

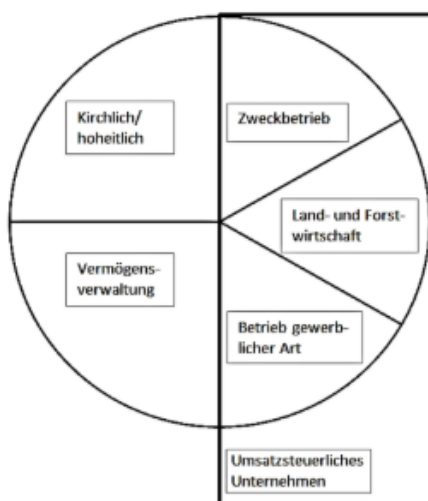
Leitfaden zum Umsatzsteuerrecht ab 1. Januar 2021 für ortskirchliche juristische Personen des öffentlichen Rechts im Bistum Augsburg

Über die „Grundlegende Neuordnung der Umsatzbesteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR)“ sind im Amtsblatt für die Diözese Augsburg bereits im Herbst 2017 (ABI. S. 342 ff.) nähere Informationen insbesondere zu dem **übergangsweise bis 31. Dezember 2020** weiterhin geltenden bisherigen Umsatzsteuerrecht erteilt worden. Diese Hinweise sind bis zum genannten Zeitpunkt namentlich von unseren örtlichen Kirchenverwaltungen unverändert von großer Bedeutung und sorgfältig zu beachten.

Der nachstehende Leitfaden nimmt – wie seinerzeit zugesagt – nunmehr das **ab 1. Januar 2021 zwingend geltende Umsatzsteuerrecht** in den Blick und will eine praxisorientierte Handreichung gerade für unsere Pfarrer, Verwaltungsleiter/-innen und Kirchenpfleger/innen bereitstellen.

I. Neuregelung der Umsatzbesteuerung von jPöR

Ab dem 1. Januar 2021, also **ab dem Veranlagungsjahr 2021** tritt die **Neuregelung des § 2b UStG** vorbehaltlos sowie endgültig an die Stelle der Altregelung des § 2 Abs. 3 UStG/2015. Ob eine Kirchenstiftung im Rahmen eines Hoheitsbetriebs (HB), Zweckbetriebs (ZwB) oder eines Betriebs gewerblicher Art (BgA) handelt, ist zwar hinsichtlich der Körperschaft- und Gewerbesteuerpflicht nach wie vor als Tatbestandsvoraussetzung von essentieller Bedeutung. Umsatzsteuerrechtlich ist der BgA jedoch nicht mehr relevant; die Anknüpfung des § 2 Abs. 3 UStG/2015 an das Körperschaftsteuerrecht wird unstreitig mit Wirkung zum 31. Dezember 2020 entfallen.



Altregelung des § 2 Abs. 3 UStG/2015



Neuregelung des § 2b UStG

1. Die Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Ein steuerbarer Umsatz setzt nach dieser Norm **zwingend** die Verwirklichung folgender Tatbestandsmerkmale voraus:

- a) Ein **Unternehmer** im Sinne des § 2 UStG führt
- b) im Rahmen seines **Unternehmens**
- c) eine **Leistung** in Form einer
 - aa) Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) oder
 - bb) sonstigen Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG)
- d) gegen **Entgelt**

e) **im Inland** aus.

Ist auch nur eines der vorstehenden Tatbestandsmerkmale nicht erfüllt, so ist der Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG **nicht steuerbar**. Fehlt lediglich das Entgelt, findet also kein Leistungsaustausch statt, sind insbesondere die Ersatztatbestände der §§ 1a, 1b und 1c UStG (innergemeinschaftlicher Erwerb bei – teilweise – unterstelltem Entgelt) zu prüfen. Treffen auch sie – wie insofern regelmäßig bei kirchlichen Stiftungen – nicht zu, so ist der Vorgang endgültig nicht steuerbar; jede weitere Prüfung erübrigt sich. Nur ein **steuerbarer Umsatz** kann **steuerpflichtig** oder **steuerfrei** sein.

2. JPöR als Unternehmer, im Rahmen ihres Unternehmens

a) 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. (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.“

b) Eine jPöR, also auch eine Kirchenstiftung als Stiftung des öffentlichen Rechts oder 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 eine Tätigkeit ausübt, die ihr **im Rahmen der öffentlichen Gewalt** (hier: **kirchenhoheitlich**) obliegt.“ Diese Bestimmung „gilt **nicht**, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren **Wettbewerbsverzerrungen** führen würde“ (§ 2b Abs. 1 S. 2 UStG).

Wenn eine jPöR (hier: Kirchenstiftung) nicht privatrechtlich als Unternehmer und auch nicht kirchenhoheitlich mit Wettbewerbsrelevanz tätig ist, dann ist sie für diese spezifische Tätigkeit nicht als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG anzusehen 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. Auf die Regelung des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG alleine sollte zunächst aber möglichst nicht abgestellt werden; möglicherweise widerspricht diese Bestimmung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) der EU.

aa) Eine **größere Wettbewerbsverzerrung** zu privaten Wirtschaftsteilnehmern liegt dann **nicht** vor, wenn kein privater Wettbewerber Leistungen erbringen kann, die mit jenen der jPöR vergleichbar wären. § 2b Abs. 2 UStG bestimmt, dass insbesondere kein Wettbewerb besteht, wenn die „jPöR im Kalenderjahr aus **gleichartigen (ausschließlich kirchenhoheitlichen!) Tätigkeiten** (weniger als) 17.500 € (Umsatz erzielt) **oder vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen** ohne Recht auf Verzicht (§ 9 UStG) einer **Steuerbefreiung** unterliegen.“

Sofern eine Leistung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (z.B. der Diözese Augsburg oder der Stiftung KiTA-Zentrum St. Simpert) an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts (z.B. Kath. Pfründestiftungsverbund St. Ulrich oder Kath. Kirchenstiftung N.N. als Träger einer Kindertagesstätte) ausgeführt wird, liegen **größere Wettbewerbsverzerrungen** ferner insbesondere dann **nicht** vor, wenn „die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Dies ist (jedenfalls nach **Auffassung des deutschen Gesetzgebers**) 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

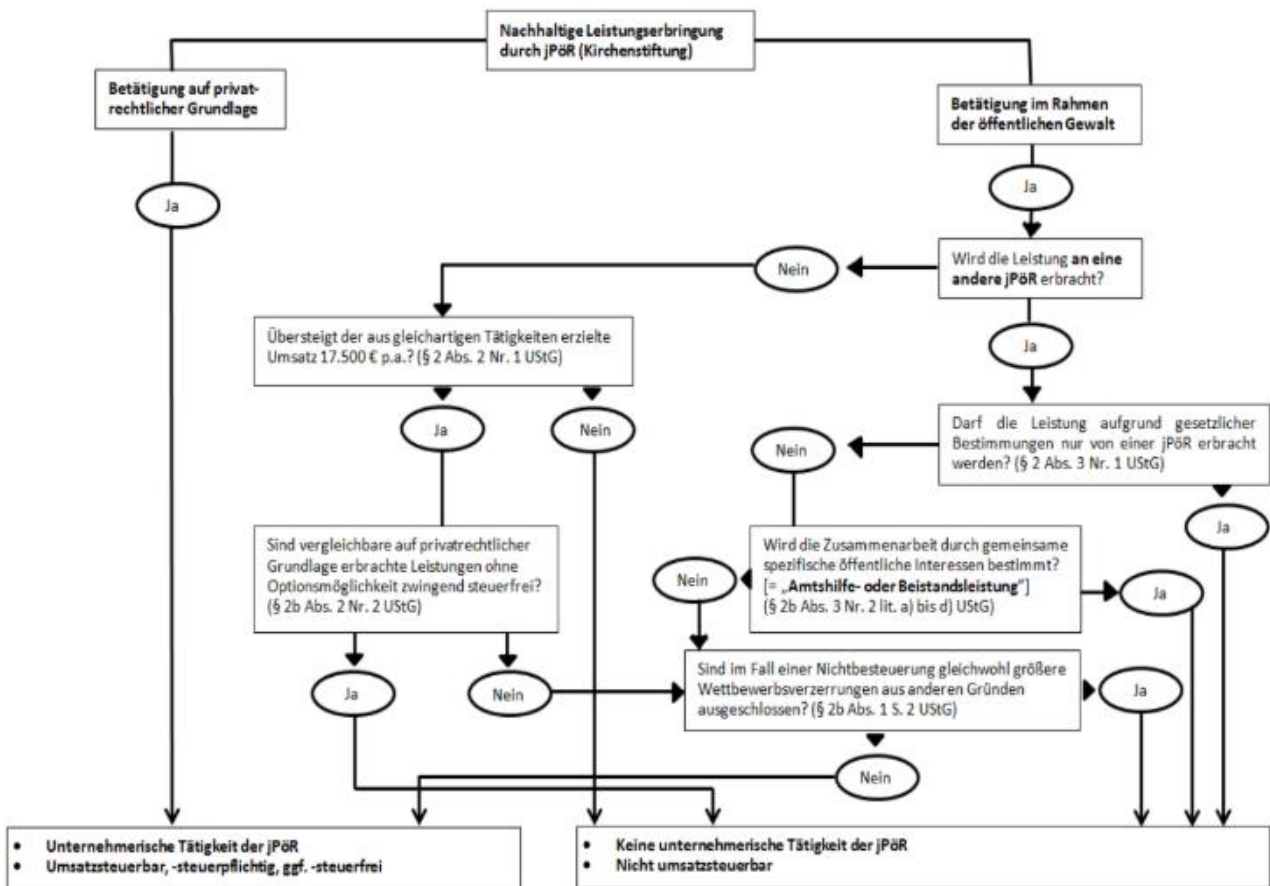
des öffentlichen Rechts erbringt.“

Die vorstehend zitierte Norm des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG beinhaltet auch **öffentlich-rechtliche Beistands- oder Amtshilfeleistungen**. Derartige Leistungen wurden bisher als **nicht umsatzsteuerbar** behandelt; künftig weithin nach Maßgabe der o.g. Bestimmung. Für das Bistum Augsburg darf insofern auf **Art. 25 KiStiftO** (Zusammenwirken von Kirchenstiftungen) sowie **Art. 2 Abs. 3 Nr. 1 b BayKirchStG** (Zweckverbände von Kirchengemeinden als Körperschaften des öffentlichen Rechts) Bezug genommen werden. Auf das Risiko, dass diese Bestimmung möglicherweise mit der MwStSystRL nicht konform ist, sei hingewiesen (s. o.).

bb) Nach gefestigter höchstrichterlicher Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes sowie des Bundesfinanzhofes übt eine jPöR **keine öffentliche Gewalt** aus, soweit sie auf **privatrechtlicher Grundlage** (z.B. zivilrechtlichem Vertrag) tätig wird. Sobald eine jPöR auf privatrechtlicher Grundlage Leistungen erbringt, ist sie als Unternehmer tätig; derartige Leistungen sind umsatzsteuerbar und -steuerpflichtig, sofern keine Steuerbefreiung namentlich nach § 4 UStG gegeben ist. **Bei diesen Tätigkeiten gibt es zukünftig keinen Schwellenwert; alle privatrechtlichen Erlöse sind umsatzsteuerbar**; auf die **Kleinunternehmerregelung** gemäß § 19 UStG sei hingewiesen.

Wird eine jPöR **auf öffentlich-rechtlicher Grundlage/kirchenhoheitlich** tätig, übt sie **öffentliche Gewalt** aus. Bezogen auf kirchliche jPöR bedeutet dies, dass als Leistungen nur solche in Betracht kommen, bei denen etwa eine Kirchenstiftung auf einer kirchenhoheitlichen Grundlage (Sonderregelung) tätig wird, namentlich aufgrund eines **Gesetzes** durch **Verwaltungsakt**, des **Bayerischen Konkordats** (Staatsvertrag eigener Art) oder einer besonderen **kirchenrechtlichen Regelung** (Satzung des Bischofs von Augsburg, veröffentlicht im Amtsblatt der Diözese). Nur wenn eine Kirchenstiftung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage Leistungen erbringt, ist § 2b UStG als Ausnahmeregelung zu § 2 Abs. 1 UStG zu prüfen.

cc) Der **Handlungsgrundlage der (wirtschaftlichen) Tätigkeit** gerade einer Kirchenstiftung kommt nach Maßgabe der Neuregelung in § 2b UStG **entscheidende Bedeutung** zu.



3. Leistungen einer jPöR

Die Umsatzsteuer knüpft in erster Linie an Leistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen) an.

a) **Lieferungen** sind Leistungen, durch die der Unternehmer den Abnehmer befähigt, im eigenen Namen über den Gegenstand (= Sache) zu verfügen (§ 3 Abs. 1 UStG).

b) **Sonstige Leistungen** sind alle anderen Leistungen, die **keine Lieferung** (von Sachen) darstellen, z.B. Dienstleistungen (als Rechtsanwalt, Architekt oder Energieberater) oder die Übertragung von Rechten (Lizenzen oder Bildrechte an sakralen Kunstgegenständen); sie können auch im Unterlassen oder Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen (§ 3 Abs. 9 UStG).

c) Ein **Tausch** liegt vor, wenn das Entgelt für die Lieferung seinerseits ebenfalls in einer Lieferung besteht. Ein **tauschähnlicher Umsatz** ist gegeben, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder einer sonstigen Leistung besteht (§ 3 Abs. 12 UStG).

d) Die Unterscheidung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung ist für die Anwendung einer **Steuerermäßigung** sowie von **Steuerbefreiungen** von Bedeutung (z.B. § 4 Nr. 18 UStG). Liegt eine sonstige Leistung vor, scheidet der ermäßigte Steuersatz von 7 % zumeist aus.

4. Leistungsaustausch, Gegenleistung (Entgelt)

Die Leistungen müssen auf einen **Leistungsaustausch** beruhen; jeder Leistung muss eine **Gegenleistung (Entgelt)** gegenüberstehen, ohne dass letztere angemessen sein muss.

a) Typische Beispiele für **Lieferungen** im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit einer Kirchenstiftung gegen Entgelt sind der Verkauf von Devotionalien, Büchern oder Speisen

und Getränken. Überwiegen die Lieferelemente qualitativ, handelt es sich insgesamt um eine Lieferung, z.B. von Lebensmitteln, für die der ermäßigte Steuersatz von 7 % in Betracht kommt. Bei einem qualitativen Überwiegen der Elemente einer sonstigen Leistung ist insgesamt eine **sonstige Leistung** zugrunde zu legen, etwa bei gaststättenartigen Umsätzen; hierbei kommt zumeist der Regelsteuersatz zur Anwendung.

b) **Lieferungen oder Leistungen gegenüber Sponsoren** gegen Entgelt sind in aller Regel umsatzsteuerbar; es sei denn, die Kirchenstiftung weist auf Plakaten, Konzerten oder Pfarrbriefen lediglich auf die Unterstützung durch einen Sponsor hin. Dieser insoweit nicht umsatzsteuerrelevante Hinweis darf zwar – ähnlich wie bei einer Spende - unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors, jedoch **ohne besondere Hervorhebung** oder Internet-Verlinkung erfolgen; ansonsten wäre ein Leistungsaustausch gegeben.

5. Umsatz im Inland

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 EU-Gebiet) 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).

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

b) 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 Kirchenstiftung 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 nach § 1a Abs. 1 UStG den innergemeinschaftlichen Erwerb dieser Gegenstände mit 19 %, ggf. mit 7 % Umsatzsteuer versteuern (**sog. Erwerbsteuer**). Andererseits kann die Kirchenstiftung, soweit die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind, die Erwerbsteuer für diese Waren nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG als Vorsteuer absetzen.

c) Eine Kirchenstiftung 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 Kirchenstiftung 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 €).

6. Ort und Zeitpunkt der Leistung

Für die Umsatzsteuerpflicht einer Kirchenstiftung von erheblicher Bedeutung sind auch Ort und Zeitpunkt der Leistung.

a) Der **Ort der Lieferung** ist grundsätzlich derjenige, an welchem dem Erwerber die Verfügungsmacht über die Ware, also das zivilrechtliche oder wirtschaftliche Eigentum verschafft wird.

b) Wesentliches Kriterium für den **Ort der sonstigen Leistung** ist der Umstand, an wen die Leistung erbracht wird. Da die kraft Rechtsform gemeinnützigen Kirchenstiftungen ihre

„*Geschäftsleitung*“ (Pfarramt als Behörde von Kirchengemeinde, Kirchen- sowie Pfründestiftung) im Inland haben, kommt als derartiger Ort lediglich der Sitz der Kirchenstiftung in Betracht.

c) Aus materiellen und verfahrensrechtlichen Gründen ist der **Zeitpunkt der Lieferung oder der sonstigen Leistung** von erheblicher Bedeutung, insbesondere für

- die Entstehung des Steueranspruchs (§ 13 Abs. 1 UStG),
- die Bestimmung des maßgeblichen Voranmeldezeitraums,
- den Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs (§ 15 Abs. 1 UStG),
- die Zuordnung eines steuerbaren Umsatzes
- zu einem bestimmten Besteuerungszeitraum,
- die Bestimmung der Besteuerungsform und -art,
- die Anwendung des Steuersatzes bei dessen etwaiger Änderung,
- die Festsetzungsverjährung sowie
- die Feststellung einer Steuerhinterziehung oder –ordnungswidrigkeit.

Zeitpunkt der Lieferung ist grundsätzlich der Tag der Ausführung bzw. Zustellung, Zeitpunkt der sonstigen Leistung deren Erbringung bzw. Erfüllung (Vollendung).

7. Bemessungsgrundlage, Rechnung, Vorsteuer

Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist das (Netto-) **Entgelt** (Rechnungsbetrag abzüglich der Umsatzsteuer), welches der Empfänger aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten; es sind die - letztlich beim leistenden Unternehmer verbleibenden - Solleinnahmen zugrunde zu legen (§ 10 Abs. 1 UStG). Bei dem „*Entgelt*“ muss es sich um eine Gegenleistung für die ausgeführte Leistung handeln.

a) Die **Summen der Entgelte** im Voranmeldungs-/Veranlagungszeitraum sind aus der Buchführung, und zwar aus den oder dem Erlöskonten/-o zu entnehmen.

b) Im Regelfall ist die **Umsatzsteuer** neben dem Nettopreis auf der **Rechnung** gesondert **ausgewiesen** (§§ 14 Abs. 1, 15 Abs. 1 UStG). Die Umsatzsteuer selbst gehört **nicht** zum Entgelt.

aa) Grundsätzlich ist der Unternehmer, welcher die Umsätze ausführt verpflichtet, eine **Rechnung auszustellen**, in der neben den anderen notwendigen Angaben auch auf eine etwaige Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen ist (§ 14a Abs. 5 S. 1 UStG).

bb) Die Steuer entsteht mit Ausstellung der Rechnung, diese ist jedoch nicht Voraussetzung der Steuerentstehung, vielmehr die Ausführung oder Vollendung des betreffenden Umsatzes (§ 13 UStG).

cc) Nachstehend wird eine **Musterrechnung mit Pflichtangaben** (bei Gesamtbeträgen ab 250,00 €) dargestellt.

| | | |
|--|--|----------|
| ① Musterfirma Getränkegroßhandel GmbH Beispielweg 10 43210 Musterhausen | | |
| | ② Steuernummer Finanzamt oder USt-ID-Nummer | |
| | ③ 3. Februar 2019 | |
| ④ Kath. Kirchenstiftung „St. Nepomuk“ Schwabenstraße 45 86150 Augsburg | | |
| | ⑤ Rechnungs-Nr. 12345 (bzw. Gutschrift-Nr. 12345) | |
| ⑥ Lieferung vom 31. Januar 2019 | | |
| ⑦ | 19 % | 7 % |
| 20 Fl. Cava Portell Brut | 250,00 | |
| 50 Fl. Hengstenberg | | 100,00 € |
| ⑧ Altmeister | 250,00 € | 100,00 € |
| ⑨ Ohne USt | | 7,00 € |
| USt 7 % | | |
| ⑩ USt 19 % | 47,50 € | |
| | 297,50 € | 107,00 € |
| Rechnungsbetrag gesamt | 404,50 € | |

- ① Vollständiger Name und vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers
- ② Angabe der vom Finanzamt erteilten Steuernummer oder der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
Bei Gutschriften (Selbstfakturierung) Steuernummer des Leistenden/Lieferanten
- ③ Ausstellungsdatum der Rechnung
- ④ Auf vollständigen Namen und vollständige Anschrift des Leistungsempfängers ist stets zu achten.

Bei innergemeinschaftlicher Lieferung oder sonstiger Leistung innerhalb der EU, Angabe der USt-ID-Nummer
- ⑤ Fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die einmalig vergeben wird

Bezeichnung „Gutschrift“ bei Selbstfakturierung.
Nicht bei Umsatzreduzierung: hier Angabe z.B. Storno, Rückvergütung, Boni, Rabatte, Preisdifferenz, Nachlass
- ⑥ Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung oder bei Anzahlung der Zeitpunkt der Anzahlung – ausreichend ist Monatsangabe.
- ⑦ Aufschlüsselung nach Steuersatz
- ⑧ Menge und handelsübliche Bezeichnung der Lieferung oder sonstigen Leistung (exakte Leistungsbeschreibung)
- ⑨ Ausweis des Nettobetrags nach Steuersätzen
- ⑩ Anzuwendender Steuersatz auf Entgelt entfallender Steuerbetrag

Um den Vorsteueranspruch der Kirchenstiftung zu sichern, müssen auch deren Eingangsrechnungen alle diese Angaben enthalten. Eine eventuell nicht anerkannte Vorsteuer auf Grund fehlerhafter Rechnung ist der Verzicht auf bares Geld!

c) Sofern eine **Kirchenstiftung neben** der Erfüllung ihrer **hoheitlichen** Aufgaben, also der Sicherstellung ortskirchlicher Bedürfnisse in den Bereichen des Gottesdienstes, der Verkündigung sowie des weitgefächerten Dienstes am Nächsten (Art. 7 Abs. 1, Art. 11 Abs. 5 KiStiftO), **als Unternehmer** wirtschaftlich tätig ist, kann die Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die für den unternehmerischen Bereich der Kirchenstiftung bezogen wurde und die vom leistenden Unternehmer ordnungsgemäß in Rechnung gestellt worden ist, unter den Voraussetzungen des § 15 UStG von der eigenen Umsatzsteuerschuld der Kirchenstiftung abgezogen werden (**Vorsteuer**).

aa) Der Vorsteuerabzug (aus Eingangsrechnungen) **verringert die Umsatzsteuer(-zahllast)** aus den von der Kirchenstiftung erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen im jeweiligen Veranlagungszeitraum, ggf. Veranlagungsjahr. Sind in einem Voranmeldungszeitraum nur geringe oder gar keine Umsätze getätigt worden, jedoch Leistungen (insb. Investitionen) für den unternehmerischen Bereich bezogen worden, führt dies zu einer finanzamtlichen Vergütung der überschüssigen Vorsteuer, allerdings vorab regelmäßig zu Rückfragen des zuständigen Finanzamtes.

bb) Jede Voranmeldung und Umsatzsteuer-Jahreserklärung steht als Steueranmeldung unter dem **Vorbehalt der Nachprüfung** (§ 168 AO); sie kann daher auch ohne finanzamtliches Einspruchsverfahren innerhalb der Verjährungsfrist geändert werden.

cc) Grundsätzlich gilt, dass eine Kirchenstiftung als Leistungsempfänger die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nachweisen muss. Sind Tatbestandsmerkmale des Vorsteuerabzugs nicht erfüllt (liegt z.B. **keine ordnungsgemäße Rechnung** vor), kann

dieser im finanzamtlichen Festsetzungsverfahren auch dann nicht gewährt werden, wenn die Kirchenstiftung als Leistungsempfänger hinsichtlich des Vorliegens dieser Merkmale gutgläubig war.

dd) Eine Kirchenstiftung kann Vorsteuer nur abziehen, wenn sie jeweils im Besitz einer nach § 14, 14 a UStG ausgestellten Rechnung ist. In den **Eingangsrechnungen** muss die **Umsatzsteuer** gesondert **ausgewiesen** sein. Danach müssen u.a. Name und Anschrift der Vertragspartner, die Menge und die handelsübliche Bezeichnung des Liefergegenstands oder Art und Umfang der sonstigen Leistung sowie das Entgelt ausgewiesen sein. Ebenso muss die Steuernummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers angegeben sein. Fehlen diese Pflichtangaben, ist der Vorsteuerabzug untersagt, es sei denn, es können bei Kleinbetragsrechnungen mit einem Gesamtbetrag von bis zu 250 € die Erleichterungsregelungen der §§ 33 und 35 UStDV in Anspruch genommen werden. Ferner ist zu prüfen, ob der Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 2 UStG ausgeschlossen ist, beispielsweise im Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen steht. **Gänzlich ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug in Zusammenhang mit Eingangsumsätzen für den kirchenhoheitlichen Bereich.**

8. Umsatzsteuer-Voranmeldung, Umsatzsteuer-Jahreserklärung

Nach § 34 Abs. 1 AO haben die gesetzlichen Vertreter des jeweiligen Rechtsträgers dessen steuerliche Pflichten zu erfüllen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln entrichtet werden, die sie verwalten. Juristische Personen handeln durch ihre Organe. Diese Organe sind zwar keine Vertreter im eigentlichen Sinne, sie stehen einem gesetzlichen Vertreter aber weitgehend gleich (vgl. Art. 5 Abs. 3 S. 2 BayStG, §§ 26 Abs. 1 S. 2, 86 BGB). **Unternehmer ist unstreitig die örtliche Kirchenstiftung**; die **BFK** leistet bei Bedarf gemäß § 4 Nr. 3 StBerG insofern lediglich eine **unentgeltliche Amtshilfe** durch ihre Buchungsstelle (Sachgebiet Buchhaltung und Jahresrechnung des Fachbereichs Haushaltsund Rechnungswesen ortskirchlicher Stiftungen) - im Rahmen ihrer Zuständigkeit nach Maßgabe von Art. 23 Abs. 1 BayStG, 11 Abs. 1, 42 Abs. 3 S. 1 und 2 KiStiftO - für umsatzsteuerpflichtige ortskirchliche Rechtsträger, entpflichtet damit aber weder in tatsächlicher noch in rechtlicher Hinsicht die zuständige örtliche Kirchenverwaltung oder deren Vertreter bzw. Erfüllungshelfen.

a) Umsatzsteuer-Voranmeldungen sind grundsätzlich auf **elektronischem Weg** (per E-Mail; www.elster.de) abzugeben. Die Umsatzsteuer-Voranmeldung ist nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz durch Datenfernübertragung nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung authentifiziert zu übermitteln (§ 18 Abs. 1 S. 1 UStG); hierfür wird ein Zertifikat benötigt.

aa) Eine Kirchenstiftung hat, sofern sie nicht Kleinunternehmer im Sinne von § 19 UStG ist, für ihre unternehmerischen (wirtschaftlichen) Bereiche binnen zehn Tagen nach **Ablauf eines jeden Quartals** eine **Umsatzsteuer-Voranmeldung** über die sich für diesen Zeitraum ergebende Steuer einzureichen und diese Steuer als Vorauszahlung zu entrichten (§ 18 Abs. 1 UStG).

Betrag die Steuerschuld im vergangenen Kalenderjahr mehr als (derzeit) 7.500 €, ist der Voranmeldungszeitraum der **Kalendermonat**. Wenn die Steuerschuld im vorangegangenen Kalenderjahr (derzeit) 1.000 € nicht überstieg, kann das zuständige Finanzamt die Kirchenstiftung als Unternehmer von den Voranmeldungen und Vorauszahlungen ganz entbinden (§ 18 Abs. 2 UStG), d.h. sie hat nur eine **Jahreserklärung** abzugeben.

bb) Diese Voranmeldungszeiträume gelten auch, wenn die unterschiedlichen Aktivitäten (Umsätze) einer Kirchenstiftung nicht durchgängig im ganzen Jahr, sondern nur in Form von Einzelveranstaltungen durchgeführt werden, z.B. nur ein Pfarrfest, Kindergartenfest, Basar

oder ähnliches. In Voranmeldungszeiträumen, in denen keine Besteuerungsgrundlagen (Umsatz, Vorsteuer) zu erklären sind, hat eine **Nullmeldung** an das Finanzamt zu erfolgen.

b) Wird durch eine Kirchenstiftung erstmals eine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit umsatzsteuerpflichtig ausgeübt, handelt es sich um einen **Neugründungsfall**. Hierbei sind im Jahr der Neugründung und für das folgende Kalenderjahr monatliche Voranmeldungen abzugeben.

c) Für vorangemeldete Vorauszahlungen ist **Fälligkeitszeitpunkt** immer der zehnte Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums; er entspricht insofern dem Abgabezeitpunkt. Bei Bedarf besteht die Möglichkeit einer **Dauerfristverlängerung** nach §§ 46 mit 48 UStDV.

Für die Möglichkeit, die Steuerschuld je einen Monat später leisten zu dürfen, ist ein (elektronisch zu stellender) Antrag auf amtlichem Formular erforderlich.

d) Die Nichtabgabe, die unvollständige, unrichtige oder auch verspätete Anmeldung verhindert oder verspätet die Umsatzsteuerfestsetzung und erfüllt daher zumindest den objektiven Tatbestand einer **Steuerhinterziehung**.

Versäumnisse des Organs (Kirchenverwaltung) bzw. eines Vertreters/Erfüllungsgehilfen (Pfarrer, Verwaltungsleiter/-in als Stv. Kirchenverwaltungsvorstand, Kirchenpfleger/-in oder Steuerberater/-in) werden im Allgemeinen **der Kirchenstiftung zugerechnet**. Kann aufgrund von Versäumnissen des Vertreters oder Steuerberaters später von der Kirchenstiftung die Umsatzsteuer nicht mehr gezahlt oder zu Unrecht erlangte Vorsteuervergütungen nicht mehr zurückgezahlt werden, können der Vorstand bzw. die Verantwortlichen gemäß § 191 i.V.m. §§ 69, 71 AO persönlich dafür in Haftung genommen werden; sie haften ggf. mit ihrem Privatvermögen.

II. Buchführungsart unserer Kirchenstiftungen im Sinne von Art. 16 Abs. 1 BayStG

Bereits im eingangs zitierten Amtsblatt 2017 für die Diözese Augsburg wurde auf S. 346 festgestellt, dass im Hinblick auf die – weithin kameralistische – Buchführungsart unserer Kirchenstiftungen die hergebrachte Ausrichtung an „**Abrechnungsobjekten**“, die sowohl einen HB, ZwB oder BgA darstellen können (z. B. Friedhof, Pfarr- und Jugendheim, Basare) und zu denen jeweils eine eigene Buchhaltung mit kirchenstiftungsindividuellem und daher nicht standardkonformem Kontenrahmen eingerichtet worden war, grundsätzlich nicht geeignet ist, den gestiegenen steuerlichen Anforderungen des § 2b UStG hinlänglich zu genügen.

Vielmehr ist die Buchhaltung grundsätzlich weiterzuentwickeln, um EDV-basierte Unterstützungsmechanismen auch im Hinblick auf steuerliche Erfordernisse bestmöglich nutzen zu können; im Sinne eines nachhaltigen Vorgehens erscheint es sinnvoll, Standardlösungen einzusetzen und ggf. an kirchliche Spezifika anzupassen, bevor kirchenstiftungsindividuelle Lösungen zukünftig aufwendig aufgrund von Steuergesetzänderungen und ähnlichem aktuell gehalten werden müssen. Benötigt wird eine einheitliche – weithin kaufmännisch doppelte – Buchführung je Kirchenstiftung, die zeitnah erfolgt und alle umsatzsteuerrechtlich relevanten Tätigkeiten über **Standardkontenpläne (hier: SKR 04)** erfasst; und zwar über sämtliche

Tätigkeitsbereiche hinweg, vom Vollzug des ordentlichen Haushalts der Kirchenstiftung im engeren Sinn über das Pfarrheim, den Friedhof, den Kindergarten, die Bücherei bis hin zu Kirchenkonzerten oder auch Basaren usw.

1. Erstellung des neuen Kontenrahmens und einer Kostenstellensystematik

Der Umfang der gemeinsam mit einer renommierten Wirtschaftsprüfungsgesellschaft identifizierten umsatzsteuerlichen Relevanz wurde bei der **Erstellung von Kontenrahmen und Kostenstellensystematik sowie Buchführungsart** unserer Kirchenstiftungen

nachhaltig berücksichtigt. Auf Grundlage eines in der auch in Steuerberatungskanzleien sehr verbreitet eingesetzten DATEV-Software verfügbaren Standardkontenrahmens wurde der Kontenrahmen dahingehend entwickelt, dass die von der Buchungsstelle der BFK verwendeten DATEV-EDV-Programme in Sachen Umsatzsteuer die Voraussetzungen für die Vorbereitung und - nach Freigabe durch die Kirchenverwaltung bzw. ihres Vertreters bzw. Erfüllungsgehilfen - auch die Übermittlung von Umsatzsteuer-Voranmeldungen sowie Umsatzsteuer-Jahreserklärungen unterstützen.

Über die das Sachgebiet Buchhaltung und Jahresrechnung (Buchungsstelle) des Fachbereichs Haushalts- und Rechnungswesen ortskirchlicher Stiftungen der Bischöflichen Finanzkammer Augsburg werden hierzu derzeit 31 Kirchenstiftungen nach neuer Logik begleitet und betreut. Sie werden nach dem neuen Kontenrahmen und in der neuen Kostenstellensystematik gebucht; ferner werden die **Umsatzsteuer-Voranmeldungen bzw. -Jahreserklärungen** getestet bzw. bei bereits heute steuerpflichtigen Kirchenstiftungen tatsächlich auch bereits erstellt und übermittelt.

2. Kirchenpflegerschulungen in Sachen § 2b UStG

Auf der Grundlage von hierbei gewonnenen Erkenntnissen werden sukzessive primär jene Kirchenstiftungen über die Buchungsstelle der BFK begleitet und betreut werden, welche nach überschlägiger Prüfung unter der Berücksichtigung der Anwendung des § 2b UStG aller Voraussicht nach eine umsatzsteuerrechtliche Relevanz aufweisen werden. Dessen ungeachtet sind im Herbst 2019, Frühjahr und/oder Herbst 2020 jeweils – herkömmlich drei - Kirchenpflegerschulungen ausschließlich in Sachen § 2b UStG vorgesehen; und zwar im Hinblick auf die vollkommen neue Kostenstellenrechnung und den **Standardkontenrahmen** für unsere Kirchenstiftungen sowie die Erstellung von rechtskonformen **Umsatzsteuer-Voranmeldungen sowie -Jahreserklärungen** ab 1. Januar 2021.

3. Buchungsstelle der BFK ./.. Steuerberaterkanzlei pro Dekanat

Sollte die Buchungsstelle der BFK wider Erwarten den Anfall bzw. die Vorbereitung betreffender Umsatzsteuer-Voranmeldungen nicht bewältigen können, vermag pro Dekanat sicherlich wenigstens eine **Steuerberaterkanzlei** gewonnen zu werden, die nach Maßgabe des DATEV-konformen Kontenrahmens sowie weiterer DATEV-Programme zeitnah ggf. entsprechende Vorgänge bzw. Belege buchen sowie Umsatzsteuer-Jahreserklärungen erstellen könnte, damit unsere Kirchenstiftungen bei zwingendem Bedarf ihren umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen korrekt nachkommen können.

III. Empfehlungen der Bischöflichen Finanzkammer Augsburg in Sachen Umsatzsteuer an die örtlichen Kirchenverwaltungen

Anhand der vorstehenden skizzenhaften Darstellung der Rechtslage nach § 2b UStG wird ersichtlich, dass der **Verwaltungs-Mehraufwand** für örtliche Kirchenstiftungen als umsatzsteuerpflichtige Unternehmer sowie namentlich für die Buchungsstelle des Fachbereichs Haushalts- und Rechnungswesen ortskirchlicher Stiftungen der Bischöflichen Finanzkammer durchaus nicht unerheblich erscheint; ferner sollte man zugunsten der Vertretungsorgane örtlicher Kirchenstiftungen, insbesondere unserer Pfarrer, Verwaltungsleiter/-innen sowie Kirchenpfleger/-innen, das **Haftungsrisiko** sowie etwaige **Steuerstraf- oder Steuerordnungswidrigkeits-Verfahren** nachhaltig sowie tunlichst vermeiden.

1. Unter dieser Rücksichtnahme kann nur empfohlen werden, dass örtliche Kirchenverwaltungen detailliert prüfen sollten, ob sie **das herkömmliche Geschäftsgebaren** bei der Sicherstellung von Gottesdienst, Verkündigung und Dienst am

Nächsten **möglichst so gestalten**, dass ab 1. Januar 2021 die ggf. **umsatzsteuerpflichtigen Sachverhalte für die jeweilige Kirchenstiftung insgesamt unterhalb der Kleinunternehmerregelung gemäß § 19 UStG von 17.500 € bleiben**.

a) Hilfreich könnte hierzu erneut die alphabetische Übersicht im **Amtsblatt 2017** für die Diözese Augsburg (ABl. S. 347 ff.) sein, welche auch die Rechtslage in Sachen Umsatzsteuer ab dem Veranlagungsjahr 2021 zutreffend darstellt.

b) In der **Arbeitshilfe Nr. 298 der Deutschen Bischofskonferenz**, die als „*Handreichung zu Umsatzsteuerpflichten kirchlicher juristischer Personen des öffentlichen Rechts gemäß § 2b UStG ab 1. Januar 2021*“ lediglich in digitaler Form zu erhalten ist, wird unter der dortigen Nr. 9.1 ist ein „**Katalog von Betätigungsfeldern und deren umsatzsteuerliche Einordnung (z.B. bei Kirchengemeinden)**“ dargestellt, der auch für Kirchenstiftungen Anwendung findet:

<https://www.dbk-shop.de/de/deutsche-bischofskonferenz/arbeitshilfen/handreichung-umsatzsteuerpflichten-kirchlicher-juristischer-personen-oeffentlichen-rechts-gemaess-2b-ustg-ab-1-januar-2021.html>.

c) Unter der Nr. 9.2 der vorstehend genannten Arbeitshilfe findet sich ein „**Steuer-ABC: Erläuterungen zu den Tätigkeiten (z.B. der Kirchengemeinden)**“, das ebenfalls in gleicher Weise für Kirchenstiftungen Anwendung findet.

2. Das unter der vorstehenden Nr. 1 c erwähnte Steuer-ABC sollte aus Sicht der Bischöflichen Finanzkammer Augsburg noch wie folgt ergänzt werden:

a) Betrieb eines Pfarr- und Jugendheimes

Nachdem einige Kirchenstiftungen bis zu 85 % Fremdbelegungen in ihrem Pfarr- und Jugendheim aufweisen, ist jeweils der örtlichen Kirchenverwaltung nachhaltig die Prüfung zu empfehlen, ob sie das Pfarr- und Jugendheim im Erbbaurecht, an die örtliche Kommune oder einen interessierten Verein geben. Ggf. Kann sich die Kirchenstiftung ein dingliches Mitnutzungsrecht im herkömmlichen Umfang einräumen lassen. Alternativ sind auch Gestaltungen denkbar, im Rahmen derer ein Betriebsträger gesucht wird, dem die Räume (umsatzsteuerfrei) verpachtet werden.

Bei der gelegentlichen Überlassung von Räumlichkeiten in Pfarr- und Jugendheimen an außenstehende Dritte sollte die örtliche Kirchenverwaltung sich auf die reine Vermietung – ohne jede Nebenleistung wie Bewirtung, Bereitstellung von Beamer, Getränken oder sonstiger Verpflegung – beschränken, um mit dem Umsatz möglichst der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 UStG zu unterliegen.

b) Friedhofsverwaltung

Sofern eine Kirchenstiftung ihren oftmals sehr kleingliedrigen Friedhof nicht mittels einer Amtshilfevereinbarung in die Betriebsträgerschaft der örtlichen Kommune, der das Bestattungswesen als gesetzliche Pflichtaufgabe obliegt, geben will, sollte sich die örtliche Kirchenverwaltung auf die hoheitlichen Aufgaben zurücknehmen und sämtliche umsatzsteuerrelevanten Tätigkeiten (Grabbpflege etc.) durch örtliche Gärtnereien usf. wahrnehmen lassen; diese hätten entsprechende Dienstleistungen unmittelbar mit den Grabnutzern abzurechnen.

c) Kirchenkonzerte, kulturelle Veranstaltungen

Hierfür sollte die örtliche Kirchenverwaltung keinen Eintritt verlangen, sodass mangels Leistungsaustausch die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht gegeben sind. Bei Bedarf können an unauffälliger Stelle Körbchen aufgestellt werden; mit dem Hinweis, dass der- oder diejenige, welchem/-r das Konzert u.a. gefallen hat, **gänzlich freiwillig** einen Betrag seiner/ihrer Wahl zur Deckung entstehender Unkosten in das bereitgestellte Körbchen geben kann.

d) Opferkerzen

Hier sollte bspw. an den Kerzenständern folgender Hinweis angebracht werden: „**Ein freiwilliger Betrag von 0,50 € pro Opferlicht wird erbeten.**“ Bei dem Verbleib von Opferkerzen in der Kirche für den Gottesdienst oder die persönliche Andacht findet ein umsatzsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch nicht statt.

e) Pfarrwallfahrten, Reiseveranstaltungen

Hier sollte schon aus haftungsrechtlichen Gründen eine Kirchenstiftung künftig in keiner Weise mehr als Veranstalter auftreten und sich gewerblicher Dienstleister, wie Bayerisches Pilgerbüro, Tobis oder Headline, bedienen.

Ergänzend sei festgehalten, dass man unter einer Pauschalreise gemäß § 651 a Abs. 2 BGB eine Gesamtheit von mindestens zwei verschiedenen Arten von Reiseleistungen (z.B. Beförderung, Beherbergung, geführte Besichtigungen) für den Zweck bzw. im Rahmen derselben Reise versteht. Einen Reiseveranstalter trifft größtenteils eine verschuldensunabhängige Haftung. Die bestehende Sammel-Haftpflichtversicherung der Diözese Augsburg umfasst keine Reiseveranstalter-Haftpflichtversicherung. Ein Reiseveranstalter muss zudem die Informationspflichten und den Datenschutz beachten sowie einen Sicherungsschein ausstellen. Derartige gesetzliche Regelungen sind strikt einzuhalten, da ansonsten mit kostenpflichtigen Abmahnungen der Wettbewerbszentrale aufgrund von Verstößen gegen das Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG), aber auch von Verbraucherschutzverbänden oder Rechtsanwaltskanzleien nachhaltig zu rechnen ist.

Eine betreffende Amtsblattveröffentlichung ist in Vorbereitung.

f) Pfarrfest, Kindergartenfest

Als Veranstalter für derartige Aktivitäten agiert herkömmlich die örtliche Kirchenstiftung als Stiftung des öffentlichen Rechts; allerdings sollte sie mit diesen sowie ihren übrigen umsatzsteuerpflichtigen Sachverhalten möglichst unterhalb der **Kleinunternehmerregelung** gemäß § 19 UStG von 17.500 € bleiben.

IV. Sonstiges

Auf folgende bedeutsame Regelungen, die bisher schon gelten, sei vorsorglich nochmals hingewiesen:

1. Als **jPÖR** schuldet eine **Kirchenstiftung** in bestimmten Fällen – unabhängig davon, ob sie Umsatzsteuererklärungen abgeben muss, sowie unabhängig davon, ob der Leistungsbezug möglicherweise nur für den kirchenhoheitlichen Bereich erfolgt – die **Umsatzsteuer aus dem Eingangsumsatz** und muss diese an das Finanzamt anmelden und abführen. Hiervon betroffen sind insbesondere die Fälle der **Leistungserbringung durch ausländische Unternehmen** im Sinne von § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG und auch die Fälle des innergemeinschaftlichen Erwerbs gemäß § 1a UStG. Im Zweifelsfall ist hier jeweils – vor Beauftragung solcher Dienstleistungen oder Bestellungen – die Abstimmung mit der Buchungsstelle der BFK zu suchen.

2. Bei **Beauftragung von Bauleistungen** ist § 48 EStG zu beachten; der Leistende muss der **Kirchenstiftung** eine im Zeitpunkt der Gegenleistung **gültige Freistellungsbescheinigung** nach § 48b Absatz 1 Satz 1 EStG vorlegen, da ansonsten 15% Bauabzugssteuer einzubehalten und abzuführen ist.

3. Bei **Beauftragung von insbesondere ausländischen Künstlern** ist § 50a EStG zu beachten, der allgemein für in Deutschland nur beschränkt steuerpflichtige Personen relevant ist und gleichfalls **die Kirchenstiftung** als Leistungsempfänger zum **Steuereinbehalt, -erklärung und -abführung** verpflichtet. Regelmäßig fällt hier eine von der Kirchenstiftung zu entrichtende Umsatzsteuer an.

Für weitere Auskünfte oder Erläuterungen in Sachen § 2b UStG steht den Mitgliedern

unserer örtlichen Kirchenverwaltungen der Fachbereich Haushalts- und Rechnungswesen
ortskirchlicher Stiftungen – Sachgebiet Buchhaltung und Jahresrechnung - der BFK Augsburg
gerne zur Verfügung (E-Mail: info.ustg@bistum-augsburg.de).

Dr. Klaus Donaubauer
Bischöfl. Finanzdirektor

Josef Binder
Diöz.-Rechtsdirektor