Stolgebühren (C 85)

Siehe Erläuterungen zu „Messstipendien / Stolgebühren / Kasualgebühren".

9.2.64 Tafeln / Suppenküchen (A 45 / C 86)

Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 18 UStG umfasst nunmehr **eng mit der** Sozialfürsorge und mit der **sozialen Sicherheit verbundene Leistungen**. Als eng mit der sozialen Sicherheit und der Sozialfürsorge verbunden sind Leistungen grundsätzlich dann anzusehen, wenn sie **gegenüber Hilfsbedürftigen erbracht** werden. Hierunter fallen auch Leistungen der „Tafeln" (s. auch Gesetzesbegründung zum Jahressteuergesetz 2019).

9.2.65 Tanz-/Disco-Veranstaltungen im Rahmen der kirchlichen Jugendarbeit (B 67)

Tanz-/Disco-Veranstaltungen im Rahmen der kirchlichen Jugendarbeit können als (steuerbegünstigter) Zweckbetrieb durchgeführt werden. Die von Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres erhobenen Eintrittsgelder sind dann ggf. nach § 4 Nr. 25 Satz 1 Buchstabe a) UStG in Verbindung mit § 11 Abs. 3 Nr. 2 SGB VIII in Verbindung mit Abschn. 119 Abs. 2 Satz 4 UStR 2000 umsatzsteuerfrei. Eintrittsgelder, die von erwachsenen Personen (nach Vollendung des 27. Lebensjahres) erhoben werden unterliegen jedoch dem vollen Regelsteuersatz von 19 %. Gegebenenfalls sind der (Besucher-)Anteil und die darauf bezogenen Eintrittseinnahmen sachgerecht zu schätzen.

9.2.66 Tombola, Gewinnspiele, Lotterie (Verkauf von Losen) – (A 46)

Öffentliche Lotterien und Ausspielungen (worunter auch eine Tombola fällt) dürfen nur mit Erlaubnis der jeweils zuständigen Behörde veranstaltet werden. Zuständig ist in der Regel die (politische) Gemeinde. Eine „öffentliche Ausspielung" ist gegeben, wenn sich außenstehende Dritte daran beteiligen können.

Lotterien und Ausspielungen, bei denen der Gesamtpreis der Lose 650 € übersteigt, sind grundsätzlich beim zuständigen Finanzamt anzumelden, da hierfür entweder Lotteriesteuer oder, falls für die Lotteriesteuer eine Befreiung greift, Umsatzsteuer anfallen kann.

Unter bestimmten Voraussetzungen gilt für Veranstaltungen von Kirchengemeinden die sogenannte „Allgemeine Erlaubnis für Kleine Lotterien und Ausspielungen" als erteilt. Veranstaltungen, die unter diese allgemeine Erlaubnis fallen, sind von der Lotteriesteuer befreit.

Erlöse aus dem Losverkauf sind umsatzsteuerpflichtig. In diesem Fall greift der ermäßigte Steuersatz von zurzeit 7 % (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG). Dies gilt auch, wenn eine Tombola i. R. eines Zweckbetriebes nach § 68 Nr. 6 AO durchgeführt wird.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde veranstaltet im Rahmen ihres Pfarrfestes eine Tombola. Die Erlöse in Höhe von 140,00 € werden an die Kindernothilfe e. V. gespendet.

Die Einnahmen unterliegen der Umsatzsteuer, da die Leistungserbringung auf privatrechtlicher Grundlage erfolgt. Die Umsatzsteuer beträgt 7 % (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG).

9.2.67 Verkauf und Verwertung von eigenem Inventar (z. B. Abgabe von gebrauchten PCs, Möbeln, Dienstfahrzeugen etc.) – (C 87 / A 47)

Der Verkauf bzw. die Verwertung von eigenem Inventar (gebrauchte Büromöbel, PCs, Dienstfahrzeuge etc.) aus dem nicht unternehmerischen (hoheitlichen) Bereich unterliegen als sogenannte „Hilfsgeschäfte“ nicht der Besteuerung. Dies gilt auch für die Umsatzsteuer über das Jahr 2022 hinaus. Durch die Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand (§ 2b UStG) ergeben sich insoweit keine Änderungen (vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.2016 (Anwendungsfragen des § 2b UStG), Rz. 19 u 20).

Werden allerdings Gegenstände verkauft, die im Zusammenhang mit einer wirtschaftlichen Tätigkeit genutzt wurden und für die dementsprechend ein Vorsteuerabzug genutzt wurde, unterliegt der Verkauf der Umsatzsteuer.

Beispiel 1:

Die Kirchengemeinde richtet das Gemeindehaus neu ein. Das alte Mobiliar verkauft sie für insgesamt 350,00 €. Die Einnahmen unterliegen nicht der Umsatzsteuer, da es sich um Hilfsgeschäfte im Rahmen des hoheitlichen Bereiches handelt. Es fällt keine Umsatzsteuer an.

Beispiel 2:

Die Kirchengemeinde richtet ihre allgemein zugängliche Cafeteria im Gemeindehaus neu ein. Aus dem Verkauf der alten Inneneinrichtung erzielt die Kirchengemeinde Einnahmen in Höhe von 1.200,00 €.

Mit dem Betrieb des Cafés wird die Kirchengemeinde unternehmerisch tätig, da die Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage beruhen. Der Verkauf der Inneneinrichtung unterliegt der Umsatzsteuer, da der Verkauf aus dem unternehmerischen Bereich erfolgt und auf privatrechtlicher Grundlage beruht. Die Umsatzsteuer beträgt 19 %.

9.2.68 Vermietung und Verpachtung (A 48 / B 68)

Kirchengemeinden sind oftmals Vermieter oder Verpächter von unbebautem Grundbesitz und bebauten Grundstücken.

Die Vermietung / Verpachtung von Objekten, Flächen und Sachen erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage und unterliegt spätestens ab 2023 grundsätzlich der Umsatzsteuer. Eine Vielzahl von Vermietungs- und Verpachtungsumsätzen bleiben allerdings aufgrund der allgemeingültigen Befreiungsvorschrift in § 4 Nr. 12 UStG auch weiterhin von der Umsatzsteuerpflicht ausgenommen.

Basierend auf der konkreten Ausgestaltung der Grundstücks- und Gebäudeüberlassungen, möglichen zusätzlichen Nebenleistungen usw. können im Bereich der „Vermietungen und Verpachtungen“ insofern steuerpflichtige Einnahmen und steuerfreie Einnahmen erzielt werden. Daher ist eine differenzierte Betrachtung erforderlich:

	steuerfrei	**steuerpflichtig**
A) Wohnungsvermietungen		
- **langfristig** (unbefristet, mehr als 6 Monate), einschl. Garage oder Stellplatz, einschl. Nebenkostenabrechnung	**B 68 a)**	
- **kurzfristig** (bis zu 6 Monaten)		**A 48 a)**
B) Garagen-, Parkplatzvermietungen		

- in Verbindung mit langfristiger Wohnungsvermietung (s.o.)	**B 68 a)**	
- eigenständig, ohne Verbindung mit Wohnungsvermietung		**A 48 b)**
- kurzfristige Vermietung von Parkplätzen (Parkhaus, Parkbuchten etc.)		**A 48 c)**
C) Gewerbliche Mietobjekte, Vermietung gewerblich genutzter Räume (z. B. Gaststätte, Geschäftslokal) vgl. hierzu Anmerkungen im Anschluss an diese Übersicht		
- mit Inventar, Betriebsvorrichtungen, Mobiliar u. ä. (vollständig ausgestatteter Gewerbebetrieb)		**A 48 d)**
- ohne Inventar, Betriebsvorrichtungen, Mobiliar u. ä.	**B 68 f)**	
- ohne Inventar, Betriebsvorrichtungen, Mobiliar u. ä. an steuerpflichtigen Unternehmer bei Option gemäß § 9 UStG		**A 48 e)**
D) Vermietung von gemeindlichen Räumen (z. B. im Pfarrheim)		
- Eigennutzung Pfarr- und Jugendheim durch Gruppen der Kirchengemeinde (Kostenumlagen o.ä.)	nicht steuerbarer Innenumsatz	
- langfristige Nutzung Pfarr- und Jugendheim durch rechtlich selbständige Vereine, Gruppierungen und Verbände	**B 68 b)**	
kurzfristige Vermietung von Räumen an den Endverbraucher, bei der z. B. die Nutzung des Inventars, der Betriebsvorrichtungen, des Mobiliars im Vordergrund stehen und / oder weitergehende Leistungen (z. B. Verkauf von Speisen und Getränken, Reinigung, Hausmeisterdienste) erbracht werden		**A 48 g)**
- kurzfristige Vermietung von Räumen ohne über die üblichen Einrichtungsgegenstände und Nebenleistungen hinausgehende Leistungen (s. u. D)	**B 68 c)**	
E) Dachflächen-Verpachtung an einen Photovoltaikanlagen-Betreiber u. ä. (auch wenn als Gegenleistung die Dachsanierung vereinbart ist)	**B 68 d)**	
F) Verpachtung von Grundbesitz (Landpacht) einschließlich vertraglich vereinbartem Abbau von Bodenschätzen (z. B. Kies, Sand)	**B 68 e)**	
G) Überlassung von Grundstücken zur Errichtung von Mobilfunkstationen, Windkraftanlagen, Strommasten	**B 68 g)**	
	steuerfrei	**steuerpflichtig**
H) Jagdverpachtung (Verpachtung Eigenjagdbezirk durch die Kirchengemeinde; Verpachtung von Zuckerrübenlieferrechten)		**A 48 i)**
I) Verpachtung des Jagdrechts eines gemeinschaftlichen Jagdbezirks durch eine Jagdgenossenschaft (Ausschüttungen an die Kirchengemeinde)	**B 68 h)**	
J) Vermietung Standflächen für Basare, Flohmärkte,	**B 68 i)**	

Kirmes, Wochenmärkte etc. (ohne weitergehende Nebenleistungen wie Ordnungsdienste, Anschluss an das Versorgungsnetz etc.)		
K) Vermietungen von Werbeflächen an Gebäuden, Anschlagsäulen, Gerüsten etc.		**A 48 h)**
L) Kurzfristige Fremdvermietung von Camping- und Zeltplätzen		**A 48 f)**

Zu A) Wohnungsvermietungen

Die Einnahmen aus langfristiger Wohnungsvermietung und Raumvermietung sind gem. § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei. Langfristig bedeutet hierbei einen Zeitraum von mehr als 6 Monaten. Hierunter fallen auch Garagen- und Parkplatzvermietung die als unselbständige Nebenleistung in einem direkten Zusammenhang mit der Wohnungsvermietung stehen. Zur Frage der Kurz- oder Langfristigkeit kommt es auf die Absicht des Unternehmers an (s. Abschn. 4.12.9 Abs. 1 S. 2 UStAE).

Zu den steuerfreien Leistungen der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gehören gemäß Abschnitt 4.12.1 Abs. 5 UStAE auch die damit in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden üblichen Nebenleistungen (BFH-Urteil vom 09.12.1971, V R 84/71, BStBl. 1972 II S. 203). Dies sind Leistungen, die im Vergleich zur Grundstücksvermietung bzw. -verpachtung nebensächlich sind, mit ihr eng zusammenhängen und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommen. Als Nebenleistungen sind in der Regel die Lieferung von Wärme, die Versorgung mit Wasser, auch mit Warmwasser, die Überlassung von Waschmaschinen, die Flur- und Treppenreinigung, die Treppenbeleuchtung sowie die Lieferung von Strom durch den Vermieter anzusehen.

Zu B) Vermietung und Überlassung von Parkplätzen

Die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen (Überlassung des Gebrauchs einer Stellfläche wie z. B. von Parkplätzen) ist gem. § 4 Nummer 12 Satz 2 UStG ausdrücklich von der Steuerbefreiung ausgeschlossen und unterliegt daher der Umsatzsteuer. Nach Abschnitt 4.12.2 UStAE kommen als Plätze in diesem Sinne Grundstücke einschließlich Wasserflächen oder auch Grundstücksteile in Betracht. Die Stellplätze können sich im Freien (z. B. Parkplätze, Parkbuchten, Bootsliegeplätze) oder in Parkhäusern, Tiefgaragen, Einzelgaragen, Boots- und Flugzeughallen befinden. Auch andere Flächen (z. B. landwirtschaftliche Grundstücke), die aus besonderem Anlass (z. B. Sport- und Festveranstaltung) nur vorübergehend für das Abstellen von Fahrzeugen genutzt werden, gehören zu den Stellplätzen in diesem Sinne.

Fahrzeuge im Sinne dieser Vorschrift sind vor allem Beförderungsmittel. Das sind Gegenstände, deren Hauptzweck auf die Beförderung von Personen und Gütern zu Lande, zu Wasser oder in der Luft gerichtet ist und die sich auch tatsächlich fortbewegen (z. B. PKW, LKW, Boote etc.).

Auch die entgeltliche **Überlassung von Parkplätzen an Mitarbeitende** oder Behördenbesucher stellt eine steuerpflichtige Vermietungsleistung dar.

Werden den Mitarbeitenden auf dem Betriebsgelände unentgeltlich Parkplätze zur Verfügung gestellt, stellt dieses gem. Abschnitt 1.8 Absatz 4 Nummer 5 UStAE eine nicht steuerbare Leistung dar, die überwiegend durch das betriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlasst ist.

Ist die **Vermietung der Stellfläche eine Nebenleistung zu einer steuerfreien Grundstücksvermietung** im Sinne des § 4 Nummer 12 UStG, teilt sie das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung und ist damit steuerfrei. Wird beispielsweise im Zusammenhang mit der Vermietung einer Wohnung

auch der dazugehörige Stellplatz vermietet, handelt es sich bei der Stellplatzüberlassung um eine Nebenleistung, die steuerbefreit ist.

Auch wenn die steuerfreie Grundstücksvermietung und die Stellplatzvermietung zivilrechtlich in getrennten Verträgen vereinbart werden, schließt dieses die Annahme einer Nebenleistung nicht aus. Die Verträge müssen jedoch zwischen denselben Vertragspartnern abgeschlossen sein. Im Übrigen wird auf Abschnitt 4.12.2 UStAE verwiesen.

Zu C) Gewerbliche Mietobjekte, Vermietung gewerblich genutzter Räume (z. B. Gaststätte, Geschäftslokal)

Bei der Vermietung von Räumlichkeiten sieht das Umsatzsteuergesetz in bestimmten Fällen vor, dass der Vermieter freiwillig auf die Steuerbefreiung der Mieteinnahmen verzichten und zur Umsatzsteuerpflicht optieren kann (§ 9 Abs. 1 UStG).

Diese Option kann z. B. in Betracht kommen, wenn eine Immobilie neu errichtet oder vom Eigentümer mit hohen Aufwendungen saniert wird. Das gleiche gilt für umfängliche Instandhaltungen und Instandsetzungen des Eigentümers während der Mietzeit. Die allgemeine Steuerbefreiung bei langfristigen Raumvermietungen hat in diesem Zusammenhang zur Folge, dass ein Vorsteuerabzug aus den Investitionen des Vermieters ausgeschlossen bleibt. Um diesen Nachteil auszugleichen bzw. zu verhindern, hat der Gesetzgeber die Einräumung einer Option zur Steuerpflicht für die Vermietung von Grundstücken und Räumen zugelassen.

Voraussetzung ist, dass die Vermietung an einen anderen Unternehmer erfolgt, der zu mindestens 95 % umsatzsteuerpflichtige Ausgangsleistungen in diesen Räumen erbringt. Sollte Vorsteuer geltend gemacht werden, trägt der Vermieter das Risiko, dass der Mieter in den Räumen tatsächlich umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsleistungen nachgeht. Bei Neuvermietungen oder Nutzungsänderungen wird es ggf. erforderlich, den Vorsteuerabzug zu korrigieren.

Sollte die Kirchengemeinde Kleinunternehmerin sein, kann sie von dem Optionsrecht nur dann Gebrauch machen, wenn sie gleichzeitig auf den Status als Kleinunternehmerin verzichtet.

Wird von der Option Gebrauch gemacht, erfolgt auch die Mitvermietung von Inventar etc. steuerpflichtig.

Aufgrund der an die kostensenkenden Vorsteuerabzugsmöglichkeiten geknüpften Bedingungen ist eine steuerliche Beratung dringend zu empfehlen.

Zu D) Vermietung von gemeindlichen Räumen (z. B. im Pfarrheim / Gemeindehaus)

Als Ort der Begegnung dienen gemeindliche Räumlichkeiten in erster Linie der Gemeindebildung und der Kommunikation innerhalb der Gemeinde, zwischen Einzelnen und Gruppen. Sie stehen damit vorrangig den Gruppen der Gemeinde sowohl zur inhaltlichen Arbeit wie auch für Feiern und Feste der Gruppen und der ganzen Gemeinde zur Verfügung (vgl. z. B. Wortlaut unter https://www.sankt-petrus-bonn.de/kontakt-und-ansprechpartner/raumvermietung).

Daneben werden gemeindliche Räumlichkeiten regelmäßig auch für externe Nutzungsmöglichkeiten zur Verfügung gestellt, sei es, für private Veranstaltungen und Feiern, oder für selbständige kirchliche Gruppen der Gemeinde und deren Veranstaltungen und Arbeit.

Für die Frage der Umsatzsteuerpflicht ist zum einen maßgebend, wer die Räumlichkeiten nutzt und zum anderen, welche vertraglich vereinbarten Leistungen konkret mit der Vermietung einhergehen:

- Eigennutzung Pfarr- und Jugendheim durch Gruppen der Kirchengemeinde (interne Kostenumlagen o. ä.)

Interne Kostenumlagen, die von Gruppen der Kirchengemeinde erhoben werden, stellen sogenannten nicht steuerbaren Innenumsatz dar. Derartige Umlagen brauchen für die Bestandsaufnahme nicht erfasst zu werden.

- Langfristige Nutzung Pfarr- und Jugendheim durch rechtlich selbständige Vereine, Gruppierungen und Verbände

Sofern für die vertraglich vereinbarte bloße Nutzung (z. B. einmal wöchentlich Gruppenraum im Pfarrheim) ein Mietentgelt erhoben wird, bleibt dieses Entgelt steuerfrei. Dies gilt auch für Abrechnung von Nebenkosten.

- Kurzfristige Vermietungen von Räumen an wechselnde Nutzer (z. B. für private Veranstaltungen und Feiern)

Insbesondere für derartige externe Nutzungen sollte in jedem Fall ein schriftlicher Mietvertrag mit Nutzungsordnung abgeschlossen werden. Die genauen Details der Überlassung (Raumnutzung, Umfang (insbesondere Inventar und Betriebsvorrichtungen)) und die Nutzungsbedingungen zur Sicherstellung des pfleglichen Umgangs (Lärm, Müllbeseitigung, Reinigung etc. durch den Nutzer) sind zu fixieren.

Ob die vereinbarten Entgelte bei kurzfristiger Raumvermietung für private Veranstaltungen und Feiern **umsatzsteuerpflichtig** sind, entscheidet sich nach dem Umfang der vereinbarten Leistungen (s. Tabelle zu 9.2.67 D).

Steuerfrei bleibt die Vermietung des Raumes als solcher nach § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG (Abschn. 4.12.1. Abs. 3 Satz 2 UStAE). Die (Mit-)Überlassung des üblichen Inventars (z. B. Bestuhlung und andere Einrichtungsgegenstände) können der umsatzsteuerfreien Raumvermietung zugerechnet werden (Abschn. 4.12.1. Abs. 3 Satz 3 UStAE), ebenso die sonst üblicherweise mit der Raumvermietung eng zusammenhängenden Nebenleistungen, z. B. Betriebskosten wie Licht, Wasser, Heizung, die Reinigung u. ä. (Abschn. 4.12.1. Abs. 5 UStAE).

Die Steuerbefreiung erstreckt sich in der Regel auch auf mitvermietete oder mitverpachtete Einrichtungsgegenstände, z. B. auf das bewegliche Büromobiliar oder das bewegliche Inventar eines Seniorenheims (BFH-Urteil vom 11.11.2015, V R 37/14, BStBl. 2017 II S. 1259).

Werden weitergehende Leistungen im Rahmen der Vermietung vereinbart, wie z. B. die Überlassung von Betriebsvorrichtungen, die für die Gesamtleistung von nicht nur untergeordneter Bedeutung sind (Abschn. 4.12.10 UStAE), sind die hiermit zusammenhängenden Einnahmen steuerpflichtig.

Beispiele:

Die bloße Bereitstellung eines Gemeinderaumes (inklusive Stühle und Tische) für die Trauergemeinde im Anschluss an die Beerdigungsfeier ist steuerfrei.

Umfasst die Nutzungsüberlassung von Räumen auch die Nutzung vorhandener Betriebsvorrichtungen, auf die es einem Veranstalter bei der vorgesehenen Art der Nutzung nicht ankommt, weil er in erster Linie die Räumlichkeiten als solche nutzen will, ist die Leistung als steuerfreie Grundstücksüberlassung anzusehen.

Wenn aber z. B. für eine Aufführung ein Raum mit Bühne, Lautsprecheranlage oder ähnlicher Technik vermietet wird, also neben die Raumüberlassung eine weitere Leistung tritt, die für die geplante Nutzung nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist (Anmietung eines Tonstudios zu

Aufnahmezwecken), so liegt eine einheitliche, steuerpflichtige Leistung vor. Die Vermietung des Raumes steht hier nicht mehr als Hauptleistung im Vordergrund, sondern die Vermietung der Betriebsvorrichtung (Tontechnik) ist Hauptleistung. Dies gilt bei der Vermietung an Endverbraucher.

Erfolgt die Vermietung einer Betriebsvorrichtung hingegen an einen Unternehmer, so ist die Raumüberlassung steuerfrei, die Überlassung der Betriebsvorrichtung aber steuerpflichtig (s. UStAE Nr. 4.12.11. Abs. 4)

Zu E) Dachflächen-Verpachtung an einen Photovoltaikanlagen-Betreiber

Verfügungen des Bayerischen Landesamts für Steuern S 7168.1.1-4/6 St33 vom 17.08.2011 (Umsatzsteuerliche Beurteilung einer „Dachverpachtung“ an einen PV-Anlagenbetreiber gegen Übernahme der Dachsanierung) … „Derzeit „pachten“ Investoren von Gebäudeeigentümern Dächer an, um darauf Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) zu errichten und zu betreiben. … Teilweise ist ein Entgelt vereinbart, … teils übernimmt der künftige PV-Anlagenbetreiber als Gegenleistung die Sanierung des Daches (ggf. mit Baraufgabe). Mit diesen Verträgen gestatten die Gebäudeeigentümer dem „Pächter“, auf dem Dach eine PV-Anlage anzubringen. Insoweit liegt eine steuerfreie Grundstücksvermietung (§ 4 Nr. 12 Buchstabe a) UStG) vor, die vergleichbar ist mit Standortanmietungen für Mobilfunkmasten (vgl. BMF-Schreiben vom 28.11.2005, BStBl. I 2005 S. 1965, Abschnitt 3.10 Abs. 6 Nr. 5 und 4.12.8 Abs. 2 UStAE)“.

Zu F) Landpacht

Eine Grundstücksverpachtung ist gegeben, wenn dem Pächter das Grundstück nicht nur zum Gebrauch überlassen, vielmehr ihm auch der „Fruchtgenuss“ gewährt wird (§ 581 BGB). Auch der vertraglich vereinbarte Abbau von Bodenschätzen (z. B. Kies, Sand) ist der Grundstücksverpachtung zuzuordnen. Das gilt auch für die Überlassung zur Ablagerung von Abfällen – z. B. Überlassung eines Steinbruchs zur Auffüllung mit Klärschlamm – s. BMF-Schreiben vom 21.01.2016.

Zu G) Überlassung von Grundstücken zur Errichtung von Mobilfunkstationen, Windkraftanlagen, Strommasten

Telefongesellschaften schließen sogenannte Standortmietverträge über Funkfeststationen mit Kirchengemeinden ab. Nach Vertragsende ist die Funkfeststation wieder zu beseitigen. Diese Standortmietverträge fallen unter die steuerfreie Grundstücksvermietung gem. § 4 Nr. 12 UStG. Das Gleiche gilt für die Überlassung von Grundbesitz zur Errichtung von Strommasten für eine Überlandleitung einschließlich der Einräumung der damit zusammenhängenden Rechte (BMF-Schreiben vom 18.10.2015).
Bei der Verpachtung des Standortes für die Aufstellung einer Windkraftanlage handelt es sich um eine Überlassung eines Grundstücks zur ausschließlichen Nutzung, die gem. § 4 Nr. 12 UStG umsatzsteuerbefreit ist (vgl. Schreiben der OFD Niedersachsen vom 14.09.2016). In der Regel wird die Grundstücksmiete in Abhängigkeit von der Einspeisevergütung vereinbart und der Betreiber der Windkraftanlage rechnet regelmäßig (mindestens jährlich) gegenüber der kirchlichen Körperschaft durch Gutschrift ab. Hier ist darauf zu achten, dass weder im Vertrag noch in den Gutschriften / Abrechnungen die Miete zzgl. Mehrwertsteuer / Umsatzsteuer ausgewiesen wird; anderenfalls schuldet die kirchliche Körperschaft die ausgewiesene Steuer gegenüber dem Finanzamt gemäß § 14c UStG.

Sofern vom Anlagenbetreiber Flurschäden entschädigt werden, die beim Bau oder der Wartung einer Windkraftanlage entstanden sind, sind diese Entschädigungen als Nebenleistungen zur Grundstücksüberlassung zu werten, die ebenfalls umsatzsteuerfrei sind.
Hiervon abzugrenzen sind die Zahlungen an Personen, die nicht Eigentümer oder Nutzungsberechtigte des Grundstückes sind, auf dem die Windkraftanlage errichtet wird. Dieses könnten beispielsweise Eigentümer oder Nutzungsberechtigte der angrenzenden Grundstücke sein. Diese Personen erhalten die Zahlungen z. B. für die Duldung der Errichtung der Windkraftanlage oder für den Verzicht auf die Errichtung von Bauwerken, die das Betriebsergebnis der Windkraftanlage beeinträchtigen könnten. Diese Leistungen stehen nicht im Zusammenhang mit der Überlassung eines Grundstückes, sodass in diesen Fällen keine Vermietungsleistungen im Sinne des § 4 Nr. 12 UStG vorliegen. Sie sind daher steuerpflichtig (vgl. Schreiben der OFD Niedersachsen vom 14.09.2016). Dies betrifft auch Ausgleichszahlungen für infolge des Baus der Überlandleitung entstandene Flurschäden.

Zu H) Jagdverpachtung

Die Kirchengemeinde wird mit der Verpachtung von Jagdrechten unternehmerisch tätig. Daher unterliegt die Verpachtung der Jagd dem Regelsteuersatz von 19 % der Umsatzsteuer. Zahlungen für Wildschäden (pauschal oder genau beziffert) stellen echten Schadenersatz dar und sind nicht steuerbar- und pflichtig (Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main vom 15.12.2010 - S 7410 A - 4 - St 16 (Abs. 3.3).

Diese Ausführungen gelten sinngemäß auch für die Verpachtung von Fischereirechten (http://www.finanzamt.bayern.de/Informationen/Aktuelles/Merkblatt_Jagdgenossenschaften.pdf) und Zuckerrübenlieferrechten.

Zu J) Vermietung Standflächen für **Basare, Flohmärkte,** Kirmes, Wochenmärkte etc.

Als einheitliche Leistung in vollem Umfang gem. § 4 Nr. 12 Buchstabe a) UStG steuerbefreit – Ausnahme: Übernahme Ordnungsdienste – also weitergehende, dominierende Nebenleistungen; vgl. auch BMF-Schreiben vom 21.01.2016, vgl. auch Abschnitt 4.12.5 Abs. 2 S. 4 UStAE

Zu K) Vermietungen von Werbeflächen an Gebäuden, Anschlagsäulen, Gerüsten etc.

Im vorliegenden Fall tritt die Vermietung im Vergleich zu der Duldung in den Hintergrund, sodass insgesamt eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung vorliegt. (Abschn. 2b.1 UStAE i.V.m. BMF-Schreiben vom 16.12.2016, Rz. 16 S. 5)

Vgl. Abschnitt 4.12.6 Abs. 1 Ziff. 6 UStAE (Verträge besonderer Art).

9.2.69 Vermietung von Inventar und Betriebsvorrichtungen (A 49)

Die Einnahmen aus der (gesonderten) Vermietung von Inventar und Betriebsvorrichtungen unterliegen der Umsatzsteuer.

> *Beispiel:*
>
> *Fremdvermietung von Tagungstechnik (z. B. Beamer, Projektor, Lautsprecheranlagen), Küchengeräte, mobile Zapfanlagen, Musikanlagen, Stühle, Tische, Fahrzeuge etc.*

9.2.68 a) Nutzung von Inventar und Betriebsvorrichtungen (z. B. Telefone, Kopierer, Ladestationen, etc.) (A 49a / C87a)

Die (entgeltliche) **Telefonnutzung** durch **Betriebsfremde** ist umsatzsteuerpflichtig.[47]

Die Überlassung des Telefons an **im kirchen-hoheitlichen oder nicht-unternehmerischen Bereich tätige Arbeitnehmer** (Pfarrsekretärin, Küster/Mesner, Gemeinde-/Pastoralreferent/in) zur privaten Nutzung ist dagegen ein nicht umsatzsteuerbares Hilfsgeschäft (Abschn. 2b.1 UStAE i. V. m. BMF-Schreiben vom 16.12.2016, Rz. 21 i. V. m. Rz. 20 Satz 3.)

9.2.70 Weihnachtsbaumverkauf (A 50)

Einnahmen aus dem Verkauf von Weihnachtsbäumen sind steuerbar und unterliegen der Umsatzsteuer. Sollte der Verkauf von Weihnachtsbäumen im Rahmen eines forstwirtschaftlichen Betriebes erfolgen, handelt es sich um Einnahmen aus „Land- und Forstwirtschaft“ bzw. „Forstwirtschaftliche Umsätze“ (s. hierzu auch A 14).

Neben dem Verkauf im Rahmen eines forstwirtschaftlichen Betriebs, bei dem die Einnahmen nach der Durchschnittsbesteuerung (§ 24 UStG) besteuert werden, sind weitere Fallkonstellationen denkbar. Dabei ist auch zu unterscheiden, ob es sich um einen naturbelassenen oder einen geschmückten Baum handelt.

Die Einnahmen unterliegen grundsätzlich der Umsatzsteuer, da die Leistungserbringung auf privatrechtlicher Grundlage beruht. Dabei finden je nach Fallkonstellation unterschiedliche Steuersätze Anwendung:

Verkauf im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs

Beispiel 1:

Die Kirchengemeinde verkauft im Dezember Weihnachtsbäume, die sie aus ihrem selbst betriebenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb geschlagen hat. Aus dem Verkauf erzielt sie Einnahmen in Höhe von 1.500,00 €. Sind die Bäume „irgendwo zufällig“ im Wald gewachsen und anschließend geschlagen worden, beträgt der ***Steuersatz 5,5 %.***

Beispiel 2:

Für Bäume, die nicht „zufällig“ im Wald gewachsen, sondern auf einer Sonderkultur / Tannenbaumplantage gezogen wurden, die extra für diesen Zweck angelegt worden ist, beträgt der ***Steuersatz 10,****7 % (§ 24 Abs. 1 Satz 1 Nr.3 UStG).*

Verkauf außerhalb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs

Die Kirchengemeinde verkauft im Dezember Weihnachtsbäume, die sie von einem örtlichen Förster erworben hat. Aus dem Verkauf erzielt sie Einnahmen in Höhe von 1.500,00 €.

Die ***Umsatzsteuer beträgt*** *7 % (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG und Nr. 9 der Anlage 2 zum UStG).*

47 OFD NRW, ebd., S. 68, 96 und S. 65 (zum vergleichbaren Sachverhalt in Krankenhäusern).

Weihnachtsbaum-Abholaktion

Weihnachtsbaum-Abholaktionen sind umsatzsteuerpflichtig. Dies gilt auch dann, wenn um eine „freiwillige Spende“ gebeten wird, da aufgrund des direkten Zusammenhangs mit der Abholung der Weihnachtsbäume ein steuerpflichtiges Entgelt anzunehmen ist.

Des Weiteren gilt die Steuerpflicht unabhängig davon, ob die Einnahmen für wohltätige Zwecke verwendet werden.

9.2.71 Werbemobile (A 51)

Wird der Kirchengemeinde ein Werbemobil überlassen, richtet sich die Frage der Umsatzsteuerpflicht nach den vertraglichen Absprachen mit dem Werbeunternehmer. Maßgebend ist, ob die Kirchengemeinde im Rahmen der vereinbarten Nutzung des Fahrzeuges eine aktive Gegenleistung erbringt und demgemäß ein steuerpflichtiger Leistungsaustausch vorliegt.

Von einer derartigen aktiven Gegenleistung der Kirchengemeinde ist auszugehen, wenn die Kirchengemeinde vertraglich verpflichtet ist, das Fahrzeug über den zu eigenen Zwecken notwendigen Umfang hinaus einzusetzen oder es werbewirksam abzustellen, Pressekonferenzen zu veranstalten und Kontakte zwischen potenziellen Werbeträgern und dem Werbeunternehmer herzustellen. Bemessungsgrundlage für diese „aktive“ Werbeleistung ist der Wert der Fahrzeuglieferung, also der Einkaufspreis des Fahrzeugs (§ 10 Abs. 2 Satz 2 UStG).

Zur Abgrenzung gegenüber nicht steuerbaren Duldungsleistungen vgl. Anmerkungen zu C 85 „Sponsoring“

Zur Vermietung von Werbeflächen auf eigenen Fahrzeugen der Kirchengemeinde vgl. Anmerkungen zu A 2 „Anzeigen“

> Siehe hierzu: „Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Überlassung von Werbemobilen an soziale Institutionen, Sportvereine und Kommunen“ Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 02.06.2015 (VV BY LfSt 2015-06-02 S 7119.1.1-3/1 St33).

9.2.72 Zuschüsse Kommune etc. (C 89)

Das Umsatzsteuerrecht unterscheidet zwischen einem echten Zuschuss, der mangels Leistungsaustausch nicht der Umsatzsteuer unterliegt und dem unechten Zuschuss, bei dem die Gegenleistung ein Entgelt für eine erbrachte Leistung darstellt.

Ein echter nicht steuerbarer Zuschuss liegt vor, insofern Zahlungen nicht aufgrund eines Leistungsaustauschverhältnisses erbracht werden. Dies ist insbesondere dann gegeben, wenn ein Zuschuss nicht an bestimmte Umsätze anknüpft, sondern unabhängig von einer bestimmten Leistung gewährt wird. Zahlungen, die vorrangig dem leistenden Zahlungsempfänger zu seiner Förderung aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen gewährt werden, stellen echte Zuschüsse dar (s. auch Ausführungen in Kapitel 5).

Patronate, Alte Rechte (C 89a)

Erhält die kirchliche Körperschaft von der Kommune Ausgleichszahlungen für Patronate oder alte Rechte (z. B. Politische Leistungen) sind diese als Ersatzleistung bzw. echte Zuschüsse nicht steuerbar.

Wenn in einem Gemeinwesen (in einer Ortschaft) früher Kirchen gebaut und/ oder Pfarrstellen errichtet werden sollten, war zu klären, aus welchen Mitteln die Bauten errichtet und sie danach unterhalten werden sollten. Gleiches galt für die Errichtung eines Pfarrhauses und für die Unterhaltung eines

Geistlichen, ggf. auch seiner Familie und Bediensteten. In vielen Fällen geschah das auf Veranlassung und durch die Finanzierung von Gutsbesitzern oder Landesherren. Entweder stellten diese den Kirchgemeinden bzw. Pfarreien Grundstücke zur Verfügung, auf denen gebaut und aus deren Erträgnissen die notwendigen Aufwendungen bestritten werden konnten oder finanzierten alles Erforderliche. Oft sprach man von örtlichen Patronen oder Patronaten. Diese behielten sich als Gegenleistung lange Zeit vor, bei der Besetzung von Pfarrstellen mit entscheiden zu können.

In anderen Fällen entschieden sich die Einwohner eines Ortes gemeinsam für die Bauten und Kosten der Besoldung aufzukommen. So wurden einzelne Familien mit Natural- später Geldleistungen (Politische Leistungen) belegt und alle kamen gemeinsam für die Finanzierung von Bauten und die Pfarrerbesoldung auf. Diese Gesamtverantwortung ging später in der Regel als Gemeinlast auf Kommunen über, die bis heute aufgrund dieser Verpflichtung Leistungen an die kirchliche Körperschaft erbringen (Politische Leistungen), soweit diese alten Rechte bis heute noch nicht abgelöst sind.

9.3. Steuer-ABC: Erläuterungen zu den Tätigkeiten (z. B. der (Erz-) Diözesen / Landeskirchen – Schwerpunkt Beistandsleistungen)

Inhaltsverzeichnis

Amtsblatt, kirchliches 108
Arbeitssicherheit 108
Architektenleistungen, Leistungen des Bauamtes 108
Archiv- und Personenstandsanfragen 109
Betriebliche Eingliederung 109
Bildungshäuser 109
Bücherei 109
Buchführungstätigkeiten 109
Cafeteria 109
Dienstleistungen eines Kostenteilungszusammenschlusses 109
Dienstleistungen für andere kirchliche jPöR 109
Dienstleistungen für Dritte 113
Druckerzeugnisse 113
EDV / IT-Dienstleistungen 113
Erbbaurechte 113
Exerzitien, Besinnungstage / Einkehrtage / Wallfahrten 113
Flurbereinigungs- und Umlegungsverfahren 114
Gehaltsabrechnung / ZGASt 114
Geschäftsbesorgungsvertrag 114
Grundstücksverwaltung, Facility-Management 114
Inventar, Verkauf von eigenem 114
Jugendhäuser 114

Kantine 114
Mediathek 114
Miet- und Pachtverhältnisse 114
Parkraumüberlassung 114
Personalüberlassung (Personalgestellung) 114
Personalverwaltung 115
Reiseveranstaltung 115
Religionsunterricht, Erteilung an staatlichen Schulen 115
Schulsporthallen, Bereitstellung an nichtgewerbliche Dritte 116
Soziale und psychologische Beratung 116
Sponsoring 116
Tagungshäuser 116
Urheberrechte / Verlagsrechte 116
Verkauf und Verwertung von eigenem Inventar 116
Vermietung und Verpachtung 116
Verlagsrechte 116

9.3.1 Amtsblatt, kirchliches

Ein kirchliches Amtsblatt ist ein offizielles Veröffentlichungs-/kirchenamtliches Mitteilungsblatt von kirchlichen Körperschaften des öffentlichen Rechts, in dem amtliche Mitteilungen bekannt gegeben werden.

Die Herausgabe durch die kirchliche Körperschaft selbst an andere jPöR erfolgt im Rahmen der öffentlichen Gewalt und ist nicht steuerbar (§ 2b Abs. 1 UStG).

Sollte der Verkauf an private Dritte erfolgen, ist die Leistung mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz (7 %) zu versteuern.

Falls amtliche Mitteilungen in anderen Publikationen veröffentlicht werden, die Werbeanzeigen enthalten, aber nicht überwiegend Werbezwecken dienen, unterliegt der Verkauf dem ermäßigten Steuersatz von 7 % (. (vgl. lfd. Nummer 49b in der Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände in der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG und Rn. 155 des BMF-Schreibens vom 05.08. 2004 (BStBl. 2004 I S. 638).[48]

9.3.2 Arbeitssicherheit

Siehe Dienstleistungen für andere kirchliche jPöR.

9.3.3 Architektenleistungen, Leistungen des Bauamtes

Siehe Dienstleistungen für andere kirchliche jPöR.

[48] Handbuch (Loseblattwerk) „Die Mehrwertsteuer der Gemeinden und ihrer Betriebe“ (von Löblein/Pentenrieder).

9.3.4 Archiv- und Personenstandsanfragen

Die entgeltliche Nutzung der kirchlichen Archive im Rahmen von kirchenhoheitlichen Auskünften (z. B. Taufbescheinigungen, Kirchenmitgliedschaften etc.), stellen eine kirchenhoheitliche Tätigkeit dar, die nicht steuerbar ist (§ 2b Abs. 1 UStG). Die Auskünfte / Bescheinigungen und Abschriften werden auf öffentlich-rechtlicher Grundlage (Archivbenutzungs- und Gebührenverordnung) erbracht; eine Wettbewerbssituation ist ausgeschlossen.

Auch die Nutzung der Archive für private Zwecke (z. B. Ahnenforschung wissenschaftliche Arbeiten etc.) erfolgt auf öffentlich-rechtlicher Grundlage (Archivbenutzungs- und Gebührenverordnung) und ist ebenfalls nicht steuerbar.

Sofern die Nutzung der Archive für private Zwecke auf privatrechtlicher Grundlage erfolgt ist diese steuerbar, kann aber gemäß § 4 Nr. 20 a) UStG ggf. bei Erfüllung der landesbehördlichen Voraussetzungen steuerbefreit sein.

9.3.5 Betriebliche Eingliederung

Siehe Dienstleistungen für andere kirchliche jPöR.

9.3.6 Bildungshäuser

Siehe Katalog Kirchgemeinden.

9.3.7 Bücherei

Siehe Katalog Kirchgemeinden.

9.3.8 Buchführungstätigkeiten

Siehe Dienstleistungen für andere kirchliche jPöR.

9.3.9 Cafeteria

Siehe Katalog Kirchgemeinden.

9.3.10 Dienstleistungen eines Kostenteilungszusammenschlusses

Siehe Kapitel 4.4.1 (Zusammenarbeit in Cost-Sharing-Groups).

9.3.11 Dienstleistungen für andere kirchliche jPöR

Nach Artikel 140 Grundgesetz in Verbindung mit Artikel 137 Abs. 3 Weimarer Reichsverfassung steht den Kirchen ein weitgehendes Selbstbestimmungs- und Selbstorganisationsrecht zu.

Aus Effizienzgründen (sorgsamer Umgang mit Kirchensteuermitteln) und zur Sicherstellung einheitlicher Standards gehen kirchliche jPöR Kooperationen mit anderen jPöR ein. Dabei werden in der Regel maximal gegen Kostenerstattung hoheitliche Aufgaben der jeweils anderen jPöR übernommen. Diese Zusammenarbeit kann nach § 2b UStG nicht steuerbar sein, wenn die Leistung in Ausübung öffentlicher Gewalt erbracht wird und keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen.

Tätigwerden im Rahmen öffentlicher Gewalt setzt voraus, dass die Tätigkeit auf einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung beruht. Öffentlich-rechtliche Sonderregelungen gemäß § 2b Abs. 1 UStG können sich auch aus kirchenrechtlicher Rechtsetzung ergeben. Dazu gehören z. B. Kirchengesetze, kirchliche ö-r. Satzungen sowie kirchliche ö-r. Vereinbarungen / Verträge.

Hinzukommen muss, dass keine größere Wettbewerbsverzerrung vorliegt.

§ 2b Abs. 3 UStG enthält für Formen der Zusammenarbeit und Beistandsleistungen zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) die Vermutungen, wann keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen.

Dies gilt gemäß § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG für Leistungen, die jPöR vorbehalten sind. Dies sind Leistungen, die im Zeitpunkt der Leistungserbringung aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von einer jPöR erbracht werden dürfen. Erfasst werden davon auch Leistungen, die eine juristische Person aufgrund gesetzlicher Regelung ausschließlich bei einer anderen jPöR nachfragen darf (vgl. Ziffer 41 BMF-Schreiben vom 16.12.2016). Das BMF-Schreiben stellt in Ziffer 42 klar, dass die besondere Rechtsetzung der Kirchen als gesetzliche Bestimmung im Sinne des § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG anzusehen ist. Die besondere Rechtsetzung der Kirchen ist hier aber enger zu verstehen als die kirchenrechtliche Rechtsetzung im Sinne von § 2b Abs. 1 UStG. Während für die kirchenrechtliche Rechtsetzung nach § 2b Abs. 1 UStG auch ö-r. Satzungen und ö-r. Vereinbarungen als Grundlage ausreichen, verlangt § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG ein auf der Ebene der Landeskirche / Diözese ergangenes Kirchengesetz.

Eine größere Wettbewerbsverzerrung ist auch dann nicht anzunehmen, wenn die Zusammenarbeit gemäß § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt ist. § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG nennt hierfür vier Voraussetzungen, die zwingend kumulativ vorliegen müssen:

- Die Zusammenarbeit muss langfristig sein und
- darf nur gegen Kostenerstattung erfolgen.
- Sie muss dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur der kirchlichen jPöR dienen. Das BMF-Schreiben nennt diesbezüglich insbesondere die Verkündigung und Seelsorge sowie die dafür genutzten öffentlichen Sachen, so neben Kirchen und Kapellen z. B. auf Kirchengrundstücken befindliche Pfarrgebäude und Gemeindehäuser (vgl. Ziffer 48 BMF-Schreiben).
- Darüber hinaus muss diese jPöR in dem fraglichen Tätigkeitsbereich im Wesentlichen ihre Leistungen, (d. h. mehr als 80 %), an andere jPöR erbringen (vgl. Ziffer 54 BMF-Schreiben).

Das BMF hat seine Erläuterungen zu dieser Vorschrift (BMF-Schreiben vom 16.12.2016) mit einem weiteren BMF Schreiben vom 14.11.2019 (BStBl. I 2019, S. 1140) ergänzt. Demnach ist 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. Insbesondere ist 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.

Vor diesem Hintergrund erscheint es sinnvoll, die Zusammenarbeit kirchlicher jPöR auf der Basis von Kirchengesetzen zu regeln, da dadurch gewährleistet ist, dass auch die strengeren Vorgaben des § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG an die kirchliche Rechtsetzung eingehalten sind.

Im Bereich der katholischen Kirche gibt es bereits zahlreiche kirchenrechtliche Regelungen, die den Anforderungen des § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG genügen dürften. Dazu zählen z. B. diözesane Kirchenvermögensverwaltungsgesetzen (KVVG) mit zahlreichen Genehmigungs- und Aufsichtsbefugnissen, kirchliche Stiftungsgesetze, kirchliche Steuerordnungen, das kirchliche Datenschutzgesetz (KDG), Regelungen für das kirchliche Meldewesen (Kirchenmeldewesenanordnung (KMAO)), kirchliche Gesetze über Zusammenarbeit und Verwaltung etc.

In staatlichen Gesetzen finden sich Regelungen über die Zusammenarbeit zwischen kirchlichen jPöR und staatlichen jPöR z. B. in den Kirchensteuergesetzen der Länder, dem Bundesmeldegesetz etc.

Grundlegende Ausführungen zum Themenbereich Beistandsleistungen finden sich auch in Kapitel 2.3 der Handreichung.

Jede (Erz-)Diözese / Landeskirche muss für sich prüfen, ob die für die Zusammenarbeit notwendigen (kirchen)gesetzlichen Regelungen vorhanden sind oder ggf. neu geschaffen werden müssen.

Sofern Tätigkeiten im unmittelbaren Zusammenhang mit der Erfüllung kirchenhoheitlicher Aufgaben stehen und deshalb als Handeln im Rahmen öffentlicher Gewalt anzusehen sind, bedarf es kirchengesetzlicher Regelungen, die dies klarstellen und gleichzeitig z. B. über einen Anschluss- und Benutzungszwang sicherstellen, dass es keine größeren Wettbewerbsverzerrungen geben kann.

Aufgrund dieser vorhandenen oder noch neu zu schaffenden Kirchengesetze findet Zusammenarbeit z. B. in folgenden Bereichen statt:

Arbeitssicherheit

Die rechtliche Grundlage zur Arbeitssicherheit bildet das Arbeitsschutzgesetz, das Sozialgesetzbuch SGB VII und das Gesetz über Betriebsärzte, Sicherheitsingenieure und andere Fachkräfte für Arbeitssicherheit. Dies verpflichtet alle Körperschaften Maßnahmen für Arbeitssicherheit durchzuführen.

Führen verschiedene kirchliche Körperschaften die Arbeitssicherheit gemeinsam durch oder erbringt eine Körperschaft für eine andere die Maßnahmen der Arbeitssicherheit, muss durch kirchenrechtliche Rechtsetzung insbesondere Kirchengesetz sichergestellt werden, dass es sich um Handeln im Rahmen öffentlicher Gewalt handelt und größere Wettbewerbsverzerrungen ausgeschlossen sind (s. auch einführende Hinweise).

Architektenleistungen, Leistungen des Bauamtes

Architektenleistungen werden im Rahmen des kirchenaufsichtlichen Genehmigungsverfahrens aber auch im Rahmen der Bauberatung erbracht. Die Durchführung von Architektenleistungen dient dazu, allgemeine Standards zu gewährleisten (insbesondere künstlerische und liturgische Anforderungen gem. Kirchenrecht z. B. im katholischen Rechtsbereich Codex Iuris Canonici (CIC)) und Nachteile von den Kirchengemeinden abzuwenden.

Die Durchführung von Architektenleistungen im Rahmen des Aufsichtsverfahrens ist nach Maßgabe des § 2b Abs. 1 UStG in Verbindung mit der jeweiligen kirchengesetzlichen Regelung zu den Aufsichtsbefugnissen (z. B. im diözesanen KVVG) nicht steuerbar.

Im Rahmen der Bauberatung ist für die Durchführung von Architektenleistungen sicherzustellen, dass es sich um Handeln im Rahmen öffentlicher Gewalt handelt und größere Wettbewerbsverzerrungen ausgeschlossen sind (s. auch einführende Hinweise).

Betriebliche Eingliederung

Seit 2004 sind Arbeitgeber verpflichtet, länger erkrankten Beschäftigten ein Betriebliches Eingliederungsmanagement (kurz: BEM) anzubieten. Das BEM dient dem Erhalt der Beschäftigungsfähigkeit. Gesetzlich verankert ist das BEM in § 167 Abs. 2 Neuntes Buch Sozialgesetzbuch (SGB IX). Dort ist festgelegt, dass ein Arbeitgeber alle Beschäftigten, die innerhalb eines Jahres länger als sechs Wochen ununterbrochen oder wiederholt arbeitsunfähig sind, ein BEM anzubieten hat.

Bei der gemeinsamen Durchführung von Maßnahmen zur betrieblichen Eingliederung (insbesondere auch unter Einbezug christlich-ethischer Aspekte) muss durch kirchenrechtliche Rechtsetzung insbesondere Kirchengesetz sichergestellt werden, dass es sich um Handeln im Rahmen öffentlicher Gewalt handelt und größere Wettbewerbsverzerrungen ausgeschlossen sind (s. auch einführende Hinweise).

Buchführungstätigkeiten (Abt. Haushaltskassen, Rechnungswesen)

Die Durchführung von Buchführungstätigkeiten wird oft an zentralen Stellen für mehrere kirchliche jPöR erbracht (z. B. Zentralrendanturen, Rentämter, Gemeindeverbände, Zweckverbände, Kirchenkreisverwaltungen). Die gemeinsame Durchführung dient u. a. der Beachtung kirchlicher Spezifika, der einheitlichen kirchlichen Aufgabenerfüllung und der Wahrnehmung der Dienst- und Fachaufsicht.

Dabei muss durch kirchenrechtliche Rechtsetzung insbesondere Kirchengesetz sichergestellt werden, dass es sich um Handeln im Rahmen öffentlicher Gewalt handelt und größere Wettbewerbsverzerrungen ausgeschlossen sind (s. auch einführende Hinweise).

EDV / IT-Dienstleistungen

Die Wahrnehmung von EDV / IT-Dienstleistungen gegenüber anderen kirchlichen jPöR – insbesondere in den Bereichen Steuer- und Meldewesen ist eine hoheitliche Tätigkeit. Sie erfolgt in der Regel auf öffentlich-rechtlicher Grundlage (z. B. § 42 Bundesmeldegesetz bzw. § 5 KMAO) und öffentlich-rechtlicher Finanzierungsgrundlage.

Die Tätigkeiten sind nach Maßgabe des § 2b Abs. 1 UStG in Verbindung mit der jeweiligen öffentlich-rechtlichen Sonderregelung nicht steuerbar.

Bei der Erbringung reiner IT-Dienstleistungen wie z. B. die Bereitstellung von Rechenzentrumsleistungen / Hosting sind nach Maßgabe des § 2b Abs. 3 UStG muss durch kirchenrechtliche Rechtsetzung insbesondere Kirchengesetz sichergestellt werden, dass es sich um Handeln im Rahmen öffentlicher Gewalt handelt und größere Wettbewerbsverzerrungen ausgeschlossen sind (s. auch einführende Hinweise).

Gehaltsabrechnung / ZGASt

Zentrale Gehaltsabrechnungsstellen (ZGASt) erledigen in der Regel die Gehaltsabrechnung für die Bistumsmitarbeitenden sowie die Mitarbeitenden in den Kirchengemeinden. Sie sind Teil der kirchlichen Selbstverwaltung und unterliegen besonderen arbeits- und kirchenrechtlichen Vorgaben.

Tätigkeiten im Rahmen der Gehaltsabrechnung können nicht steuerbar sein, wenn durch kirchenrechtliche Rechtsetzung insbesondere Kirchengesetz sichergestellt wird, dass es sich um Handeln im Rahmen öffentlicher Gewalt handelt und größere Wettbewerbsverzerrungen ausgeschlossen sind (s. auch einführende Hinweise).

Grundstücksverwaltung, Facility-Management

Es handelt sich in der Regel um die Verwaltung des bebauten und unbebauten Grundbesitzes einschließlich der Verwaltung der Erbbaurechte für andere kirchliche Körperschaften des öffentlichen Rechts.

Tätigkeiten im Rahmen der Grundstücksverwaltung können nicht steuerbar sein, wenn durch kirchenrechtliche Rechtsetzung insbesondere Kirchengesetz sichergestellt wird, dass es sich um

Handeln im Rahmen öffentlicher Gewalt handelt und größere Wettbewerbsverzerrungen ausgeschlossen sind (s. auch einführende Hinweise).

Personalverwaltung

Die Personalverwaltung beinhaltet die administrativen und routinemäßigen Aufgaben des Personalwesens wie z. B. die Personalbeschaffung, der Personaleinsatz und die Personalbetreuung.

Tätigkeiten im Rahmen der Personalverwaltung, die für andere kirchliche jPöR erbracht werden, können nach Maßgabe des § 2b Abs. 3 UStG nicht steuerbar sein.

Verwaltungsdienstleistungen

Verwaltungstätigkeiten werden häufig von zentralen Stellen für mehrere kirchliche jPöR erbracht (z. B. von Zentralrendanturen, Rentämtern, Gemeindeverbänden, Zweckverbänden, Kirchenkreisverwaltungen). Beispiele für solche Verwaltungstätigkeiten sind die Finanzverwaltung, Personalverwaltung, Unterstützung der Verwaltung der Kindertagesstätten sowie Beratungstätigkeiten auch für Gremien.

Die gemeinsame Durchführung dient u. a. der Beachtung kirchlicher Spezifika, der einheitlichen kirchlichen Aufgabenerfüllung und der Wahrnehmung der Dienst- und Fachaufsicht. Nach Maßgabe des § 2b Abs. 3 UStG können diese Tätigkeiten nicht steuerbar sein, wenn durch kirchenrechtliche Rechtsetzung insbesondere Kirchengesetz sichergestellt wird, dass es sich um Handeln im Rahmen öffentlicher Gewalt handelt und größere Wettbewerbsverzerrungen ausgeschlossen sind (s. auch einführende Hinweise).

Hinweis: Davon abzugrenzen sind Leistungen rein pastoraler / kirchen-hoheitlicher Natur (z. B. Anmeldung von Taufe, Eheschließung, Konfirmation, Messanmeldung, Anfragen bei Beerdigungen, Kirchenbuchauszüge, Kirchensteuertelefon etc.). Es handelt es sich um rein hoheitliche Tätigkeiten, die nach Maßgabe des § 2b Abs. 1 UStG in Verbindung mit der jeweils geltenden öffentlich-rechtlichen Sonderregelung (z. B. Codex iuris canonici) nicht steuerbar sind.

9.3.12 Dienstleistungen für Dritte

Werden vorgenannte Dienstleistungen für fremde Dritte erbracht sind diese stets steuerbar und steuerpflichtig (19 %).

9.3.13 Druckerzeugnisse

Siehe Katalog Kirchgemeinden.

9.3.14 EDV / IT-Dienstleistungen

Siehe Dienstleistungen für andere kirchliche jPöR.

9.3.15 Erbbaurechte

Siehe Katalog Kirchgemeinden.

9.3.16 Exerzitien, Besinnungstage / Einkehrtage / Wallfahrten

Siehe Katalog Kirchgemeinden.

9.3.17 Flurbereinigungs- und Umlegungsverfahren

Siehe Katalog Kirchgemeinden.

9.3.18 Gehaltsabrechnung / ZGASt

Siehe Dienstleistungen für andere kirchliche jPöR.

9.3.19 Geschäftsbesorgungsvertrag

Um die Voraussetzungen des § 2b UStG zu erfüllen, ist ein Handeln auf öffentliche-rechtlicher Grundlage erforderlich. Der Abschluss eines Geschäftsbesorgungsvertrags gemäß § 675 Abs. 1 BGB stellt eine privatrechtliche Vereinbarung dar, die stets dem unternehmerischen Bereich (§ 2 Abs. 1 UStG) zuzuordnen ist.

9.3.20 Grundstücksverwaltung, Facility-Management

Siehe Dienstleistungen für andere kirchliche jPöR.

9.3.21 Inventar, Verkauf von eigenem

Siehe Katalog Kirchgemeinden „Verkauf und Verwertung von eigenem Inventar“.

9.3.22 Jugendhäuser

Siehe Katalog Kirchgemeinden – „Bildungshäuser“.

9.3.23 Kantine

Siehe Katalog Kirchgemeinden.

9.3.24 Mediathek

Siehe Katalog Kirchgemeinden – „Bücherei“.

9.3.25 Miet- und Pachtverhältnisse

Siehe Katalog Kirchgemeinden – „Vermietung und Verpachtung“.

9.3.26 Parkraumüberlassung

Siehe Katalog Kirchgemeinden – „Vermietung und Verpachtung“

9.3.27 Personalüberlassung (Personalgestellung)

Um einen effizienten Einsatz zu gewährleisten und um auf Veränderungen flexibel reagieren zu können, ist häufig Personal bei einer zentralen Körperschaft angestellt. Durch eine zentrale Anstellung können daher die Mitarbeiter Aufgaben in verschiedenen kirchlichen Körperschaften erfüllen. Oftmals entspricht der Stellenumfang an einem konkreten Einsatzort nicht einer kompletten Stelle. Das Seelsorgepersonal ist grundsätzlich zentral beim Bistum / Landeskirche angestellt und von dort aus mit der Wahrnehmung einer konkreten Aufgabe in einer oder mehreren kirchlichen Körperschaften betraut. Die Gestellung von Personal durch jPöR gegen Erstattung der Kosten stellt grundsätzlich einen Leistungsaustausch dar, sofern die gestellende jPöR Arbeitgeber bleibt. Ob dieser Leistungsaustausch der Umsatzsteuer unterliegt richtet sich nach den Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes.

Ist eine Ausgestaltung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage möglich, kann die Personalüberlassung nach Maßgabe des § 2b Abs. 1 UStG in Verbindung mit § 2b Abs. 3 UStG nicht steuerbar sein.

Grundsätzlich gehört die entgeltliche Überlassung von Personal jedoch nicht zu den hoheitlichen Kernaufgaben von kirchlichen jPöR und erfolgt in der Regel auf privatrechtlicher Grundlage. Daher handelt es sich grundsätzlich um eine steuerbare Leistung im unternehmerischen Bereich. § 2b UStG ist in den Fällen einer privatrechtlichen Ausgestaltung nicht anwendbar.

Folgende grundsätzlich steuerbare Leistungen sind nach § 4 Nr. 27 Buchstabe a) UStG bzw. Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL jedoch steuerfrei:

- Personalüberlassung für Zwecke geistlichen Beistandes oder für den liturgischen und pastoralen Dienst, wie z. B. Priester, Diakone, Gemeindereferenten, Pastoralreferenten, pastorale Mitarbeiter, sofern sie im kirchen-hoheitlichen Bereich tätig sind
- Personalüberlassung im Bereich des kirchlichen Bildungswesens z. B. päd. Mitarbeiter in der Erwachsenen- und Jugendbildung, Lehrer, Religionslehrer, bei der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie der beruflichen Umschulung und damit eng verbundenen Dienstleistungen
- Personalüberlassung im sozial-karitativen Dienst (soweit nicht im Anwendungsbereich des DiCV) z. B. päd. Kräfte in KiTa's, Beschäftigte in ambulanter oder stationärer Pflege, bei eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen

Alle anderen Personalüberlassungen sind steuerbar und steuerpflichtig (19 %).

Hinweis: Die Zuweisung von Personal eines Arbeitgebers an unterschiedliche / wechselnde Arbeitsorte unterliegt dem Direktionsrecht des Arbeitgebers; umsatzsteuerliche Fragen sind hiermit nicht verbunden.

9.3.28 Personalverwaltung

Siehe Dienstleistungen für andere kirchliche jPöR.

9.3.29 Reiseveranstaltung

Siehe Katalog Kirchgemeinden.

9.3.30 Religionsunterricht, Erteilung an staatlichen Schulen

Die Erteilung von Religionsunterricht ist eine kirchenhoheitliche Tätigkeit (Gegenstand des kirchlichen Verkündigungsauftrags). Der Religionsunterricht ist nach Artikel 7 Abs. 3 des Grundgesetzes für die BRD (GG) sowie nach landesrechtlichen Regelungen der (meisten) Länder in den öffentlichen Schulen ordentliches Lehrfach und wird in Übereinstimmung mit den Grundsätzen der Religionsgemeinschaften erteilt. Der Religionsunterricht als ordentliches Lehrfach an den öffentlichen Schulen wird der römisch-katholischen Kirche durch Artikel 21 des Konkordates zwischen dem Heiligen Stuhl und dem Deutschen Reich vom 20. Juli 1933 bzw. im Bereich der evangelischen Landeskirchen durch die Staats-Kirchen-Verträge garantiert. Die Kosten der Lehrkräfte für den Religionsunterricht an den öffentlichen Schulen sind vom Land zu tragen. Sofern die Lehrkräfte für den Religionsunterricht an den öffentlichen Schulen im Dienst der Kirchen stehen, ist das Land verpflichtet, den Kirchen die Aufwendungen zu ersetzen.

Das GG (Art.7 III) sowie landesrechtliche Regelungen sind die Rechtsgrundlagen für ein Handeln im Rahmen öffentlich-rechtlicher Sonderregelungen.

Die Erteilung von Religionsunterricht durch Geistliche bzw. Personen mit kirchenrechtlicher Approbation (römisch-katholisch = Missio canonica bzw. Vokation im evangelischen Bereich) ist nicht steuerbar nach § 2b Abs. 1 UStG.

9.3.31 Schulsporthallen, Bereitstellung an nichtgewerbliche Dritte

Die Bereitstellung von Sporthallen der Schulen an gemeinnützige Träger, Kommunen (für Schulsport), etc. ist steuerbar und steuerpflichtig (19 %).

9.3.32 Soziale und psychologische Beratung

Die Ehe-, Familien- und Lebensberatung auf privatrechtlicher Grundlage ist steuerbar, jedoch nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei.

9.3.33 Sponsoring

Siehe Katalog Kirchgemeinden.

9.3.34 Tagungshäuser

Siehe Bildungshäuser / Katalog Kirchgemeinden – Kursangebote.

9.3.35 Urheberrechte / Verlagsrechte

Die Vergabe von Urheber- und Verlagsrechten ist steuerbar und steuerpflichtig (7 % gem. § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c) UStG).

9.3.36 Verkauf und Verwertung von eigenem Inventar

Siehe Katalog Kirchgemeinden.

9.3.37 Vermietung und Verpachtung

Siehe Katalog Kirchgemeinden.

9.3.38 Verlagsrechte

Siehe Urheberrechte.

10. Muster und weitere Arbeitsmaterialien

10.1. Vorschlag für ein Gesetz über die Zusammenarbeit kirchlicher juristischer Personen des öffentlichen Rechts im (Erz-)Bistum …

Gesetz über die Zusammenarbeit kirchlicher juristischer Personen des öffentlichen Rechts im (Erz-)Bistum …

vom …

Erster Teil
Allgemeine Regelungen

Präambel

Nach geltendem staatlichem und kirchlichem Recht üben die Kirchen, einschließlich ihrer öffentlich-rechtlich verfassten Untergliederungen Hoheitsgewalt aus und nehmen öffentliche Aufgaben wahr. Sie handeln, wenn sie in Ausführung des kirchlichen Auftrages kirchenhoheitlich pastorale, karitative oder sonstige kirchliche Aufgaben wahrnehmen (vgl. c.1254 § 2 CIC), in den Formen des öffentlichen Rechts. Es liegt in der Verantwortung des Diözesanbischofs für eine gewissenhafte und effektive Vermögensverwaltung entsprechend den der Kirche eigenen Zwecke zu sorgen und dafür geeignete Vorschriften zu erlassen und Strukturen zu schaffen (vgl. c 1276 § 2 CIC). Für die Zusammenarbeit mehrerer kirchlicher Rechtspersonen in diesem Bereich finden die nachstehenden Vorschriften Anwendung.

§ 1 Anwendungsbereich

(1) Dieses Gesetz gilt für das (Erz-)Bistum (…), die Kirchengemeinden, die Kirchengemeindeverbände, die kirchlichen Stiftungen des öffentlichen Rechts und alle sonstigen kirchlichen juristischen Personen des öffentlichen Rechts im (Erz-)Bistum (…).

(2) Kirchliche juristische Personen des öffentlichen Rechts können ihre öffentlich-rechtlichen Aufgaben gemeinsam durch Zusammenarbeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage nach den Vorschriften dieses Gesetzes (dauerhaft) wahrnehmen. Die gemeinsame Aufgabenwahrnehmung kann sich auf sachlich und örtlich begrenzte Teile der jeweiligen Aufgabe beschränken.

(3) Absatz 2 gilt nicht, wenn gesetzlich eine besondere Rechtsform für die Zusammenarbeit vorgeschrieben oder die gemeinsame Wahrnehmung einer Aufgabe ausgeschlossen ist.

§ 2 Formen der Zusammenarbeit

(1) Zur gemeinsamen Wahrnehmung von öffentlich-rechtlichen Aufgaben können folgende Formen der Zusammenarbeit gewählt werden:

a) Der Kirchengemeindeverband im Sinne des jeweils geltenden diözesanen Vermögensverwaltungsrechtes,
b) der kirchliche Zweckverband,
c) die öffentlich-rechtliche Vereinbarung, Arbeitsgemeinschaften.

(2) Verbände nach Absatz 1 Buchstabe a) und b) nehmen ihre Aufgaben im Rahmen der kirchlichen und staatlichen Gesetze in eigener Verantwortung unter der Aufsicht des Ortsordinarius wahr. Sie erwerben Rechtsfähigkeit nach den jeweils geltenden staatskirchenrechtlichen Vorschriften.

(3) Die privatrechtliche Gestaltung der gemeinsamen Wahrnehmung von Aufgaben bleibt unberührt.

Zweiter Teil
Der Kirchengemeindeverband

§ 3

Für den Kirchengemeindeverband, insbesondere seine Struktur, seine Aufgaben und seine Arbeitsweise gelten die §§ … des … (KVVG)[49].

Dritter Teil
Der kirchliche Zweckverband

§ 4 Errichtung; Erweiterung, Auflösung, Ausscheiden von Mitgliedern; geltendes Recht

(1) Kirchliche juristische Personen des öffentlichen Rechts können durch den Diözesanbischof zu einem kirchlichen Zweckverband zusammengeschlossen werden, um eine oder mehrere bestimmte öffentlich-rechtliche Aufgaben dauerhaft gemeinsam wahrzunehmen.

(2) Der kirchliche Zweckverband kann durch den Diözesanbischof nach Anhörung der Mitglieder des kirchlichen Zweckverbandes durch die Aufnahme anderer kirchlicher juristischer Personen des öffentlichen Rechts erweitert werden. Das Gleiche gilt für das Ausscheiden von Mitgliedern aus dem Zweckverband oder die Auflösung desselben.

(3) Maßnahmen nach Absatz 2, der Erlass und die Änderung der Satzung sowie die Auflösung des kirchlichen Zweckverbandes werden durch Dekret des Diözesanbischofs bestimmt und bekannt gemacht. Im Übrigen finden die §§ … des … (KVVG) über Kirchengemeindeverbände entsprechende Anwendung, soweit dieses Gesetz oder eine auf Grund dieses Gesetzes erlassene Satzung nichts anderes bestimmen.

§ 5 Satzung

(1) Die Rechtsverhältnisse des kirchlichen Zweckverbandes sind durch die Satzung näher zu regeln, soweit dieses Gesetz nichts anderes bestimmt.

(2) Die Satzung muss Regelungen enthalten über

- den Namen und den Sitz des Zweckverbandes,
- seinen Zweck,
- seine Aufgaben,
- seine Vertretung,
- seine finanzielle Ausstattung, insbesondere die Kostenerstattung (§ 6),
- die (erz-)bischöfliche Aufsicht
- die Geltung der Grundordnung.

---

[49] Verweis auf diözesanes Vermögensverwaltungsrecht und die Regelung dort.

§ 6 Kostenerstattung

(1) Der kirchliche Zweckverband kann von seinen Mitgliedern für die Erfüllung der übertragenen Aufgaben Kostenerstattung verlangen.

(2) Die Kostenerstattung darf höchstens so bemessen sein, dass der nach den Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Wirtschaftsführung berechnete Aufwand gedeckt wird.

§ 7 Vertretung; Mitglieder; Vorsitzender

(1) Der kirchliche Zweckverband wird durch einen Verbandsvorstand verwaltet und vertreten.
(2) Die Gesamtanzahl der Mitglieder und die Zusammensetzung der Verbandsvertretung ergeben sich aus der Verbandssatzung.

(3) Der Vorsitzende des kirchlichen Zweckverbandes wird vom Diözesanbischof ernannt und abberufen, soweit die Satzung keine andere Regelung enthält.

Vierter Teil
Die öffentlich-rechtliche Vereinbarung, Arbeitsgemeinschaften

§ 8 Anwendungsbereich

Werden von kirchlichen juristischen Personen des öffentlichen Rechts öffentlich-rechtliche Aufgaben dauerhaft gemeinsam wahrgenommen, ohne dass Rechte und Pflichten auf einen Verband nach dem zweiten und dritten Teil dieses Gesetzes übertragen werden oder ein solcher errichtet wird, ist die Zusammenarbeit zwischen den Beteiligten durch öffentlich-rechtliche Vereinbarung zu regeln.

§ 9 Inhalt

(1) In der öffentlich-rechtlichen Vereinbarung sind Bestimmungen über die gemeinsam wahrzunehmenden öffentlich-rechtlichen Aufgaben, die Art und Weise der gemeinsamen Aufgabenwahrnehmung sowie über deren Finanzierung zu treffen.

(2) Die öffentlich-rechtliche Vereinbarung soll die Dauer der Zusammenarbeitet bestimmen. Sie muss bestimmen, unter welchen Voraussetzungen, in welcher Form und mit welchen Rechtsfolgen sie gekündigt werden kann.

§ 10 Wirksamkeitsvoraussetzungen

(1) Die öffentlich-rechtliche Vereinbarung bedarf der Schriftform.

(2) Eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung im Sinne des § 9 bedarf zu ihrer Wirksamkeit der Genehmigung des (Erz-)Bischöflichen Generalvikariats (Ordinariates).

(3) Die vorstehenden Absätze gelten auch für die Änderung und Aufhebung der öffentlich-rechtlichen Vereinbarung.

§ 11 Arbeitsgemeinschaften

(1) Kirchliche juristische Personen des öffentlichen Rechts können durch öffentlich-rechtliche Vereinbarung eine nicht rechtsfähige Arbeitsgemeinschaft bilden, die gemeinsame öffentlich-rechtliche Aufgaben wahrnimmt.

(2) Die Arbeitsgemeinschaft dient insbesondere dazu, das Tätigwerden von ortskirchlichen Einrichtungen gemeinsam zu planen und aufeinander abzustimmen sowie bei Wahrung der spezifisch

kirchlichen Anforderungen die wirtschaftliche sowie zweckmäßige Erfüllung der vereinbarten Aufgaben gemeinsam sicherzustellen.

(3) Durch die Beteiligung an einer Arbeitsgemeinschaft werden die Rechte und Pflichten der Beteiligten als Träger im Hinblick auf die eigenen Aufgaben und Befugnisse gegenüber Dritten nicht berührt, sondern es wird die Planung und Durchführung der jeweils eigenen Aufgaben im vereinbarten Umfang gemeinsam wahrgenommen.

(4) In der öffentlich-rechtlichen Vereinbarung sind die gemeinsamen Aufgaben der Beteiligten, die Art und Weise der Planung und Durchführung sowie die Deckung des Finanzbedarfs zu regeln.

[fakultativ verwendbar]

(5) Darüber hinaus kann vereinbart werden, dass die Beteiligten an Beschlüsse der Arbeitsgemeinschaft gebunden sind, wenn die zuständigen Organe aller Beteiligten diesen Beschlüssen zugestimmt haben. Ferner kann vereinbart werden, dass die Beteiligten an Beschlüsse über Angelegenheiten der Geschäftsführung und des Finanzbedarfs, Verfahrensfragen und den Erlass von Richtlinien für die Planung und Durchführung einzelner gemeinsamer Aufgaben gebunden sind.

Fünfter Teil
Angeordnete Zusammenarbeit

§ 12 Juristischen Personen des öffentlichen Rechts vorbehaltene Leistungen

(1) Durch bischöfliches Gesetz kann bestimmt werden, dass für die Erfüllung öffentlicher Aufgaben einer kirchlichen juristischen Person des öffentlichen Rechts bestimmte Leistungen ausschließlich von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen.

(2) Die Inanspruchnahme der Dienstleistungen nach Absatz 1 hat entweder durch Anordnung des (Erz-)Bischöflichen Generalvikariats (Ordinariates) oder aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung zu erfolgen. Die Form der Inanspruchnahme ist in dem Kirchengesetz zu regeln, das die Leistung juristischen Personen des öffentlichen Rechts vorbehält.

§ 13 Anordnung von Zusammenarbeit zum Erhalt kirchlicher Infrastruktur.

(1) Durch bischöfliches Gesetz können zum Erhalt der kirchlichen Infrastruktur für bestimmte Dienstleistungen Formen der dauerhaften Zusammenarbeit (gegen Kostenerstattung) angeordnet werden. Die kirchlichen juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind verpflichtet, diese Dienstleistungen in Anspruch zu nehmen.

(2) Die Inanspruchnahme der Dienstleistungen nach Absatz 1 hat entweder durch Anordnung des (Erz-)Bischöflichen Generalvikariats (Ordinariates) oder aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung zu erfolgen. Die Form der Inanspruchnahme ist in dem Kirchengesetz zu regeln, das die Zusammenarbeit anordnet.

Sechster Teil
Die überdiözesane Zusammenarbeit und die Zusammenarbeit mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts anderer Religionsgemeinschaften sowie staatlichen juristischen Personen des öffentlichen Rechts (ökumenische und außerkirchliche Zusammenarbeit)

§ 14 Formen der Zusammenarbeit

(1) Das (Erz-)Bistum kann mit anderen (Erz-)Bistümern oder anderen kirchlichen und staatlichen juristischen Personen des öffentlichen Rechts öffentlich-rechtliche Aufgaben dauerhaft gemeinsam wahrnehmen.

(2) Die Rechtsverhältnisse dieser Zusammenarbeit regeln die Beteiligten durch öffentlich-rechtliche Vereinbarung.

Siebter Teil
Schlussbestimmung

§ 15 Ausführungsbestimmungen

Der Generalvikar ist befugt, die zum Vollzug dieses Gesetzes erforderlichen Ausführungsbestimmungen und Verwaltungsrichtlinien zu erlassen.

§ 16 Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am…..in Kraft.

L., den …

(Erz-)Bischof von …

Begründung

I. Allgemeine Anmerkungen

Die aus Mitgliedern der Steuer- und der Rechtskommission bestehende Ad-Hoc Arbeitsgruppe Umsatzsteuer hat aus Anlass der gesetzlichen Neuregelung der Umsatzbesteuerung der Leistungen der öffentlichen Hand den vorliegenden Gesetzentwurf entworfen. Er enthält Musterregelungen, die auf Grundlage der Voraussetzung des § 2b UStG und den diesen Paragraph erläuternden BMF-Schreiben vom 16.12.2016 entwickelt wurden. Sie sollen die (Erz-)Bistümer unterstützen, zu überprüfen, ob die jeweiligen kirchenrechtlichen Bestimmungen der (Erz-) Bistümer Regelungen vorsehen, die den Anforderungen des § 2b UStG genügen. Soweit bei dieser Prüfung für das (Erz-)Bistum Ergänzungsbedarf erkennbar wird, bietet der Musterentwurf Regelungsvorschläge an. **Bei dem Gesetzentwurf handelt es sich um Musterregelungen, die an die jeweils geltenden landesrechtlichen sowie bistumseigenen Vorschriften angepasst werden müssen.**

1. Ablösung von § 2 Abs. 3 UStG

Durch Artikel 12 des Steueränderungsgesetzes 2015 vom 02.11.2015 wurde mit § 2b UStG die Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts neu geregelt. § 2b UStG ersetzt § 2 Abs. 3 UStG, der aufgehoben wurde.

§ 2 Abs. 3 UStG wurde von der Finanzverwaltung eng am Unternehmerbegriff des Körperschaftssteuerrechts angelehnt. Unternehmerisch tätig im Sinne des Umsatzsteuergesetzes waren demnach juristische Personen des öffentlichen Rechts nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art. Der Bundesfinanzhof hatte in mehreren Entscheidungen dargelegt, dass er diesen Unternehmensbegriff für das Umsatzsteuerrecht nicht für zutreffend erachtet.

2. Die Übergangsregelung - § 27 Abs. 22 UStG

Flankierend zu der Neuregelung wurde in § 27 Abs. 22 UStG eine Übergangsregelung geschaffen. Diese Übergangsregelung erlaubte es juristischen Personen des öffentlichen Rechts bis zum 31.12.2016 gegenüber dem Finanzamt zu erklären, bis zum 31.12.2020 nach dem bisher geltenden § 2 Abs. 3 UStG behandelt zu werden. Die kirchlichen juristischen Personen des öffentlichen Rechts haben von dieser Optionsmöglichkeit ganz überwiegend Gebrauch gemacht.

Diese Übergangsregelung ist zwischenzeitlich bis zum 31.12.2022 verlängert worden.

Nähere Erläuterungen zur Übergangsregelung lassen sich dem BMF-Schreiben vom 19.04.2016 entnehmen.

3. Die Neuregelung - § 2b UStG

Inhaltlich knüpft § 2b UStG eng an Art. 13 Abs. 1 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) an. Ferner berücksichtigt er die zur Umsatzbesteuerung der Leistungen der öffentlichen Hand ergangene Rechtsprechung des EuGH und des BFH.

Grundlegend bestimmt § 2b Abs. 1 UStG, das juristische Personen des öffentlichen Rechts, die eine Leistung erbringen, nur dann nicht als Unternehmer anzusehen sind,

- wenn die Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts im Rahmen ihrer öffentlichen Gewalt obliegt und
- sofern die Leistung nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.

In § 2b Abs. 2 und 3 UStG werden die Tatbestände benannt, bei denen keine „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ anzunehmen sind.

§ 2b Abs. 4 UStG nennt juristische Personen des öffentlichen Rechts, die stets als Unternehmer anzusehen sind.

4. BMF-Schreiben zur Anwendung des § 2b UStG vom 16.12.2016

Das Bundesfinanzministerium hat in Absprache mit den obersten Finanzbehörden der Länder am 16.12.2016 ein BMF-Schreiben zu Anwendungsfragen des § 2b UStG veröffentlicht, das als Anlage 2 beigefügt ist.

Das BMF-Schreiben erläutert in seiner Ziffer 3 zum Anwendungsbereich des § 2b UStG, dass die öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften zu den juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Sinne von § 2b Abs. 1 UStG zählen.

In seiner Ziffer 6 definiert das BMF-Schreiben, dass als Tätigkeiten, die einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, nur solche in Betracht kommen, bei denen die juristische Person des öffentlichen Rechts „auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung“ tätig wird. „Die öffentlich-rechtliche Sonderregelung kann sich dabei aus einem Gesetz, einer Rechtordnung, einer Satzung, aus Staatsverträgen, verfassungsrechtlichen Verträgen, Verwaltungsabkommen, Verwaltungsvereinbarungen, öffentlich-rechtlichen Verträgen sowie aus der kirchenrechtlichen Rechtsetzung ergeben.“ Speziell für die öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften führt das BMF-Schreiben in seiner Ziffer 21 aus, dass sich bei den öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften eine öffentlich-rechtliche Sonderregelung aus der kirchlichen Rechtsetzung ergeben kann. Es legt weiterhin fest, dass für die kirchliche Rechtsetzung die Ausführungen im BMF-Schreiben zu den Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt (Ziffern 6–18) und zu den Hilfsgeschäften (Ziffer 19, 20) entsprechend gelten.

Daraus ergibt sich, dass bei einer Prüfung, ob eine kirchliche juristische Person des öffentlichen Rechts im Sinne des Umsatzsteuergesetzes unternehmerisch tätig wird, zunächst zu überprüfen ist, ob die Tätigkeit auf einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung beruht. Wichtige Hinweise hierzu finden sich in den Ziffern 8–15 des BMF-Schreibens.

Weitere Voraussetzung für ein Tätigwerden im Rahmen der öffentlichen Gewalt ist, dass die Leistung in einer öffentlich-rechtlichen Handlungsform erbracht wird. Wird eine privatrechtliche Handlungsform gewählt ist § 2 Abs. 1 UStG nicht anwendbar (vgl. Ziffern 7, 16–18 BMF-Schreibens). Etwas anderes gilt allerdings für sogenannte Hilfsgeschäfte (vgl. Ziffern 19, 20 BMF-Schreiben).

Erfolgt eine Leistung aufgrund öffentlich-rechtlicher Sonderregelung in öffentlich-rechtlicher Handlungsform ist zu überprüfen, ob eine größere Wettbewerbsverzerrung gegeben ist.

Ein größerer Wettbewerb ist gemäß § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG dann nicht anzunehmen, wenn der von der kirchlichen juristischen Person des öffentlichen Rechts erzielte Umsatz mit gleichartigen Leistungen 17.500 € nicht übersteigt vgl. Ziffern 33–37 BMF-Schreiben). Hierbei ist zu beachten, dass die Wettbewerbsgrenze des § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG nur für öffentlich-rechtliche Tätigkeiten gilt. Sie darf nicht mit der Kleinunternehmergrenze des § 19 UStG verwechselt werden.

Für besondere Formen der Zusammenarbeit und Beistandsleistungen zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts enthält § 2b Abs. 3 UStG die Vermutung, dass keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen.

Dies gilt gemäß § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG für Leistungen, die juristischen Personen des öffentlichen Rechts vorbehalten sind. Dies sind Leistungen, die im Zeitpunkt der Leistungserbringung aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen. Erfasst werden davon auch Leistungen, die eine juristische Person aufgrund gesetzlicher Regelung ausschließlich bei einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts nachfragen darf (vgl. Ziffer 41 BMF-Schreiben). Das BMF-Schreiben stellt in Ziffer 42 klar, dass die besondere Rechtsetzung der Kirchen als gesetzliche Bestimmung im Sinne des § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG anzusehen ist.

Eine größere Wettbewerbsverzerrung ist auch dann nicht anzunehmen, wenn die Zusammenarbeit gemäß § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt ist. § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG nennt hierfür vier Voraussetzungen:

- Die Zusammenarbeit muss langfristig sein und
- darf nur gegen Kostenerstattung erfolgen.
- Sie muss dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur der kirchlichen juristischen Person öffentlichen Rechts dienen. Das BMF-Schreiben nennt diesbezüglich insbesondere die Verkündigung und Seelsorge sowie die dafür genutzten öffentlichen Sachen, so neben Kirchen

und Kapellen z. B. auf Kirchengrundstücken befindliche Pfarrgebäude und Gemeindehäuser (vgl. Ziffer 48 BMF-Schreiben).

- Darüber hinaus muss diese juristische Person des öffentlichen Rechts in dem fraglichen Tätigkeitsbereich im Wesentlichen ihre Leistungen, (d. h. mehr als 80 %), an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringen (vgl. Ziffer 54 BMF-Schreiben).
- Mit seinem BMF-Schreiben vom 14.11.2019 haben das BMF und die Obersten Finanzbehörden der Länder dargelegt, dass selbst dann, wenn die oben aufgezählten Voraussetzungen gegeben sind, nicht automatisch eine größere Wettbewerbsverzerrung auszuschließen ist. Zusätzlich sei zu prüfen, „ob private Unternehmer potentiell in der Lage sind, vergleichbare Leistungen wie die öffentliche Hand zu erbringen." Insbesondere bei verwaltungsunterstützenden Hilfstätigkeiten führe diese Prüfung dazu, dass die Anwendbarkeit des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG ausscheide. Diese Tätigkeiten könnten ohne weiteres auch von privaten Unternehmern erbracht werden. Ausdrücklich nennt das BMF-Schreiben in diesem Zusammenhang die Gebäudereinigung, Grünpflegearbeiten, Neubau- und Sanierungsmaßnahmen an Straßen und Gebäuden sowie unterstützende IT-Dienstleistungen. Diese enge Auslegung des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG ist insbesondere bei den Zusammenschlüssen nach §§ 3, 4, 13 GE, die an § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG anknüpfen, zu beachten.

II. Zu den Regelungen im Einzelnen

1. Zu § 1 Anwendungsbereich

§ 2b UStG ist nur für juristische Personen des öffentlichen Rechts anwendbar. Insoweit gilt er ausschließlich für kirchliche juristische Personen des öffentlichen Rechts. Kirchliche juristische Personen des Privatrechts können sich auf diese Regelung **nicht** berufen.

2. Zu § 2 Formen der Zusammenarbeit

§ 2b Abs. 1 UStG setzt tatbestandlich voraus, dass die juristische Person öffentlichen Rechts eine Tätigkeit ausübt, die ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt. Als derartige Tätigkeiten kommen nach der Gesetzesbegründung nur Tätigkeiten in Betracht, die die juristische Person öffentlichen Rechts auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausübt. „Die öffentlich-rechtliche Sonderregelung kann sich dabei aus einem Gesetz, einer Rechtsverordnung, einer Satzung, aus Staatsverträgen, verfassungsrechtlichen Verträgen, Verwaltungsabkommen, Verwaltungsvereinbarungen, öffentlich-rechtlichen Verträgen sowie aus der kirchenrechtlichen Rechtsetzung ergeben (vgl. Ziffer 6 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016)."

Die Leistungen müssen ferner in öffentlich-rechtlicher Handlungsform erbracht werden. Denn wenn eine juristische Person öffentlichen Rechts Leistungen in privatrechtlicher Handlungsform und damit unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer erbringt, werden diese Tätigkeiten gleichwohl nicht von § 2b UStG erfasst (vgl. Ziffer 6 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016).

Daher sieht § 2 GE als Formen der Zusammenarbeit den Kirchengemeindeverband, den Zweckverband und die öffentlich-rechtliche Vereinbarung vor:

- Für die auf kirchengesetzlicher Grundlage errichteten Kirchengemeinde- und Zweckverbände wird der Leistungsaustausch im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Satzung näher bestimmt.

- Bei einem Leistungsaustausch aufgrund öffentlich-rechtlicher Vereinbarung wird ebenfalls eine öffentlich-rechtliche Handlungsform genutzt.

Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass die gewählte Handlungsform die rechtlich zulässige ist (vgl. Ziffer 17 BMF-Schreiben vom 16.12.2016). Sie stellt aber einschränkend beispielhaft fest, dass kein Handeln im Rahmen öffentlicher Gewalt vorliegt, wenn ohne rechtliche Grundlage die Form eines öffentlich-rechtlichen Vertrages gewählt wird (vgl. Ziffer 16 BMF-Schreiben vom 16.12.2016). Daher ist es wichtig, eine gesetzliche Grundlage für das öffentlich-rechtliche Handeln vorzusehen.

§ 2 Abs. 2 GE soll verdeutlichen, dass die für das Bistum geltenden staatskirchlichen Vorschriften zu beachten sind.

Diese Regeln müssen insbesondere auch deshalb berücksichtigt werden, weil § 2b UStG nur zur Anwendung kommen kann, wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts die Leistung für eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts erbringt. D. h. auch ein Zusammenschluss im Sinne des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG muss eine juristische Person des öffentlichen Rechts sein. Schon im Hinblick darauf, dass in den Bundesländern die staatliche Mitwirkung an der Zuerkennung des öffentlich-rechtlichen Status bei kirchlichen Vereinigungen und Untergliederungen unterschiedlich geregelt ist, müssen bei der Errichtung von Zusammenschlüssen die jeweiligen landesrechtlichen Bestimmungen und staatskirchenvertraglichen Vereinbarungen beachtet werden.

3. Zu § 3 GE – Der Kirchengemeindeverband

Mit dem Kirchengemeindeverband ist der in staatlichen oder bistumseigenen Vermögensverwaltungsgesetzen geregelte Zusammenschluss gemeint, der als Kirchengemeindeverband, als Gemeindeverband oder als Gesamtverband bezeichnet wird.

Ein auf kirchengesetzlicher Grundlage errichteter Kirchengemeindeverband, der nach staatlichem Recht juristische Person öffentlichen Rechts ist und der seine Rechtsverhältnisse im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Satzung näher regelt, kann im Sinne des § 2b Abs. 1 UStG Tätigkeiten ausüben, die ihm im Rahmen öffentlicher Gewalt obliegen. Allerdings bewirkt das Handeln eines Kirchengemeindeverbandes auf öffentlich-rechtlicher Grundlage und in öffentlich-rechtlicher Form nicht allein, dass eine Leistung des Kirchengemeindeverbandes nicht als umsatzsteuerbar im Sinne von § 2b Abs. 1 UStG anzusehen ist. Hinzukommen muss, dass die Behandlung des Kirchengemeindeverbandes als Nichtunternehmer keine größeren Wettbewerbsverzerrungen auslöst. Wann keine größeren Wettbewerbsverzerrungen anzunehmen sind, ergibt sich aus § 2b Abs. 2 und Abs. 3 UStG.

4. Zu § 4 GE – kirchlicher Zweckverband

Ein auf kirchengesetzlicher Grundlage mit öffentlicher Rechtspersönlichkeit nach kanonischem Recht errichteter kirchlicher Zweckverband, der nach staatlichem Recht juristische Person öffentlichen Rechts ist und der seine Rechtsverhältnisse im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Satzung näher regelt, kann im Sinne des § 2b Abs. 1 UStG Tätigkeiten ausüben, die ihm im Rahmen öffentlicher Gewalt obliegen. Allerdings bewirkt das Handeln eines kirchlichen Zweckverbandes auf öffentlich-rechtlicher Grundlage und in öffentlich-rechtlicher Form nicht allein, dass eine Leistung des kirchlichen Zweckverbandes nicht als umsatzsteuerbar im Sinne von § 2b Abs. 1 UStG anzusehen ist. Hinzukommen muss, dass die Behandlung des kirchlichen Zweckverbandes als Nichtunternehmer keine größeren Wettbewerbsverzerrungen auslöst. Wann keine größeren Wettbewerbsverzerrungen anzunehmen sind, ergibt sich aus § 2b Abs. 2 und Abs. 3 UStG.

§ 4 Abs. 1 GE verlangt, dass die öffentlich-rechtlichen Aufgaben dauerhaft gemeinsam wahrgenommen werden. Damit will der Regelungsvorschlag auf die Vorgabe von § 2b Abs. 3 Nr. 2a UStG hinweisen. Eine größere Wettbewerbsverzerrung ausschließende Zusammenarbeit im Sinne des § 2b Abs.

3 Nr. 2 UStG, die durch gemeinsame öffentliche Interessen bestimmt wird, muss auf einer langfristigen öffentlichen-rechtlichen Vereinbarung beruhen. Langfristigkeit ist anzunehmen, wenn die Vereinbarung auf unbestimmte Zeit oder mindestens für 5 Jahre geschlossen ist (vgl. Ziffer 47 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016).

§ 4 Abs. 3 GE verdeutlicht, dass es sich bei der Errichtung, Änderung oder Auflösung eines kirchlichen Zweckverbandes um einen Akt bischöflicher Rechtsetzung handeln muss, der nach außen hin dokumentiert ist. Auf diese Weise soll sichergestellt werden, dass eine kirchenrechtliche Rechtsetzung gegeben ist, die die Annahme einer Tätigkeit auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung im Sinne des § 2b UStG rechtfertigt.

5. Zu § 6 GE – Aufwendungsersatz bei einem kirchlichen Zweckverband

§ 6 GE bestimmt, dass die öffentlich-rechtlichen Aufgaben nur gegen Kostenerstattung übernommen werden dürfen. Damit will der Regelungsvorschlag auf die Vorgaben von § 2b Abs. 3 Nr. 2c UStG hinweisen. Eine größere Wettbewerbsverzerrung ausschließende Zusammenarbeit im Sinne des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG, die durch gemeinsame öffentliche Interessen bestimmt wird, darf nur gegen Kostenerstattung erfolgen (vgl. Ziffer 51 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016).

6. § 8 GE – die öffentlich-rechtliche Vereinbarung

Als Tätigkeiten, die einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, kommen gemäß § 2b UStG nur solche in Betracht, bei denen die juristische Person des öffentlichen Rechts auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig wird. Zu diesen öffentlich-rechtlichen Sonderregelungen zählen auch Verwaltungsvereinbarungen und öffentlich-rechtliche Verträge. Mit dem vierten Teil des Gesetzentwurfs wird vorgeschlagen, eine Rechtsgrundlage für öffentlich-rechtliche Vereinbarungen im Bereich der (Erz-)Bistümer zu schaffen.

Die Steuerverwaltung weist darauf hin, dass kein Handeln im Rahmen öffentlicher Gewalt vorliegt, wenn die Handlungsform einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung gewählt wird, ohne dass diese eine rechtliche Grundlage hat (vgl. Ziffer 16 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016).

7. § 9 GE – Inhalt einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung

§ 9 bestimmt in seinen Absätzen 1 und 2, dass im Rahmen der öffentlich-rechtlichen Vereinbarung unter anderem Regelungen zur Kostenerstattung und zur Dauer der gemeinsamen Aufgabenwahrnehmung getroffen werden sollen. Damit soll sichergestellt werden, dass die Vorgaben des § 2b Abs. 3 Nr. 2a und c UStG beachtet werden, wenn angestrebt ist, dass eine öffentlich-rechtliche Tätigkeit nicht umsatzsteuerbar sein soll (vgl. Ziffern 47, 51 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016).

8. § 12 GE – juristischen Personen des öffentlichen Rechts vorbehaltene Leistungen

§ 12 GE knüpft an der kirchenrechtlichen Befugnis des Bischofs an, eine Zusammenarbeit der kirchlichen juristischen Personen des öffentlichen Rechts in seiner Diözese anordnen zu können. Die Regelungsbefugnis des Bischofs folgt aus can. 29 CIC, wonach er als Gesetzgeber für die seinem Bistum angehörenden passiv gesetzfähigen Gemeinschaften gemeinsame Vorschriften erlassen kann.

Der Bischof übt kraft seines Amtes in seiner Diözese auch in allen sachlichen Angelegenheiten – insbes. im Rahmen der innerkirchlichen Verwaltung und auch in Bezug auf ortskirchliche Untergliederungen (Kirchengemeinden) – die ungeteilte (Gesetzgebungs-/Rechtssetzungs-)Gewalt aus[50].

[50] BayObLGZ 1973, 328 (329 Rn. 17); BayObLGZ 1979, 303 (Rn. 23); KG Berlin vom 05.02.2013, Az. 1 W 236.

Die Verfassungsgarantie freier Ordnung und Verwaltung der eigenen Angelegenheiten (Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 3 Satz 1 WRV) – einschließlich der Verwaltung kirchlichen Vermögens (BFHE 95, 310, BStBl II 1969, 419 (Rn. 11) - erweist sich als notwendige, rechtlich selbständige Gewährleistung, die der Freiheit des religiösen Lebens und Wirkens der Kirche die zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben unerlässliche Freiheit der Bestimmung über Organisation, Normsetzung und Verwaltung hinzufügt[51]. Dazu gehört auch die Entscheidung darüber, in welchen Strukturen und Formen der Zusammenarbeit sie ihre Aufgaben wahrnimmt[52]. Das verfassungsrechtlich gewährleistete Selbstorganisationsrecht der Kirche beinhaltet dabei v.a. auch die sachgerechte, kirchensteuermittel-/ressourcenschonende und damit verwaltungsökonomische/-effektive innerkirchliche Organisation der Abläufe der notwendig damit einhergehenden Verwaltungstätigkeiten (vgl. BT-Drs. 18/6094, S. 91), damit die Kirche ihre eigentlichen öffentlich-rechtlichen Aufgaben insbesondere im Rahmen ihres kirchlichen Verkündigungsauftrag effektiv und ressourcenschonend wahrnehmen kann[53].

Soll eine gemeinsame Erfüllung öffentlicher Aufgaben i. S. d. § 2b UStG nicht umsatzsteuerbar sein, darf sie keine größere Wettbewerbsverzerrung hervorrufen. Gemäß § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG ist keine größere Wettbewerbsverzerrung anzunehmen, wenn eine juristische Person öffentlichen Rechts gesetzlich verpflichtet ist, zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben Leistungen ausschließlich bei einer anderen juristischen Person öffentlichen Rechts in Anspruch zu nehmen (vgl. Ziffer 41 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016).

§ 12 GE stellt klar, dass der Ortsordinarius bestimmen kann, dass eine kirchliche juristische Person öffentlichen Rechts seiner Diözese zur Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben ausschließlich Leistungen von einer juristischen Person öffentlichen Rechts in Anspruch nehmen darf. Im Hinblick auf die Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 Satz 1 UStG darf diese Regelung der kirchlichen juristischen Person des öffentlichen Rechts keine Wahlmöglichkeit einräumen, ob sie mit der Durchführung bestimmter ihr obliegender öffentlich-rechtlicher Tätigkeiten eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder des Privatrechts beauftragt. Nur wenn die kirchengesetzliche Regelung eindeutig bestimmt, dass mit der Durchführung einer öffentlich-rechtlichen Aufgabe ausschließlich eine juristische Person des öffentlichen Rechts beauftragt werden darf, genügt sie den Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 Satz 1 UStG. Die besondere Rechtsetzung der Kirchen wird als gesetzliche Bestimmung im Sinne des § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG anerkannt (vgl. Ziffer 42 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016). Die kirchliche Rechtsetzung muss auf der Ebene der Diözese erfolgen.

§ 12 Abs. 2 GE soll verdeutlichen, dass die Zusammenarbeit in einer öffentlich-rechtlichen Handlungsform erfolgen muss.

9. Zu § 13 GE – Anordnung von Zusammenarbeit

§ 13 GE knüpft ebenfalls an der kirchenrechtlichen Befugnis des Bischofs an, eine Zusammenarbeit der kirchlichen juristischen Personen des öffentlichen Rechts in seiner Diözese anordnen zu können. Die Regelungsbefugnis des Bischofs folgt aus can. 29 CIC, wonach er als Gesetzgeber für die seinem Bistum angehörenden passiv gesetzfähigen Gemeinschaften gemeinsame Vorschriften erlassen kann.

Auch § 13 ist verfassungsrechtlich durch das kirchliche Selbstorganisationsrecht gewährleistet (Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 3 Satz 1 WRV) (vgl. hierzu näher oben zu § 12).

Soll eine gemeinsame Erfüllung öffentlicher Aufgaben im Sinne des § 2b UStG nicht umsatzsteuerbar sein, darf sie keine größere Wettbewerbsverzerrung hervorrufen. Gemäß § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG ist

---

51 BVerfGE 70, 138 (Rn. 57 m.V.a. BVerfGE 53, 366 (401); 57, 220 (244); 66, 1 (20).

52 BVerfGE 70, 138 (Rn. 58); BayVerfGHE 37, 184 (Rn. 151); FG Hamburg vom 05.11.2009, Az. 3 K 71/09, Rn. 119–121.

53 Vgl. VG Aachen vom 28.03.2014, Az. 7 K 2219/12 (Rn. 44, 49, 50); BFH vom 08.07. 1971, Az. V R 1/16, BStBl. II 1972, 70 (Rn. 58, 60.

bei einer Zusammenarbeit juristischer Personen öffentlichen Rechts aufgrund gemeinsamer, spezifischer öffentlicher Interessen keine größere Wettbewerbsverzerrung anzunehmen, wenn vier Voraussetzungen gegeben sind:

- Die Zusammenarbeit muss langfristig sein und
- darf ausschließlich gegen Kostenerstattung erfolgen. Damit ist gemeint, dass die Finanztransfers zwischen den juristischen Personen des öffentlichen Rechts nicht über eine ggf. anteilige Kostenerstattung hinausgehen dürfen. Die leistungserbringende juristische Person des öffentlichen Rechts darf nur kostendeckend und nicht gewinnorientiert kalkulieren (vgl. Ziffer 51 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016).
- Sie muss dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur der kirchlichen juristischen Person öffentlichen Rechts dienen. Das BMF-Schreiben nennt diesbezüglich insbesondere die Verkündigung und Seelsorge sowie die dafür genutzten öffentlichen Sachen, so neben Kirchen und Kapellen z. B. auf Kirchengrundstücken befindliche Pfarrgebäude und Gemeindehäuser (vgl. Ziffer 48 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016).
- Darüber hinaus muss diese juristische Person des öffentlichen Rechts in dem fraglichen Tätigkeitsbereich im Wesentlichen ihre Leistungen, (d. h. mehr als 80 %), an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringen (vgl. Ziffer 54 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016).
- Wie diese vier Kriterien im Einzelnen zu verstehen sind, erläutert das BMF-Schreiben vom 16.12.2016 (BStBl. I 2016, S. 1451) zu den Anwendungsfragen des § 2b UStG, dort insbes. Rz. 45-54 und – nach Erörterung mit der EU-Kommission – ergänzend hierzu das BMF-Schreiben vom 14.11.2019 (BStBl. I 2019, S. 1140).

§ 13 Abs. 2 GE soll verdeutlichen, dass die Zusammenarbeit in einer öffentlich-rechtlichen Handlungsform erfolgen muss.

10.2. Vorschlag für eine Gebührenordnung

Gebührenermächtigung von Kirchengemeinden für kirchlich-pastorale Veranstaltungen gemäß § … KVVG

§ 1

Die Kirchengemeinden können für die Durchführung ihrer kirchlich-pastoralen Veranstaltungen, die dem kirchlichen Verkündigungsauftrag dienen oder Ausdruck tätiger Nächstenliebe sind, öffentlich-rechtliche Gebühren erheben. Veranstaltungen im Sinne des Satz 1 sind insbesondere

- Besinnungs- und Einkehrtage, Exerzitien, religiöse und pastorale Seminare, Schulungen,
- Pilger-/Wallfahrten,
- Fahrten mit Kommunionkindern und Firmlingen im Rahmen ihrer Vorbereitung und Einweisung auf die beiden Sakramente gemäß den diözesanen Leitlinien,
- Kirchlich-caritative „Tafeln“, Suppenküchen und Kleiderkammern.

§ 2

(1) Der Kirchenvorstand ist für die Erstellung von allgemein geltenden Gebührenordnungen und für die Festsetzung von Gebühren für einzelne Veranstaltungen zuständig, auf denen die Erhebung von Gebühren im Sinne des § 1 beruht.

(2) Die Beschlüsse des Kirchenvorstandes über Gebührenordnungen und die Festsetzung von Gebühren für einzelne Veranstaltungen bedürfen der kirchenaufsichtsrechtlichen Genehmigung. Die Gebührenordnungen der Kirchengemeinden sind in geeigneter Weise zu veröffentlichen.

(3) Soweit das (Erz-)Bistum für kirchlich-pastorale Veranstaltungen eine Gebührenordnung erlassen hat, geht diese der Gebührenordnung einer Kirchengemeinde vor.

§ 3

(1) Die Gebühr soll höchstens so hoch bemessen sein, dass der nach den Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Wirtschaftsführung berechnete Aufwand gedeckt wird.

(2) Es können teilweise oder auch vollständige Gebührenermäßigungen nach sachlichen Kriterien wie z. B. Alter (Kinder, Jugend, Senioren) und Bedürftigkeit festgelegt werden.

(3) Die Erhebung einer so genannten Schutzgebühr ist zulässig.

Begründung

Die Anwendbarkeit des § 2b Abs. 1 UStG setzt voraus, dass die kirchliche juristische Person öffentlichen Rechts eine öffentlich-rechtliche Handlungsform wählt (BMF-Schreiben vom 16.12.2016, BStBl. I 2016, S. 1451, Rz. 6 f.). Die Erhebung einer Gebühr für ein öffentlich-rechtliches Tätigwerden einer kirchlichen juristischen Person des öffentlichen Rechts verdeutlicht, dass ein öffentlich-rechtliches Handeln erfolgt und keine zivilrechtliche Vereinbarung geschlossen ist.

Zu § 1 GE

Die kirchliche Verkündigung und die tätige Nächstenliebe gehören zum anerkannten Kernbereich des öffentlich-rechtlichen Wirkens der katholischen Kirche (ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, vgl. BVerfGE 18, 385 (387); 19, 129 (133); 46, 73 (85); 53, 366 (391)).

Primär soll der kirchliche Verkündigungsauftrag mit dieser Veranstaltung erkennbar verwirklicht werden und muss deutlich werden.

Bei Pilger-/Wallfahrten schaden touristische oder gesellige Angebotselemente (etwa am Abend) nicht, sofern sie programmatisch und zeitlich deutlich untergeordneter Natur sind. Die Verwirklichung des kirchlichen Verkündigungsauftrags wird bei *Pilger-/Wallfahrten* dann angenommen, wenn bei den Fahrten eine *permanente* (nicht nur zeitweise) geistliche / religiöse Begleitung (durch einen Priester, einen Diakon und / oder eine/n Pastoral- oder Gemeindereferent/in) gewährleistet ist, regelmäßige Gottesdienstbesuche stattfinden und der Besuch von heiligen Stätten den eigentlichen Programmschwerpunkt bildet (in Abgrenzung zu den *bloßen Ausflugsfahrten,* bei denen der Geselligkeits-/„Spaßcharakter“ überwiegt, vgl. AEAO zu § 66 AO Tz. 8 Satz 1).

Zu § 2 GE

Der Kirchenvorstand als Vertretungsorgan der Kirchengemeinde ist für den Erlass der Gebührenbestimmungen zuständig.

§ 2 Abs. 3 GE stellt klar, dass Regelungen auf Bistumsebene der Regelung einer Kirchengemeinde vorgehen.

Zu § 3 GE

§ 3 Abs. 1 GE stellt klar, dass die Gebühren allenfalls den Kostenersatz einer Veranstaltung ermöglichen sollen.

§ 3 Abs. 2 GE erlaubt ausdrücklich die Rücksichtnahme auf bedürftige Teilnehmer der Veranstalter. Es ist darauf zu achten, dass die Gebührenreduzierungen auf sachlichen Gründen beruhen und das Gebot der Gleichbehandlung aller Kirchenmitglieder und Teilnehmer gewahrt bleibt.

10.3. Vermerk zu Tätigkeiten kirchlicher jPöR im Rahmen öffentlicher Gewalt

Zur Auslegung von § 2 b UStG

hier: Ausübung öffentlicher Gewalt durch kirchliche juristische Personen des öffentlichen Rechts

Ausübung öffentlicher Gewalt durch kirchliche juristische Personen des öffentlichen Rechts

Zu juristischen Personen des öffentlichen Recht (jPöR) zählen auch Kirchen, Religions- und Weltanschauungsgemeinschaften, die als Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts verfasst sind (z. B. Diözesen, Landeskirchen, Israelitische Kultusgemeinden, Kirchengemeinden, Kirchliche Zusatzversorgungskassen oder Kirchenstiftungen). Im Rahmen ihres grundgesetzlich verankerten Selbstordnungs- und Selbstverwaltungsrechts (Art. 140 GG, 137 Abs. 3 WRV) werden diese jPöR nicht als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG tätig, sofern und soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen (§ 2 b Abs. 1 UStG).

Nach der Rechtsprechung des EuGH, der sich der BFH angeschlossen hat, handeln jPöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt, wenn sie Tätigkeiten aufgrund eigens für sie geltender rechtlicher Grundlagen ausüben. Bezogen auf die kirchlichen jPöR bedeutet dies, dass als derartige Tätigkeiten oder Leistungen nur solche in Betracht kommen, bei denen die jPöR auf einer öffentlich-rechtlichen Grundlage (Sonderregelung) tätig wird, namentlich aufgrund eines Gesetzes durch Verwaltungsakt, auf Grundlage eines Konkordates, eines Staat-Kirche-Vertrages oder besonderer kirchenrechtlicher Regelungen.

Das Bundesverfassungsgericht hat in gefestigter Rechtsprechung entschieden, dass kirchliche jPöR öffentlich-rechtlich handeln, wenn sie von ihren Mitgliedern Steuern erheben, die ihnen zustehende eigenständige Organisationsgewalt und ihre Dienstherrnfähigkeit ausüben, ihre Rechtsetzungsbefugnis, das Parochialrecht und ihre Widmungsbefugnis wahrnehmen (BVerfG in NVwZ 2015, S. 1434 ff.). Durch das Bundesverfassungsgericht werden Tätigkeiten und Leistungen von kirchlichen jPöR zwar nicht als Ausübung von staatlicher, jedoch von öffentlicher Gewalt anerkannt, sofern sie in Formen des öffentlichen Rechts erfolgen. **Hierzu zählen insbesondere die Bereiche:**

- **Organisationsrechtliche Strukturentscheidungen**, etwa *kirchengesetzliche* Zuständigkeits- und Aufgabenzuweisungen; *Vereinbarungen* über die horizontale und vertikale Zusammenarbeit (orts-)kirchlicher Rechtsträger (mit öffentlich-rechtlichem Status) auf der Basis diözesan- bzw. kirchengesetzlicher Grundlagen
- **Amts- und Dienstrecht** (vgl. Art. 11 Abs. 1 BbgKathKV, Art. 8 Abs. 1 EvKV S-A; Art. 1 Abs. 2 Satz 2 Loccummer Vertrag u. a.)
  - Recht der Kleriker- bzw. Pfarrdienstverhältnisse
  - Kircheneigene Beamtenverhältnisse (vgl. § 135 BRRG) sowie diözesan- bzw. kirchengesetzliche Beamtenordnungen bzw. Beamtengesetze [allgemein oder speziell nur für den Schulsektor]
  - Disziplinarrecht
  - Besoldungswesen
- **Kirchensteuerwesen** (vgl. Art. 19 KathKV LSA, Art. 14 EvKV S-A, Art. 21, 22 SächsKathKV Art. 10 § 5 BayKonk, Art. 20 § 5 Staatsvertrag zwischen dem Bayerischen Staat und der Ev.-Luth. Kirche in Bayern, landesgesetzliche Bestimmungen z. B. Art. 17 BayKirchStG, Art

17 KiStG BW, § 1 KiStO der Konföderation Ev. Kirchen in Niedersachsen, § 2 Satz 1 der Kirchensteuer-O der Ev. Kirche von Kurhessen-Waldeck, vgl. auch Art. 12 Loccumer Vertrag)

- **Meldewesen und Datenschutz / insbesondere Datenschutzaufsicht** (s. § 42 BMG, landesmelderechtliche Bestimmungen [zu deren Bedeutung siehe auch § 55 Abs. 2 BMG] wie Art. 29 BayMeldeG, § 6 AGBMG BW, weiterhin z. B. Art. 20 BayDSG, Art. 17 LDSG BW, siehe ferner Art. 17 BremKathKV, Art. 20 KathKV LSA)
- **Kirchliche Vermögensverwaltung** (insbes. Kirchenvermögen als Eigentum der öffentlichen juristischen Personen kanonischen Rechts), *Stiftungswesen* [vgl. Art. 10 § 4 BayKonk oder Art. 12 Abs. 3 HmbKathKV; landesgesetzliche Bestimmungen: Art. 23 Abs. 1 BayStG, § 25 Abs.1 StiftG BW sowie gemäß den Staatskirchenverträgen landesgesetzlich anerkannte kirchliche Vermögensverwaltungsgesetze u. a.]
- **Kirchenaufsicht / kirchliche Aufsichtsstrukturen allgemein** z. B. § 25 Abs. 1 StiftG BW, § 99 Abs. 1 Schulges BW sowie gemäß den Staatskirchenverträgen landesgesetzlich anerkannte kirchliche Vermögensverwaltungsgesetze
- **Kirchliches Recht der öffentlichen Sachen**
  (Widmungsbefugnis [Widmung / Entwidmung], widmungsmäßiger Gebrauch z. B. auch Hausrechtsmaßnahmen u. a.)
- **Friedhofswesen** (vgl. § 1 Abs. 2 BestG NRW, Art. 8 Abs. 4 BayBestG, Art 1 Abs.2 BestattG BW sowie staatskirchenvertragsrechtliche Regelungen: Art. 16 BremKathKV, Art. 15 HmbKathKV u. a.)
- **Kirchliches Bau- und Denkmalwesen**
  (z. B. Art. 14 HmbKathKV und Landesdenkmalrecht [vgl. Art. 26 BayDSchG, § 11 DSchG BW])
- **Kirchliches Beitrags- und Gebührenwesen** z. B. diözesane Gebührenordnungen (bspw. Benutzungsgebühr Diözesanarchiv, Gerichtskosten Offizialat, Friedhofs- oder Beurkundungsgebühr, Mess-Stipendien, Stolgebühren).
- **Hochschule und Bildungswesen**
  - *Schule* (neben konkordatsrechtlichen Bestimmungen wie z. B. Art. 6 KathKV LSA oder Art. 6 des Vertrages des Landes Berlin mit der evangelischen Kirche Berlin-Brandenburg.-Schlesische Oberlausitz (Kirchenvertrag Berlin) auch Landesschulrecht)
  - *Religionsunterricht* (vgl. Landesschul- und Staatskirchenvertragsrecht, z. B. Art. 18 Landesverf BW, § 96 Abs.1 und 2 Schulges BW)
  - *Kircheneigene Hochschulen* (vgl. Art. 7 KathKVLSA, Art. 7 HmbKathKV oder Art. 6 des Vertrages zwischen der Freien und Hansestadt Hamburg und der Nordelbischen Ev.-Luth. Kirche sowie Landeshochschulrecht)
- **Kindertageseinrichtungen** (z. B. Art. 83 Abs. 1 BV, Art. 3 Abs. 3 BayKiBiG)
- **Priesteraus- und -fortbildung** (Priesterseminarstiftung / z. B. Art. 10 § 1 S. 2 Bst. h BayKonk, Art. 9 Landesverfassung BW)
- **Kircheneigene Gerichtsbarkeit (**Kirchliche Arbeitsgerichtsordnung (KAGO vom 25.02.2010) oder KiGG.EKD, VwGG.EKD, EntschV.EKD)

Bonn, den 03.06.2016

Arbeitsgruppe Umsatzsteuer des Verbandes der Diözesen Deutschlands

10.4. Gesetzestext: § 2b Umsatzsteuergesetz

Umsatzsteuergesetz (UStG) § 2b Juristische Personen des öffentlichen Rechts

(1) Vorbehaltlich des Absatzes 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 Absatzes 1 Satz 1 gegeben sind, gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 2 Absatz 1 mit der Ausübung folgender Tätigkeiten stets als Unternehmer:

1. (weggefallen)
2. (weggefallen)
3. die Leistungen der Vermessungs- und Katasterbehörden bei der Wahrnehmung von Aufgaben der Landesvermessung und des Liegenschaftskatasters mit Ausnahme der Amtshilfe;
4. die Tätigkeit der Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung, soweit Aufgaben der Marktordnung, der Vorratshaltung und der Nahrungsmittelhilfe wahrgenommen werden;
5. 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.

10.5. 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. Zweitkasse		
./. Geldtransit von Bank bzw. Zweitkasse an Kasse		
= Bruttoeinnahmen	0	

* Diese Belege sind aufzubewahren und einzeln zu buchen

Datum: _____

Unterschriften: _____

_____

10.6. 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 Geschäftsvorfalls einzeln aufgezeichnet werden, nicht jedoch die Kundendaten, sofern diese nicht zur Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit des Geschäftsvorfalls 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 zumutbar 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 Geschäftsvorfalls enthalten oder zu deren Nachvollziehbarkeit erforderlich sind (z. B. Terminkalender, Reservierungsbuch).

Steuerlich aufbewahrungspflichtige Unterlagen unterliegen nicht der Löschungsverpflichtung (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

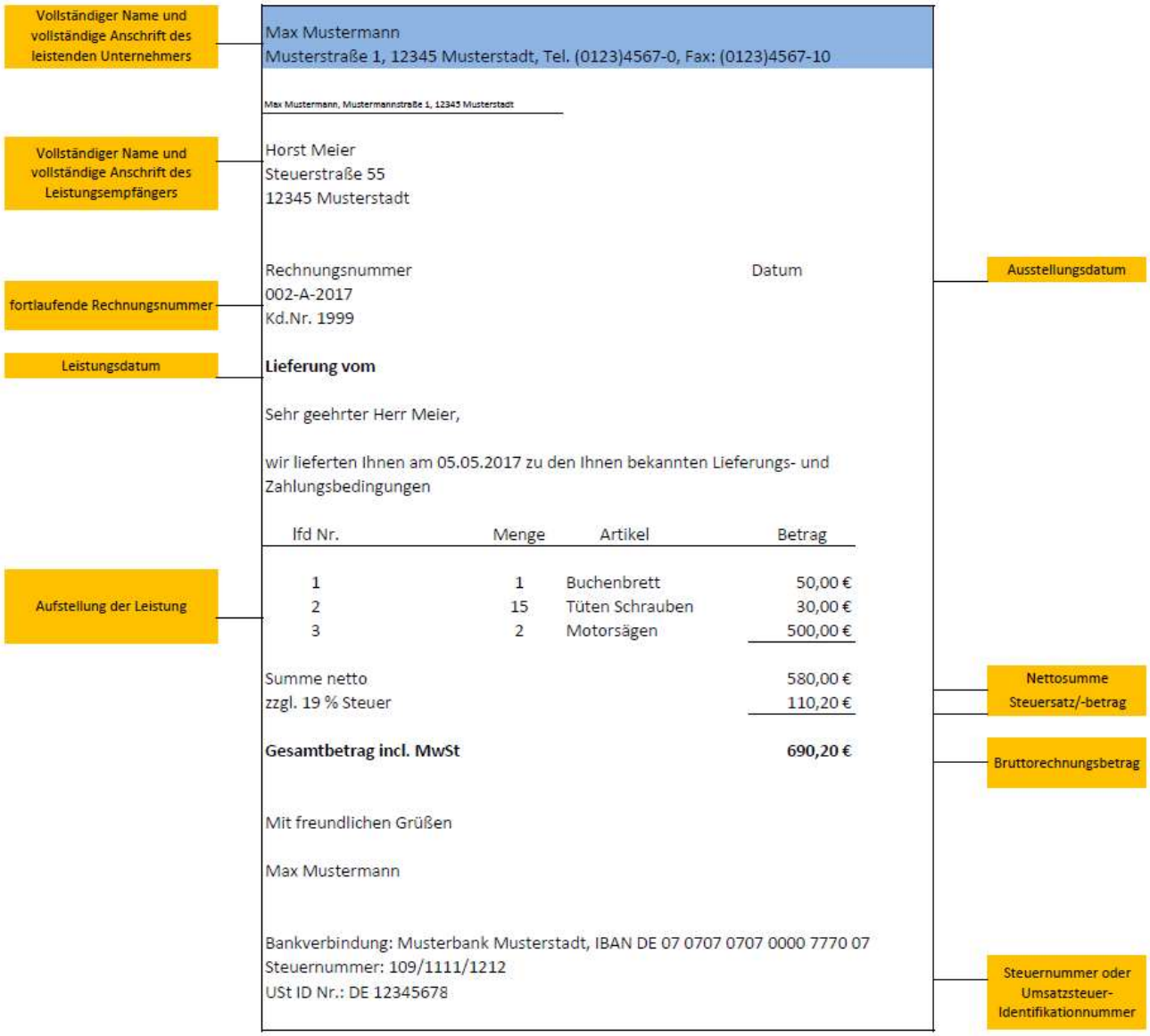
Ergänzende Hinweise finden Sie hier (http://www.bundesfinanzministerium.de):

- 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.

10.7. Musterrechnungen

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



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



Herausgeber
Sekretariat der Deutschen Bischofskonferenz
Kaiserstraße 161, 53113 Bonn
www.dbk.de