



Das Magazin für Führungskräfte in Kirchen und kirchlichen Organisationen

www.kviid.de

KVI im DIALOG

1 | Februar 2023

Finanzen

Ablösung der Staatsleistungen an die Kirche - Mit der Ablösung würde ein weiteres Kapitel der Trennung zwischen Kirche und Staat abgeschlossen

Management & Organisation

Geschäftsführer erlebt als Praktikant den Pflegealltag hautnah - Mit allerlei Herausforderungen

Recht & Steuern

Die Verlängerung der Verlängerung der Übergangsfrist des neuen Umsatzsteuerrechts des § 2b UStG - Klappe, die Letzte? Ein Fluch oder Segen?

Energie und Umwelt

E-Mobilität beschleunigt ihr Tempo - Marktentwicklung, Top Five laut KBA Neuzulassungen 2022

Facility Management

Bistum Aachen macht Gebäudebetrieb rechtsicher und wirtschaftlicher - Betreiberverantwortung für kirchliche Bauten: Natürliche Personen in persönlicher Haftung

Informationstechnologien

Digitalisierung agil und vernetzt gestalten - Projekt „Vernetzte Vielfalt - digital agil in Kirche und Diakonie - Thinking in circles“



KVI Kongress 2023 Ausblick

„Verwaltungen in Kirche & Sozialwirtschaft -
Status Quo & Ausblick

Die Verlängerung der Verlängerung der Übergangsfrist des neuen Umsatzsteuerrechts des § 2b UStG

Klappe, die Letzte? Ein Fluch oder Segen?

Ein Beitrag von Stefan Zimmer

Die Neuregelung der Umsatzbesteuerung des § 2b UStG beschäftigt die kirchlichen Stellen seit längerem nachhaltig. Dieser Beitrag versteht sich als ergänzender Kommentar zum Beitrag aus der Mai 2022 Ausgabe der KVI im DIALOG. Davon betroffen sind neben den Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Kommunen, Landkreise) auch die anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts (Kirchen, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts, Rundfunkanstalten, Universitäten, Zweckverbände usw.).

Zu den kirchlichen Stellen zählen (rund 100.000) kirchliche Rechtsträger verschiedenster öffentlich-rechtlicher Ausprägungen, konkret in der katholischen Kirche etwa die (Erz-)Diözesen, die katholischen Pfarr-/Kirchengemeinden, Pfarr-/Gemeindeverbände, Kirchenstiftungen, Pfründestiftungen; bei den Evangelischen Landeskirchen diese selbst und auch die evangelischen Kirchengemeinden und Gemeindeverbände vor Ort.

Die Neuregelung des § 2b UStG ist (eigentlich) bereits zum 1.1.2017 in Kraft getreten. Der Gesetzgeber hatte mit der ebenfalls neu in § 27 Abs. 22 UStG geschaffenen Öffnungsklausel die Möglichkeit eröffnet, durch eine einmalige, gegenüber dem Finanzamt bis zum 31.12.2016 abzugebende Erklärung zur Beibehaltung der Regelungen des § 2 Abs. 3 UStG in der Fassung vom 31.12.2015, zu optieren.



Abb.: Colourbox

Das neue Umsatzsteuerrecht des § 2b UStG geht erneut in eine Nachspielzeit

Diese Erklärung war jedoch einmalig für sämtliche vor dem 1.1.2021 ausgeführten Leistungen abzugeben und die Kirchengemeinde oder der Kirchengemeindeverband konnte damit im Übergangszeitraum die für diese/n im konkreten Fall günstigere Rechtslage zur Anwendung bringen.

Mit dem Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz) wurde die bisherige Übergangsregelung zu § 2b UStG in § 27 Abs. 22 UStG auf Grund dringlicherer Arbeiten der juristischen Personen des öffentlichen Rechts (JPöR), insbesondere der Kommunen, zur Bewältigung der COVID-19-Pandemie, bis zum 31.12.2022 verlängert.

Verlängerung im Jahressteuergesetz 2022

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hatte die Verlängerung der

Übergangsregelung kurzfristig in das Jahressteuergesetz 2022 aufgenommen. Ziel dieser Maßnahme war es, vor allem die Kommunen vor dem Hintergrund der einschlägigen Ereignisse (Ukrainekrieg, Energiekrise, Grundsteuerreform 2025) nicht noch weiter zu belasten, wodurch auch Kirchengemeinden und Kirchengemeindeverbände profitieren.

Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 2022 hat der Bund die nochmalige Verlängerung der Optionsfrist bis zum 31.12.2024 vorgeschlagen und der Bundesrat stimmte am 16.12.2022 dieser Änderung zu.

Die Fristverlängerung hält das BMF - anders als die CDU/CSU-Fraktion - EU-rechtlich für vertretbar. Die Unionsfraktion hatte das Vorhaben hingegen wegen „europarechtlicher Risiken“ abgelehnt, heißt es in dem entsprechenden Bericht des Bundestags.

Rechtslage bis zum 31.12.2024 und umsatzsteuerliche Konsequenzen

Durch die Kopplung der Umsatzbesteuerung an die Körperschaftsteuer und das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art (BgA), bleiben (werden) Kirchengemeinden und Kirchengemeindeverbände weiterhin bis zum 31.12.2024 in nur wenigen Fällen umsatzsteuerpflichtig. Insofern wie für die Kirchengemeinden bzw. Kirchengemeindeverbände durch das jeweilige Bistum die Optionserklärung einheitlich abgegeben wurde, kann der Widerruf (auch) nur einheitlich erfolgen. Andernfalls kann die Kirchengemeinde bzw. der Kirchengemeindeverband selbst entscheiden, ob diese die alte Rechtslage noch längstens bis zum 31.12.2024 anwendet oder bereits unter der neuen Rechtslage des § 2b UStG tätig wird.

Regelmäßig ist aber davon auszugehen, dass diese Option für die kirchlichen jPöR nahezu flächendeckend ausgeübt wurde, sodass den optierenden kirchlichen jPöR diese weitere Übergangsfrist zur Verfügung steht, um sich weiter auf die neue Rechtslage einzustellen. Die bereits abgegebenen Optionserklärungen gegenüber der Finanzverwaltung gelten auch für sämtliche Leistungen, die nach dem 31.12.2020 und vor dem 1.1.2025 ausgeführt werden. Eine erneute Erklärung gegenüber der Finanzverwaltung vor dem Hintergrund der Verlängerung (der Verlängerung) ist nicht notwendig.

Es ergeben sich aber nachstehende Handlungskonsequenzen:

- Soweit die Kirchengemeinde und Kirchengemeindeverbände die weitere Verlängerung der Übergangsfrist in Anspruch nehmen, bedeutet dies, dass bis zum 31.12.2024 nur dann steuerbare Umsätze vorliegen, wenn diese



Kirchengemeinden und Kirchengemeindeverbände bleiben (werden) weiterhin bis zum 31.12.2024 in nur wenigen Fällen umsatzsteuerpflichtig.

- im Rahmen eines BgA oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs (LuF-Betrieb) erbracht werden. Nur in diesen Fällen oder wenn eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer benötigt wird, muss sich die jPöR beim Finanzamt registrieren.
- Unterhält die Kirchengemeinde oder der Kirchengemeindeverband weder einen BgA noch einen LuF-Betrieb und bezieht diese/r auch keine innergemeinschaftlichen Leistungen, muss diese/r bei dem zuständigen Finanzamt keine Umsatzsteuervoranmeldungen oder -jahreserklärungen abgeben.
- Bei allen Umsätzen (Warenlieferungen oder Dienstleistungen (sonstige Leistungen)) ist die aktuell geltende Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 UStG einzuhalten.
- Bei Überschreitung der geltenden Beträge der Kleinunternehmerregelung berechnen Warenlieferungen und sonstige (Dienst-) Leistungen, die mit den steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätzen zusammenhängen, grundsätzlich zum Vorsteuerabzug.
- Für Leistungen einer Kirchengemeinde oder einem Kirchengemeindeverband außerhalb eines BgA oder eines LuF-Betriebs darf damit in Rechnungen und Verträgen keine Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen werden. Andernfalls wird diese Umsatzsteuer auch gegenüber dem Finanzamt gem. § 14 c Abs. 1 bzw. Abs. 2 UStG (unrichtiger bzw. unberechtigter Steuerausweis) geschuldet.
- Die Umsatzsteuer im Rahmen von Reverse-Charge wird gem. § 13b Abs. 8 UStG unabhängig der Anwendung der Kleinunternehmerregelung durch die Kirchengemeinde bzw. den Kirchengemeindeverband immer geschuldet. Hier ist zwingend im richtigen Voranmeldungszeitraum eine Voranmeldung abzugeben. Die Vorsteuer ist hinsichtlich der Zuordnung zu einem BgA zu prüfen und ggf. nicht abziehbar bzw. nicht abzugsfähig.
- Wenn die Kirchengemeinde bzw. der Kirchengemeindeverband die Verlängerung der Übergangsfrist nicht in Anspruch nehmen will, muss diese/r ihre/

seine ursprüngliche Optionserklärung aktiv gegenüber dem Finanzamt widerrufen. Spätestens aber zum 1.1.2025 muss § 2b UStG angewendet und dann für bestimmte Leistungen Umsatzsteuer ausgewiesen werden.

Voraussetzung für Anwendung der Altregelung nach § 2 Abs. 3 UStG ist, dass die jPöR bis zum 31.12.2016 eine entsprechende Optionserklärung gegenüber dem zuständigen Finanzamt abgegeben hat. Grundsätzlich war zu diesem Stichtag die Abgabe der Option zu empfehlen.

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.

Hinsichtlich der Errichtung neuer Körperschaften, die nach dem 31.12.2016 neu entstehen (z. B. in 2017 neu errichtete Pastorale Räume), gilt unmittelbar ohne Aufschub die Neuregelung des § 2b UStG. Nur wenn diese neu entstehende Körperschaft Gesamtrechtsnachfolgerin ist (z.B. Zusammenschluss von Kirchengemeinden zu einer Kirchengemeinde) wirkt die Optionserklärung i.S.v. § 27 Abs. 22 UStG auch für den Rechtsnachfolger.

Im Fall des Zusammenschlusses mehrerer bestehender Kirchengemeinden, von denen nicht alle die Option wirksam ausgeübt haben, hat die daraus entstandene Kirchengemeinde bzw. der Kirchengemeindeverband einheitlich zu

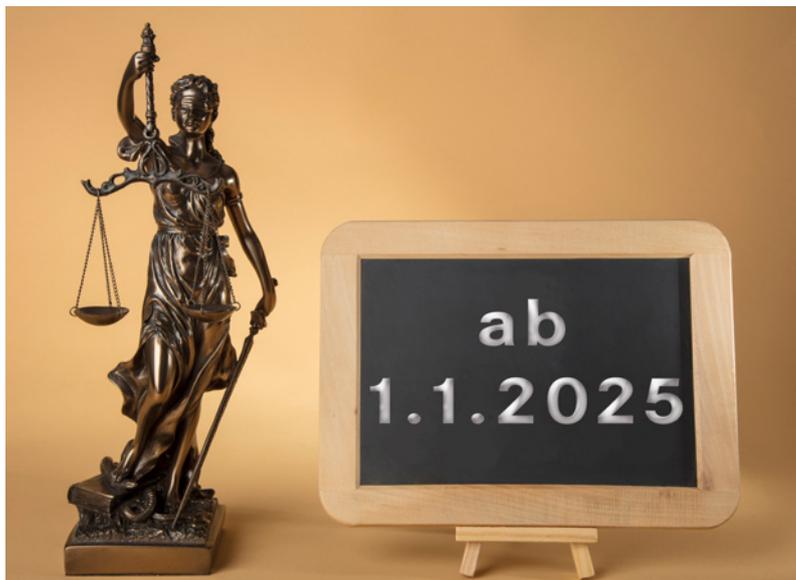


Abb.: Colourbox

Kirchengemeinden und Kirchengemeindeverbände sollen ab dem 1.1.2025 marktrelevante, privatrechtliche Leistungen nach den gleichen Grundsätzen wie andere Marktteilnehmer, falls steuerpflichtig, deklarieren und versteuern.

entscheiden, ob die Rechtsfolgen der Option gelten sollen. Eine Beschränkung auf einzelne Tätigkeiten ist indes nicht möglich.

Rechtslage ab dem 01.01.2025 und umsatzsteuerliche Konsequenzen

Der Gesetzgeber hat die Besteuerung von jPöR in der Vorschrift des § 2b UStG neu geregelt. Über ihre eigentlichen hoheitlichen Aufgaben der Kirchengemeinden und Kirchengemeindeverbände hinaus, beteiligt sich diese/r in vielfältiger Weise am wirtschaftlichen Leben und tritt so in Konkurrenz zu privatrechtlichen Unternehmern.

Die Kirchengemeinden und Kirchengemeindeverbände handeln damit in zahlreichen Bereichen privatrechtlich im Rahmen einer erwerbswirtschaftlichen (wirtschaftlichen) Tätigkeit (z.B. Kirchengemeinde betreibt Pfarrfest mit Bratwurststand). Hoheitliche Aufgaben der Kirchengemeinden und Kirchengemeindeverbände sollen auch künftig nach neuer Umsatzbesteuerung nicht der Besteuerung unterliegen.

Erbringt eine Kirchengemeinde oder ein Kirchengemeindeverband nicht der Umsatzsteuer unterliegende Leistungen, kann diese/r im Vergleich zu privatrechtlich organisierten Unternehmern günstiger, nämlich ohne den Umsatzsteueraufschlag anbieten. Ist diese/r hingegen als Unternehmer zu beurteilen, bedeutet dies einerseits, dass die Leistungen der Umsatzsteuer unterliegen und bilanzielle Aufzeichnungen zu führen sind.

Andererseits eröffnet es der Kirchengemeinde oder dem Kirchengemeindeverband die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug auf Eingangsleistungen (z.B. Einkäufe oder Investitionen) in Anspruch zu nehmen, soweit diese nicht im hoheitlichen Bereich verwendet werden. Kirchengemeinden und Kirchengemeindeverbände sollen damit ab dem 1.1.2025 marktrelevante, privatrechtliche Leistungen nach den gleichen Grundsätzen wie andere Marktteilnehmer, falls steuerpflichtig, deklarieren und versteuern. Auch Leistungen, die auf öffentlich-rechtlicher Grundlage (z.B. Satzung und/oder Ver-

waltungsakt) erbracht werden, jedoch keinem generellen Marktausschluss unterliegen, können künftig der Umsatzbesteuerung unterliegen. Durch die Entkopplung der Umsatzbesteuerung von der Körperschaftsteuer und unabhängig davon, ob ein BgA vorliegt, werden Kirchengemeinden und Kirchengemeindeverbände umsatzsteuerpflichtig. Leistungen, wie zum Beispiel Personalgestellungen, Dokumentenbeglaubigungen, Überlassung von Parkplätzen, Sponsoring oder die Unterhaltung von Rechenzentren für andere Kirchen etc., sind daher auf eine mögliche Umsatzsteuerpflicht hin zu prüfen.

Aber auch die Erhebung von Entgelten für Kopien oder die Vermietung von Turnhallen und Gemeinderäumen sowie Park- und sonstigen Stellplätzen sind künftig nicht mehr generell der Umsatzbesteuerung entzogen. Bei Erbringung von Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage gelten die allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuerrechts, d.h. soweit es sich um eine steuerbare und nicht um eine nach § 4 UStG steuerbefreite Leistung handelt, ist diese Leistungserbringung entsprechend der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Anders als in der Vergangenheit rückt damit die Form der Entgelterhebung (öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich) stärker in den Fokus.

§ 2b UStG regelt als Ausnahmetatbestand die Umsatzbesteuerung der Kirchengemeinde oder des Kirchengemeindeverbandes beim Handeln auf öffentlichrechtlicher Grundlage. Hierin hat der Gesetzgeber die Regelungen des Art. 13 MwStSystRL übernommen:

- Handeln einer jPdÖR (Kirchengemeinde oder Kirchengemeindeverband),



Für die meisten Kirchengemeinden und Kirchengemeindeverbände ist eine vorzeitige Umsetzung des neuen Umsatzsteuerrechts nach § 2b UStG in 2023 finanziell nicht tragbar.

- Ausübung einer ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegenden Tätigkeit,
- Fehlen größerer Wettbewerbsverzerrungen und
- Ausschluss einer Katalogtätigkeit nach § 2b Abs. 4 UStG.

Ab dem 1.1.2025 (vorausgesetzt, das Gesetz tritt dann in Kraft) werden weitere Umsätze in den Blick der Umsatzsteuer zu nehmen sein, mit der Folge, dass eine mögliche Kleinunternehmerregelung nicht mehr greift und die Kirchengemeinde oder der Kirchengemeindeverband als Regelversteuerer behandelt werden würde, wenn diese/r nicht bereits im Rahmen des Fusionierungsprozesses ihre/seine bisherige Stellung als Kleinunternehmer verloren hat.

Abschließender Meinungsstand und allgemeine Handlungsempfehlungen

Auch wenn der Optionszeitraum bis zum 31.12.2022 vergleichsweise lang bemessen war, konnten nicht alle Probleme und offenen Fragen

auf kommunaler und kirchlicher Ebene geklärt werden. 2019 gab es daher vermehrt Bestrebungen, den Übergangszeitraum zu verlängern.

Diesem Wunsch hat der Gesetzgeber zunächst pandemiebedingt mit dem Corona-Steuerhilfegesetz entsprochen. Mit der Beschlussfassung zum Jahressteuergesetz 2022 am 2.12.2022 wurde die Optionsfrist dann nochmals bis zum 31.12.2024 verlängert, insofern die Kirchengemeinde bzw. der Kirchengemeindeverband die Optionserklärung nicht widerruft.

Um den weiteren Aufschub bis einschließlich 31.12.2024 weiter nutzen zu können, muss keine neue Optionserklärung abgegeben werden. Die Verlängerung der Verlängerung kommt durch den schnellen Erlass im Jahressteuergesetz 2022 überraschend spät. Die Kirchengemeinden und Kirchengemeindeverbände haben sich fachlich und technisch spätestens seit 2018 umfassend auf die Einführung von § 2b UStG vorbereitet.

Der Aufschub der finalen Durchsetzung des Gesetzes aus 2017

führt zwangsläufig dazu, dass der bereits begonnene Umstellungsprozess zum Erliegen kommt und eingeleitete Prozesse und Umsetzungen im Laufe des Jahres 2024 erneut aufgegriffen werden müssen. Dieser Mehraufwand wäre vermeidbar gewesen, wenn die Intention einer nochmaligen Verlängerung deutlich früher bekannt gemacht worden wäre.

Wichtige Schritte zur Umsetzung der neuen Regelungen innerhalb der Verwaltung waren neben der umfassenden Leistungsanalyse zur Ermittlung steuerrelevanter Leistungen (Bestandsaufnahmen), die technische Vorbereitung der Buchführung zur Erfassung der erbrachten und bezogenen Leistungen, Anpassung von Verträgen und Aufnahme von Steuerschlüsseln, Prozessanalyse zum Erkennen von steuerlichen Risiken bei verwaltungsinternen Abläufen (Leistungen mit und ohne Entgelt) und die Sensibilisierung der Mitarbeitenden auf allen Ebenen. In vielen Leistungsbereichen der Kirchengemeinden und Kirchengemeindeverbände führt die vorzeitige Umstellung spätestens in 2025 zu einer Verteuerung der Leistungen gegenüber deren Kunden, ohne dass ein adäquater Vorteil aus dem Vorsteuerabzug dies (vollständig) kompensieren kann.

Für die meisten Kirchengemeinden und Kirchengemeindeverbände ist eine vorzeitige Umsetzung des neuen Umsatzsteuerrechts nach § 2b UStG daher (bereits) in 2023 finanziell nicht tragbar, was bedeutet, dass die Optionsverlängerung tendenziell dankend akzeptiert wird. In den Fällen der Neugründung neuer Rechtsträger (da keine zeitliche Chance zur Abgabe von Optionserklärungen) bleibt die einzige Chance, die Umsätze betragsmäßig unterhalb der Kleinunternehmerregelung zu halten, um die Entstehung von Umsatzsteuer

zu vermeiden. Eine wesentliche Beeinträchtigung des Wettbewerbs wird durch die erneute Verlängerung der Übergangsregelung durch die Legislative nicht gesehen. Auffallend ist auch die Aussage in der Gesetzesbegründung, dass sich durch die nochmalige Verlängerung für die Verwaltung kein Erfüllungsaufwand ergeben würde. Dies ist sicherlich bei den Kirchengemeinden und Kirchengemeindeverbände individuell zu betrachten. Die Kirchengemeinde oder der Kirchengemeindeverband, welche/r die notwendigen Umstellungsarbeiten noch nicht final zum 31.12.2022 erledigt hatte, sollte die erneute Fristverlängerung intensiv nutzen, bis sich viele der noch bestehenden Unsicherheiten geklärt haben. Die Umstellungsarbeiten sollten jedoch trotz Fristverlängerung fortgeführt werden.

Was für die einen bekanntermaßen ein Segen ist, ist für den anderen ein Fluch! Von daher sind hier die Meinungen zur neuen Umsatzbesteuerung abschließend nicht einheitlich.



Stefan Zimmer ist Referent für Steuerrecht beim Bischöflichen Generalvikariat in Trier. Er ist darüber hinaus Fachautor und Dozent für zahlreiche Themen des Controllings, der Jahresabschlussprüfung, der Steuerdeklaration und -planung sowie in datenschutzrechtlichen Fragestellungen in Zusammenhang mit KdG und DSGVO.

Literaturhinweise

- ¹ Dieser Beitrag ist in nichtdienstlicher Funktion entstanden und stellt die Meinung des Verfassers da. Die hier aufgeführten Informationen dienen der Sensibilisierung auf bestehende Änderungen der Umsatzbesteuerung im Rahmen von § 2b UStG. Sie ersetzen keineswegs eine vollumfängliche, individuelle und ganzheitliche Steuerberatung.
- ² Hierzu bereits Küffner/Rust, in: DStR 2014, S. 2533; Englisch, in: DStR 2011, S. 1692; Schön, in: DStZ 1999, S. 701; Schulte, in: KuR 2012, S. 45.
- ³ Gem. § 19 Abs. 1 UStG wird die für Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldete Umsatzsteuer von Unternehmen, die im Inland ansässig sind, nicht erhoben, wenn der Umsatz (zur Ermittlung der Umsatzgröße ist § 19 Abs. 3 UStG beachten) zuzüglich der darauf entfallenden Umsatzsteuer (7 bzw. 19 %), im vorangegangenen Kalenderjahr
- ⁴ EUR 22.000,00 nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr EUR 50.000,00 voraussichtlich nicht übersteigen wird.
- ⁵ Einzelne Finanzämter sind hier nach Absprache kulanterweise bei dem Vorliegen keiner weiteren (steuerpflichtigen) Umsätzen auch mit der Abgabe einer Jahreserklärung einverstanden.
- ⁶ Die entgeltliche Überlassung von Personal stellt einen nachhaltigen Leistungsaustausch dar, der zur Unternehmereigenschaft führt. Wenn Personal gegen Entgelt überlassen wird, liegt grundsätzlich ein steuerbarer und steuerpflichtiger Vorgang vor. Die Unternehmereigenschaft kann im Einzelfall entfallen, wenn keine größeren Wettbewerbsverzerrungen im Sinne des § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG vorliegen.
- ⁷ Relevant ist hier insbesondere die prognostische Umsatzgrenze von EUR 17.500,00 aus gleichartigen Tätigkeiten.
- ⁸ Für Kirchengemeinden und Kirchengemeindeverbände irrelevant, hier nur wegen der Vollständigkeit angeführt.
- ⁹ Vgl. Drucksache 20/4729, Artikel 16, § 27 Abs. 22a UStG.
- ¹⁰ Z.B. Neugründung Pastoraler Räume für die bereits ab Gründung nach dem 31.12.2016 die Neuregelung gilt,