

Handreichung zum neuen Umsatzsteuerrecht für Körperschafts- direkte Ortsgemeinden des BFP sowie Bundeswerke des BFP

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungen	1
1 Neuregelung – vermehrte unternehmerische Tätigkeiten öffentlich-rechtlicher Körperschaften.	2
2 Umsatzsteuerpflicht bisher nur beim „Betrieb gewerblicher Art“ (BGA) gem. § 4 Abs. 4 KStG	2
3 § 2b UStG nur für Tätigkeiten der öffentlich-rechtlichen Gewalt	3
4 Tätigkeiten auf privatrechtlicher Grundlage (Kleinunternehmer) und Tätigkeiten der öffentlich-rechtlichen Gewalt.....	4
5 Unternehmereigenschaft: Ortsgemeinde oder Bundeswerk	4
6 Umsatzsteuerpflicht	4
7 Was ist zu tun? Unternehmerpflichten!	5
8 Handlungsempfehlungen (Baukosten und Fördervereine)	6
Übersichtsschaubild	7
Steuer-ABC (enthält überwiegend privatrechtliche Tätigkeiten).....	8
Fundstellen	9

Abkürzungen

BGA	Betrieb gewerblicher Art
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
EKD	Evangelische Kirche Deutschlands
GG	Grundgesetz
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
OFD	Oberfinanzdirektion
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStG	Umsatzsteuergesetz
WRV	Weimarer Reichsverfassung

1 Neuregelung – vermehrte unternehmerische Tätigkeiten öffentlich-rechtlicher Körperschaften

Mit Wirkung vom 01.01.2016 wurde die Umsatzsteuer für öffentlich-rechtliche Körperschaften neu geregelt. Betroffen sind davon alle öffentlich-rechtlichen Körperschaften, also auch Kirchen, die in der Rechtsform einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft organisiert sind. Der neu geschaffene § 2b des Umsatzsteuergesetzes soll im Grunde dafür sorgen, dass Tätigkeiten der öffentlich-rechtlichen Körperschaft nur dann noch umsatzsteuerfrei bleiben, wenn die Tätigkeiten nicht im Wettbewerb zu anderen Unternehmen stehen. Die Abgrenzung ist aber ausgesprochen schwierig und kompliziert.

Die Neuregelung war erforderlich, weil öffentlich-rechtliche Körperschaften in weiten Teilen unternehmerisch tätig sind, etwa bei der Versorgung, Parkplatzüberlassung, Abfallentsorgung, beim Anfertigen von Kopien, Erzeugen von Strom usw., weitgehend jedoch, ohne der Umsatzsteuer zu unterliegen. Private Anbieter könnten manche dieser Leistungen auch anbieten, müssten aber grundsätzlich Umsatzsteuer berechnen. Darin liegt ein Wettbewerbsnachteil für private Anbieter. Diesem Wettbewerbsnachteil wollte die EU begeben und verpflichtete die Mitgliedsstaaten, die Umsatzbesteuerung neu zu regeln.

Grundbegriffe:

- Unternehmer – wer eine längerfristige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbständig ausübt
- Umsatzsteuerbar – ein Leistungsaustausch, an der ein Unternehmer beteiligt ist, unterliegt grundsätzlich der Möglichkeit der Umsatzsteuer
- Umsatzsteuerfrei – Leistungsaustausch, der zwar umsatzsteuerbar, aber umsatzsteuerfrei ist
- Leistungsaustausch – eine Lieferung oder sonstige Leistung, wofür ein Entgelt bezahlt wird
- Öffentlich-rechtliche Körperschaft: Kirchen als KdÖR, Landeskirchen, Städte und Gemeinden, Kreise, Kammern, Rundfunkanstalten

2 Umsatzsteuerpflicht bisher nur beim „Betrieb gewerblicher Art“ (BGA)

Mit einer Übergangsfrist von 5 Jahren, die der BFP auch für seine Ortsgemeinden beantragt hat, gilt die Neuregelung ab 01.01.2021. Die Neuregelung findet sich in dem neuen Paragraphen § 2b UStG, der die bisherige Vorschrift des § 2 Abs. 3 UStG ersetzt. Wichtig ist, dass die Regelung nur für öffentlich-rechtliche Vertragsverhältnisse gilt, also nur für Tätigkeiten der „öffentlichen Gewalt“. Für Verträge und Tätigkeiten, die auf privatrechtlichen Vereinbarungen beruhen, gelten die Ausnahmeregelungen des § 2b UStG nicht. Bei Tätigkeiten der „öffentlichen Gewalt“ kann Umsatzsteuer nur dann entstehen, wenn Gebühren oder Beiträge erhoben werden.

Bisher entstand Umsatzsteuerpflicht nur bei einem BGA (gem. § 4 Abs. 4 KStG), das heißt einer gewerblichen Tätigkeit und meist auch nur in dem Fall, wenn der Jahresumsatz aus der gewerblichen Tätigkeit dauerhaft über 35.000 € pro Jahr gelegen hatte. Hingegen galt und gilt für alle anderen nicht öffentlich-rechtlichen Unternehmer eine Umsatzgrenze von 17.500 € pro Jahr. Eine Ungleichbehandlung, die beseitigt werden sollte.

3 § 2b UStG nur für Tätigkeiten der öffentlich-rechtlichen Gewalt

Was sind denn nun Tätigkeiten der „öffentlichen Gewalt“ bei Freikirchen in der Form einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft? Gemeint sind damit die eigentlichen ideellen, nicht wirtschaftlichen Zwecke der Kirche. Diese Tätigkeiten werden bei öffentlich-rechtlichen Körperschaften auch „hoheitlich“ genannt, weil die Tätigkeiten der Kirche durch die Satzung der Kirche vorbehalten sind.

Konkret in Frage kommen etwa die Ausbildung, die Überlassung von Räumlichkeiten für andere Kirchen, der „Kanzeltausch“, das heißt der Austausch von Pastoren und Seelsorgern, oder aber auch allgemein zentrale Dienste für andere öffentlich rechtliche Körperschaften im Rahmen des Selbstbestimmungs- und Selbstorganisationsrechts nach Artikel 140 GG in Verbindung mit Artikel 137 Abs. 3 WRV, wenn also hoheitliche und kirchliche Zwecke von mehreren Kirchen gemeinsam ausgeübt werden und dafür untereinander Entgelte bzw. Gebühren oder Kostenerstattungen berechnet werden.

Zentrale Dienste

Solche zentralen Dienstleistungen, etwa die Gehaltsabrechnung, IT-Dienstleistungen, Buchführungstätigkeiten oder auch andere Verwaltungstätigkeiten, sind nicht umsatzsteuerbar nach § 2b UStG, wenn sie im Rahmen öffentlicher Gewalt ausgeübt werden. Grundlage der gemeinschaftlichen Tätigkeit muss daher eine öffentlich-rechtliche Sonderregelung aus kirchenrechtlicher Rechtsetzung sein, etwa Kirchengesetze, z.B. die BFP-Verfassung. Es gibt eine Unterscheidung darin, ob solche Tätigkeiten auch von anderen nicht öffentlich-rechtlichen Anbietern erbracht werden könnten. In diesem Fall muss ein kirchliches Gesetz – das heißt in der Sprache des BFP, eine durch die entsprechenden Organe auf Bundes- oder Landesebene für den gesamten BFP verbindliche Satzung bestehen oder möglicherweise erst erlassen werden (§ 2b Abs. 3 UStG), die diese Tätigkeiten regelt.

Langfristige Kooperationen – Zweckverband – Arbeitsgemeinschaft, § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG

Wenn Tätigkeiten nicht auf der Grundlage eines Gesetzes oder Satzungsregelung beruhen, sondern etwa auf der Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung von mehreren öffentlich rechtlichen Trägern, weil etwa gegen Kostenerstattung eine langfristige Kooperation zum Erhalt der öffentlich-rechtlichen Infrastruktur geschlossen werden soll, gilt § 2b UStG aber nur, wenn 80 % der betreffenden Leistungen nur anderen öffentlich-rechtlichen Körperschaften zugute kommen. Erhalt der öffentlichen Infrastruktur nennt das Bundesministerium der Finanzen (BMF v. 16.12.2016, Rz. 48) beispielsweise die kirchliche Verkündigung (Predigt), aber auch die Nutzung von kirchlichen Grundstücken. Die Zusammenarbeit sollte zum Zwecke der Umsatzsteuerbefreiung daher möglichst kirchengesetzlich durch Satzung oder öffentlich-rechtliche Vereinbarung geregelt werden.

Personalüberlassungen: möglicherweise umsatzsteuerfrei

Personalüberlassungen, wie z.B. oben genannter Kanzeltausch, erfolgt grundsätzlich auf privatrechtlicher Basis und ist demnach umsatzsteuerpflichtig. Für Zwecke geistlichen Beistands (Pastoren, Diakone, Musiker) im kirchlichen Bildungswesen oder sozial-karitativen Dienst sind die Personalüberlassungen allerdings umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 27a UStG bzw. Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL. Ausnahmen hierzu können sich ergeben, wenn eine öffentlich-rechtliche Grundlage dafür besteht.

4 Tätigkeiten auf privatrechtlicher Grundlage (Kleinunternehmer) und Tätigkeiten der öffentlich-rechtlichen Gewalt

Für sämtliche Tätigkeiten, die auf privatrechtlicher Grundlage erfolgen, besteht auch für öffentlich-rechtliche Körperschaften die gleiche Unternehmereigenschaft wie für alle anderen, z.B. die e.V.-Gemeinden. Privatrechtliche Tätigkeiten sind immer umsatzsteuerbar und werden durch § 2b UStG nicht freigestellt. Manchmal sind solche Tätigkeiten jedoch umsatzsteuerfrei. Sind sie umsatzsteuerpflichtig, können die Tätigkeiten mit 7 % oder 19 % zu versteuern sein. Sofern die Kleinunternehmergrenze von 17.500 € pro Jahr nicht überschritten wird, kann man von einer Besteuerung absehen. Wichtig ist, dass die 17.500 € Grenze für ein Kalenderjahr gilt und bei einem Teiljahr gezwölftet wird.

Anders verhält es sich mit der 17.500 €-Grenze des § 2b Abs. 2 UStG, die als sogenannte „quantitative Wettbewerbsgrenze“ für Einnahmen im rein öffentlich-rechtlichen Sektor geschaffen wurde. Die Grenze dient als Obergrenze für die Beurteilung, ob eine bestimmte, *gleichartige* Tätigkeit möglicherweise im Wettbewerb zu anderen Anbietern steht. Für rein privatrechtliche Tätigkeiten kommt das Kriterium der „Gleichartigkeit“ von Tätigkeiten nicht in Frage. Rein privatrechtliche Tätigkeiten – Einnahmen aus Stromerzeugung,

Kirchencafés, Feste und Büchertische etc. – gelten immer als unternehmerisch mit einer Kleinunternehmergrenze von 17.500 € für *alle* Tätigkeiten zusammengefasst. Mit anderen Worten: Eine BFP-Gemeinde hat für alle privaten Tätigkeiten 17.500 € Freigrenze, zusätzlich nur für die öffentlich-rechtlichen Tätigkeiten möglicherweise eine Befreiung nach § 2b UStG.

Kleinunternehmergrenze für ALLE privatrechtlichen Tätigkeiten eines Unternehmers

17.500 €-Grenze des § 2b UStG nur für gleichartige Tätigkeiten der öffentlich-rechtlichen Gewalt

5 Unternehmereigenschaft: Ortsgemeinde oder Bundeswerk

Die Unternehmereigenschaft liegt bei der Struktur des BFP entweder bei den körperschaftsdirekten Ortsgemeinden selbst oder aber auch bei den wirtschaftlich selbständig organisierten Bundeswerken. Somit nehmen die öffentlich-rechtlichen *körperschaftsdirekten Gemeinden* und die *selbständigen Bundeswerke* eine Sonderrolle im öffentlich-rechtlichen Bereich ein: sie sind Teil der öffentlich-rechtlichen kirchlichen Struktur, weil sie den kirchenrechtlichen und vor allem theologischen Regularien des Bundes unterworfen sind. Da sie aber selbständig finanziert, organisiert und vertreten sind, ohne dass der BFP-Bund „durchregieren“ kann, räumt das BMF den Ortsgemeinden und Bundeswerken umsatzsteuerlich eine selbständige Rolle ein: sie müssen ihre umsatzsteuerlichen Pflichten selbst erfüllen und genießen jeweils eine eigene Kleinunternehmergrenze von 17.500 €.

Keine Zentralregierung! Unternehmer ist nicht der Bund, sondern entweder die Ortsgemeinde oder das Bundeswerk.

6 Umsatzsteuerpflicht bei Vermietung

Nur bei Verträgen „besonderer Art“ oder der Vermietung von beweglichen Gegenständen wie etwa der Licht- oder Musikanlage entsteht Umsatzsteuerpflicht.

Vermietung von beweglichen Gegenständen

Die reine Grundstücksvermietung – egal ob langfristig oder kurzfristig – auch wenn Mobilium mitvermietet wird, stellt eine einheitliche Vermietungsleistung dar, die nach § 4 Nr. 12a UStG umsatzsteuerfrei ist (BMF v. 08.12.2017), auch wenn der Hausmeister anwesend ist. Eine Ausnahme stellen Beherbergungsleistungen dar, die mit 7 % zu versteuern sind (§§ 4 Nr. 12 S. 2, 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG). Die Vermietung von Standflächen auf Wochenmärkten oder die Standvermietung auf einem Weihnachtsmarkt, gelten ebenfalls als umsatzsteuerfreie Grundstücksvermietung, wenn nicht andere Leistungen im Vordergrund stehen, wie etwa Organisationsleistungen, siehe UStAE A. 4.12.5 Abs. 2 sowie BMF vom 21.01.2016, BStBl I S. 150.

Wichtig: Vermögensverwaltung kann nun unternehmerisch und damit umsatzsteuerpflichtig werden.

Verträge besonderer Art

Verträge besonderer Art liegen vor, wenn bspw. Bedienungspersonal und Geschirr bei einer Gemeinderaumvermietung mit überlassen werden. Die Vermietung von technischer Ausstattung stellt in der Regel eine eigene sonstige Leistung dar, die umsatzsteuerpflichtig ist. Das gleiche gilt für Servicepersonal, die Endreinigung usw. Wird daher ein einheitlicher Vertrag über eine Gemeinderaumvermietung mit sonstigen Nebenleistungen wie Bühnentechnik, Beleuchtung, Beschallung, Gestellung von Technikern usw. geschlossen, handelt es sich in der Regel um eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung, weil die Nebenleistungen prägend sind.

7 Was ist zu tun? Unternehmerpflichten!

Jedes Werk und jede Gemeinde sollte ihren Haushalt untersuchen und feststellen, ob unternehmerische Tätigkeiten, also Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen vorliegen. Daraufhin muss eine Einordnung vorgenommen werden, ob die Tätigkeiten *privatrechtlicher* oder *öffentlich-rechtlicher* Art sind. Bei...

- privatrechtlichen Tätigkeiten die Kleinunternehmergrenze von 17.500 € beachten
- öffentlich-rechtlichen Tätigkeiten in Rücksprache mit dem Bund versuchen, entsprechende Regelungen herbeizuführen.

Bei der Vertrags- bzw. Buchhaltungsdurchsicht kann der Bund unterstützen. Bei der Beratung und Erstellung der Umsatzsteuer-Erklärung gilt ein Rahmenangebot durch den Steuerberater des Bundes.

Weitere Unternehmerpflichten können entstehen bei falscher Rechnungsstellung

Sobald Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis erstellt werden, muss die Umsatzsteuer ans Finanzamt angemeldet und bezahlt werden. Achtung bei der Abrechnung von Stromversorgern für Stromerzeugungsanlagen: Häufig rechnet der Stromerzeuger per Gutschrift ab und weist die Umsatzsteuer offen aus. Das würde zur Umsatzsteuerpflicht führen, wenn den Gutschriften nicht widersprochen wird. Somit sollte die Gemeinde immer zunächst prüfen, ob überhaupt insgesamt Umsatzsteuerpflicht entsteht und erst dann Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis erstellen. Liegen die umsatzsteuerpflichtigen Jahresumsätze unterhalb von 17.500 €, sollte man die

Kleinunternehmerregelung wählen und einen Hinweis auf der Rechnung darüber einfügen: „Keine Umsatzsteuer nach § 19 Abs. 1 UStG“.

Mit anderen Worten: Umsatzsteuer fällt an, wenn

- entweder ein umsatzsteuerpflichtiger Vorgang vorliegt und insgesamt die Kleinunternehmergrenze überschritten wird
- oder wenn fälschlicherweise auf Rechnungen Umsatzsteuer ausgewiesen wird.

Es besteht keine Verpflichtung – selbst bei umsatzsteuerpflichtigen Leistungen – darüber eine Angabe auf der Rechnung zu machen. Die Verpflichtung gilt nur, wenn der Umsatz umsatzsteuerpflichtig wird UND gleichzeitig an einen anderen Unternehmer ausgeführt wird (§ 14 Abs. 2 Nr. 2 UStG).

Als vorsorgliche Maßnahme ist zu empfehlen, dass Gemeinden in ihrer Buchführung die umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen auf andere Konten als die umsatzsteuerfreien Einnahmen buchen. Wird nämlich die Kleinunternehmergrenze unerwartet überschritten, können auf diese Weise Umsatzsteuererklärungen einfacher abgegeben werden.

8 Handlungsempfehlungen (Baukosten und Fördervereine)

Wenn umsatzsteuerpflichtige Leistungen vorliegen, besteht die Möglichkeit, für Vorleistungen (z.B. die Anschaffungen von vermieteter Bühnenausstattung, die Anschaffungen und Unterhaltungskosten zu umsatzsteuerpflichtigen Vorgängen etc.) die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer (als sogenannte Vorsteuer) vom Finanzamt zurückzufordern. Somit besteht unter Umständen auch die Möglichkeit, aus Baukosten eines Gebäude die enthaltene Umsatzsteuer vom Finanzamt zurückfordern zu können. Dadurch würden 19 % an Kosten gespart. Hier wird allerdings fachlicher Rat erforderlich sein. Denn: Werden Gegenstände oder erhaltene Leistungen sowohl für umsatzsteuerfreie als auch für umsatzsteuerpflichtige Umsätze verwendet, muss die Vorsteuer aufgeteilt werden.

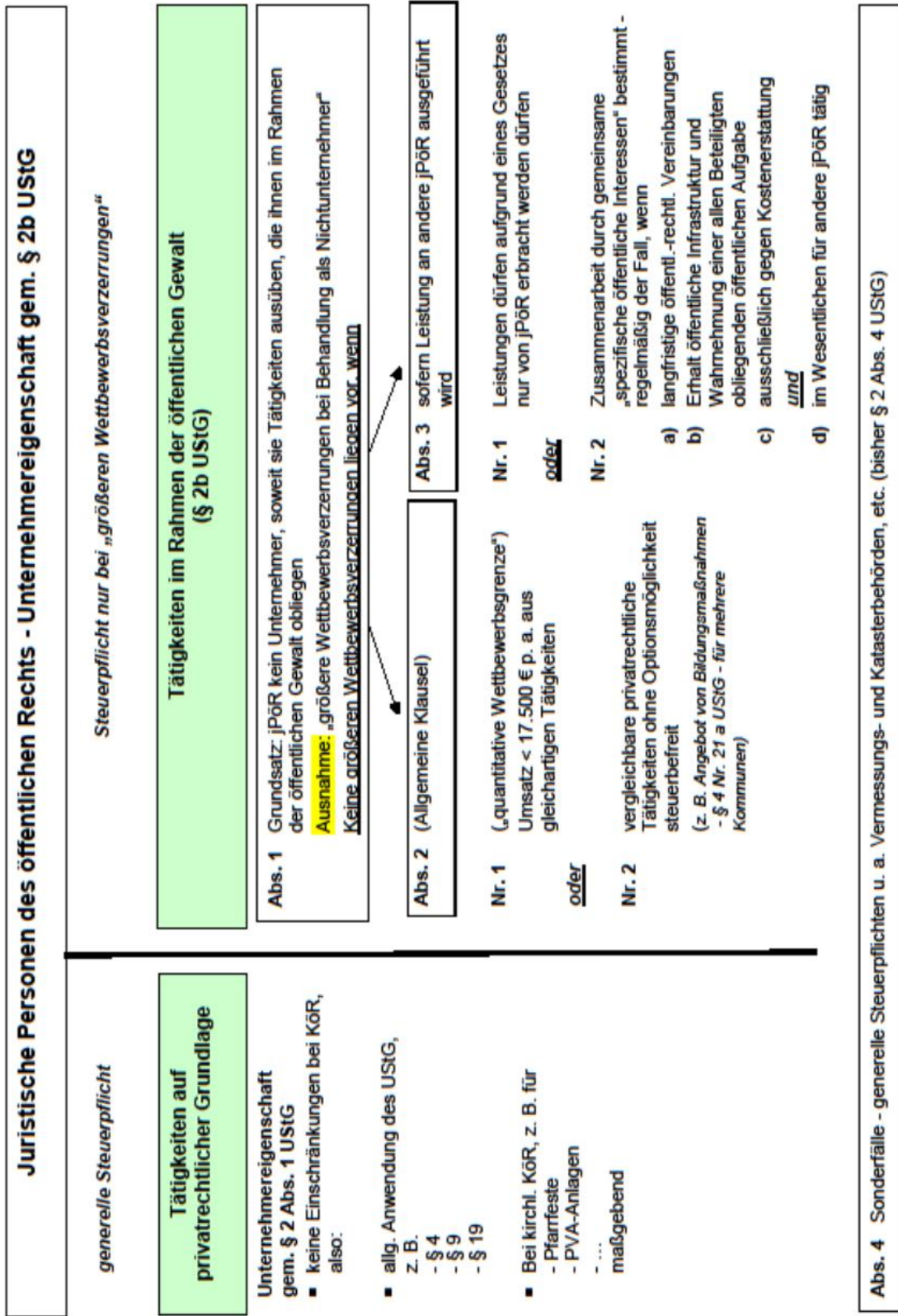
Baukosten können gespart werden, indem Umsatzsteuer über den Vorsteuerabzug vom Finanzamt zurückgefordert wird.

Der Büchertisch, Buchladen oder die Cafeteria können selbstverständlich auch privatrechtlich von einer Gruppe oder einer Einzelperson organisiert werden. Die Gemeinde könnte dann die Räume mit einem Mietvertrag steuerfrei der entsprechenden Person vermieten. Denkbar wäre auch die Gründung eines Fördervereines bei drohender Überschreitung der Kleinunternehmergrenze für bestimmte Tätigkeiten, wie etwa das Gemeindefest mit Tombola oder Getränkeverkauf und Imbiss. In diesen Fällen muss aber die Person oder der Förderverein beim Finanzamt angemeldet werden.

Fördervereine für privatrechtliche Tätigkeiten gründen. Diese haben weitere 17.500 €-Grenze.

Generell kann die Umsatzsteuerpflicht auch dadurch vermieden werden, dass anstelle einer Bezahlung („Entgelt“) nur Spenden gesammelt werden. Wichtig ist hierbei, dass Finanzämter nicht jede Spende als solche akzeptieren, nur weil sie als „Spende“ deklariert sind. Wenn bspw. die Höhe der Spende pro Artikel empfohlen wird, wird diese „getarnte“ Spende nicht mehr anerkannt und kann letztlich zu Umsatzsteuernachzahlungen führen.

Übersichtsschaubild



Quelle: Verband der Diözesen Deutschlands: Handreichung zu Umsatzsteuerpflichten kirchlicher juristischer [...], s. Fundstellen unten für Link

Steuer-ABC (enthält überwiegend privatrechtliche Tätigkeiten)

Gemeinde bus durch Sponsoring	steuerbar und steuerpflichtig
Cafeteria	steuerbar und steuerpflichtig
Disco kirchlicher Jugendarbeit	steuerbar, möglicherweise nach § 4 Nr. 25 UStG steuerfrei (kulturell)
Gemeinde freizeit	hoheitlich, nicht umsatzsteuerbar
Kinder freizeiten	steuerbar und steuerfrei
Verkauf von Mobiliar aus hoheitlichem Bereich	nicht steuerbares Hilfsgeschäft
Seminare	steuerbar und steuerfrei
Spenden	ohne Gegenleistung, nicht umsatzsteuerbar
Stromerzeugung	steuerbar, steuerpflichtig
Tafeln und Suppenküchen	grundsätzlich steuerbar und steuerpflichtig, ermäßigter Steuersatz. Bei Mildtätigkeit ggf. nach § 4 Nr. 18 UStG umsatzsteuerfrei, Nachweisführung der Hilfsbedürftigkeit der Empfänger erforderlich und Mitgliedschaft in anerkanntem Wohlfahrtsverband
Tombola	steuerbar und steuerpflichtig, ggf. ermäßigter Steuersatz (genehmigung Finanzamt und Gemeinde einholen bei Gesamtpreisen über 650 €)
Vermietung Grundstücke	steuerbar, steuerfrei
Vermietung einer Werbewand	steuerbar und steuerpflichtig
Vermietung von Ausstattung , Licht und Musikanlage	steuerbar und steuerpflichtig
Vermietung von...	
... Dachfläche	steuerfrei
... Gaststätte mit Einrichtung, Küche und Mobiliar	steuerbar und steuerpflichtig
... Gemeinderaum mit Einrichtung und Hausmeister und Strom	steuerbar und steuerfrei
... Gemeinderaum mit Bedienung, Endreinigung, Geschirr und Technik	steuerbar und steuerpflichtig
... Wohnungen	steuerfrei

Fundstellen

BMF-Schreiben vom 16.12.2016:

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2016-12-16-Umsatzbesteuerung-Leistungen-oeffentliche-Hand-Anwendungsfragen-2b-UStG.html

Neuregelung der Umsatzbesteuerung von kirchlichen Körperschaften des öffentlichen Rechts, Arbeitshilfe der EKD: <https://www.kirchenfinanzen.de/download/Handreichung-paragraf-2b-UStG.pdf>

Handreichung zu Umsatzsteuerpflichten kirchlicher juristischer Personen des öffentlichen Rechts gemäß § 2b UStG ab 01.01.2021, erarbeitet von der Arbeitsgruppe Umsatzsteuer des Verbandes der Diözesen Deutschlands, kurz Arbeitshilfen Nr. 298:
https://www.dbk.de/fileadmin/redaktion/diverse_downloads/VDD/AH_298_Umsatzsteuer.pdf

BMF vom 21.01.2016, BStBl I S. 150

BMF v. 08.12.2017 - III C 3 - S 7168/08/10005 BStBl 2017 I S. 1664

Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE)

Checkliste zur Neuregelung der Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand nach der Neuregelung in § 2b UStG https://www.ka-fin.de/wp-content/uploads/2018/06/KAF-3Tg-13.06.18-AG1-UStG-%C2%A7-2b-Checkliste_neu.pdf