

**EVANGELISCH-LUTHERISCHE
LANDESKIRCHE HANNOVERS**



DAS LANDESKIRCHENAMT

Neuregelung der Umsatzbesteuerung

von kirchlichen
Körperschaften
des öffentlichen
Rechts –
Diakonische Betätigungen

(Dezember 2019)

Impressum

Evangelisch-lutherische Landeskirche Hannovers

Rote Reihe 6 – 30169 Hannover

erarbeitet vom Landeskirchenamt Hannover

Telefon: 0511/1241-0

Email: landeskirchenamt@evlka.de

<https://www.landeskirche-hannovers.de/evlka-de>

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 wird nicht hingewiesen. 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

1. Vorbemerkung.....	6
2. Allgemeines	6
2.1. Ausgangslage	6
2.2. Rechtsänderung Umsatzsteuer.....	7
2.3. Grundsätzliches.....	8
2.3.1. Schema der Umsatzsteuer	8
2.3.2. Zuschüsse	9
2.3.3. Leistungsaustausch	10
2.3.4. Kleinunternehmerregelung § 19 UStG.....	11
2.3.5. Bargeldgeschäfte / „offene Ladenkasse“	11
2.3.6. Steuerbefreiungen.....	13
2.3.7. Hinweis – weitere Lektüre	14
3. Steuerbefreiungen und diakonische Handlungsfelder	14
3.1. Vorbemerkung	14
3.2. Vermietung und Verpachtung § 4 Nr. 12 UStG.....	14
3.2.1. langfristige Wohnungsvermietung.....	14
3.2.2. Seniorenwohnanlage (betreutes Wohnen).....	15
3.2.3. Mehrgenerationenhäuser	15
3.3. Heilbehandlungen und Krankenhausbehandlungen § 4 Nr. 14 UStG	15
3.3.1. Behandlung durch Arzt, Therapeut, Hebamme, etc.....	16
3.3.2. Sozialpsychiatrischer Dienst.....	16
3.3.3. Ambulante Therapie und Nachsorgetherapie (z.B. Suchthilfe).....	16
3.3.4. Hinweis Kurvermittlung/-nachsorge.....	16
3.4. Eingliederungsleistung nach SGB, Arbeitsförderung § 4 Nr. 15b UStG	17
3.4.1. begünstigte Leistungen nach § 4 Nr. 15b UStG.....	17
3.5. Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben § 4 Nr. 15c UStG	17
3.5.1. begünstigte Leistungen nach § 4 Nr. 15c UStG	18
3.6. Betreuungs- und Pflegeeinrichtungen § 4 Nr. 16 UStG.....	19
3.6.1. Einrichtungen der Behindertenhilfe, Psychiatrie.....	19
3.6.2. Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime.....	19
3.6.3. Pflegeleistungen / hauswirtschaftliche Versorgung	20
3.7. Beförderungen von kranken und verletzten Personen § 4 Nr. 17 Bst. b UStG	20
3.8. Leistungen der anerkannten freien Wohlfahrtspflege § 4 Nr. 18 UStG	20
3.8.1. Diakonie- / Kleiderläden.....	21

3.8.2. Schuldnerberatung	22
3.8.3. Tafeln / Suppenküchen	22
3.8.4. Behindertenhilfe, Psychiatrie	23
3.8.5. Informations- und Beschwerdestelle.....	23
3.8.6. Sozialpsychiatrischer Dienst.....	24
3.8.7. Tagesstätte für psychisch erkrankte Menschen.....	24
3.8.8. Beratungsleistungen; Sozial-, Lebens-, Kurberatung, etc	24
3.8.9. Frauenunterstützungssysteme / Frauen- und Kinderschutzhäuser	25
3.8.10. Nachbarschaftshilfe	26
3.8.11. Offene Altenarbeit	26
3.8.12. Hilfe für geflüchtete Menschen	27
3.9. Rechtsänderung § 4 Nr. 18 UStG.....	27
3.10. Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art und andere Veranstaltungen § 4 Nr. 22 UStG	28
3.10.1. Integrationskurse	29
3.10.2. Prävention gegen häusliche Gewalt.....	29
3.10.3. Familienzentren	29
3.10.4. Seminare MPU	30
3.10.5. weitere begünstigte Leistungen nach § 4 Nr. 22 UStG.....	30
3.11. Leistungen der Jugendhilfe § 4 Nr. 25 UStG	30
3.11.1. Begünstigte Leistungen nach § 4 Nr. 25 UStG	30
3.11.2. Kindergärten, Kindertagesstätten, Hort.....	31
3.11.3. Vormünder (§ 1773 BGB) / Ergänzungspfleger.....	31
3.12. Ehrenamt § 4 Nr. 26 UStG	31
3.13. Gestellung von Personal für die Zwecke geistigen Beistands § 4 Nr. 27 a UStG	31
3.14. Gestellung von land- und forstwirtschaftlichen Arbeitskräften § 4 Nr. 27 b UStG (u.a. Dorfhelferinnendienste).....	33
4. Besonderheit Mahlzeitendienste (Essen auf Rädern).....	33
5. ermäßigter Steuersatz und diakonische Handlungsfelder	34
5.1. Vorbemerkung	34
5.2. Zweckbetrieb § 12 Nr. 8a UStG	34
6. Handlungsfelder ohne Steuerbefreiung.....	35
6.1. Besonderheit Supervision	35
6.2. Angebot Betriebliches Gesundheitsmanagement.....	36
7. Schlusshinweise	37

1. Vorbemerkung

Nach Art. 1 Abs. 2 der Verfassung der Evangelisch-lutherischen Landeskirche Hannovers (Kirchenverfassung – KVerf) vom 16. Mai 2019 (KABl. 2019, S. 31) gehört die Diakonie zum Auftrag der Kirche.

Gott liebt, wie die heiligen Schriften im Alten und Neuen Testament bezeugen, alle Menschen gleichermaßen. Die Kirche hat den Auftrag, diese Liebe Gottes zur Welt in Jesus Christus allen Menschen weiterzugeben.

Diakonie ist eine Gestalt dieses Zeugnisses und nimmt sich besonders der Menschen in Not- und Konfliktsituationen an, gewährt ihnen Beratung und Hilfe und sucht die Ursachen dieser Nöte zu beheben. Diakonie richtet sich in ökumenischer Weite an Einzelne und Gruppen, an Menschen unabhängig von Herkunft und Religion in der Nähe und Ferne. Da Gott sich dem ganzen Menschen zuwendet, vollzieht sich Diakonie in Wort und Tat als ganzheitlicher Dienst.

Dieser Dienst der Diakonie ist Lebens- und Wesensäußerung der Kirche.

2. Allgemeines

2.1. Ausgangslage

Einrichtungen der öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften (z. B. Alten- und Pflegeheime, Krankenhäuser, Mahlzeitendienste oder Sozialstationen) haben ihre historischen Wurzeln in der Antwort der Kirchen auf Notsituationen von Menschen. Bei diesen Einrichtungen, die als Form der tätigen Nächstenliebe Ausdruck des kirchlichen Verkündigungsauftrags sind, werden – soweit sie sich als unselbständige Einrichtung in der Trägerschaft der verfassten Kirche befinden (z. B. Träger ist die Kirchengemeinde oder der Kirchenkreis) – derzeit regelmäßig kein BgA¹ angenommen.

Die Grenze zur Ertragssteuerpflicht (Körperschaftsteuer / Gewerbesteuer) und Umsatzsteuerpflicht (nach alter Rechtslage im Sinne des § 2 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz - UStG -) wird allerdings dann überschritten, wenn die Einrichtungen mit ihren Angeboten und Leistungen den Bezug zum kirchlichen Verkündigungscharakter verlieren und in Wettbewerb mit privaten Wirtschaftsunternehmen treten (OFD NRW, Besteuerung der jPöR – Arbeitshilfe Tz. 8.8). Soweit bei den einzelnen Tätigkeiten nichts Gegenteiliges steht, ist davon auszugehen, dass kein BgA gegeben ist.

¹ BgA = Betriebe gewerblicher Art im Sinne der §§ 1 Abs. 1 Nr. 6; 4 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz

2.2. Rechtsänderung Umsatzsteuer

Durch das Steuerrechtsänderungsgesetz 2015 wurde die Umsatzbesteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) neu geordnet.

Bislang wurden jPöR nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art als (umsatzsteuerlicher) Unternehmer angesehen. Durch die Anknüpfung an den Begriff des Betriebes gewerblicher Art aus dem Körperschaftsteuerrecht wurden Umsätze unter 35.000 EUR (Nichtaufgriffsgrenze) bislang in aller Regel als nicht steuerbar behandelt. Diese Möglichkeit besteht ab dem Jahr 2021 nicht mehr.

Der neue § 2b UStG kehrt die bisherige Systematik um:

Danach sind jPöR, soweit sie auf privatrechtlicher Grundlage handeln, stets Unternehmer und ihre Leistungen sind als umsatzsteuerbarer Umsatz den Regelungen des Umsatzsteuergesetzes unterworfen.

Sie gelten nur dann **nicht** als Unternehmer, wenn sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, d. h., wenn sie auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig werden (Gesetz, Verordnung, Satzung etc.) und diese Privilegierung nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt (§ 2b UStG als Ausnahmegesetz zum Unternehmerbegriff in § 2 Absatz 1 UStG).

§ 2b UStG beinhaltet eine verhältnismäßig komplex strukturierte Auflistung von Regelbeispielen, die die Annahme einer größeren Wettbewerbsverzerrung ausschließen. Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben vom 16.12.2016 Festlegungen für die Anwendung des § 2b UStG getroffen, die für die Auslegung herangezogen werden können.

Der Gesetzgeber hat den jPöR die Option eingeräumt, § 2 Absatz 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 Körperschaften der Landeskirche Hannovers ausgeübt, so dass eine Übergangsfrist zur Verfügung steht, um sich auf die neue Rechtslage einzustellen.

Um die Gliederungen vor Ort zu unterstützen, stellt diese Handreichung eine komprimierte Darstellung der neuen Rechtslage dar. Eine Einordnung typischer Sachverhalte im Bereich der diakonischen Betätigungen kann nur begrenzt nach Handlungsfeldern vorgenommen werden. In jedem Fall sind die Umstände des konkreten Einzelfalles zu berücksichtigen. Die nachfolgend dargelegten Sachverhalte sind lediglich Beispiele, die der Orientierung und Einordnung dienen sollen.

Bereits an dieser Stelle machen wir darauf aufmerksam, dass das Steuerrecht einem dynamischen Entwicklungs- und Veränderungsprozess unterworfen ist. Die Informationsbroschüre bildet zudem kein Garant dafür, jeden steuerlichen (Einzel-) Fall abzubilden. Sie bezieht sich zum jetzigen Zeitpunkt zudem ausschließlich auf die umsatzsteuerliche Betrachtung der Einnahmenseite im Diakoniebereich.

Hinweis:

Für die Körperschaft- und Gewerbesteuer bleiben die bisherigen Regelungen unverändert, auf Textziffer 2.1. wird verwiesen.

2.3. Grundsätzliches

2.3.1. Schema der Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer ist – wie der Name schon verrät – die Steuer auf die Umsätze. Sie wird allgemein auch als Mehrwertsteuer bezeichnet. Umsätze, die auch der Umsatzsteuer unterliegen, können regelmäßig nur Unternehmer bewirken. Bei dem Unternehmer muss es sich jedoch nicht zwingend um eine natürliche Person handeln. Auch eine juristische Person (z. B. eine Kirchengemeinde) kann Unternehmer sein. Der Unternehmer erhält für seine steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze im Normalfall die Umsatzsteuer von seinen „Kunden“ und führt diese an den Staat ab. Ist der „Kunde“ auch ein Unternehmer, zieht er regelmäßig diese Umsatzsteuer als Vorsteuer ab. Der unternehmerische Verbrauch bleibt damit in der Unternehmerkette aufkommensneutral.

Grundsätzlich kann man die Umsatzsteuer in die Teilbereiche Prüfung der Steuerbarkeit und Prüfung der Steuerpflicht trennen. Im Umsatzsteuerrecht spricht man von der Steuerbarkeit einer Leistung, wenn diese Leistung in den Anwendungsbereich des Umsatzsteuergesetzes fällt. Ist eine Leistung steuerbar, so ist diese für die weitere Betrachtung des zweiten Teilbereiches relevant. Welche Umsätze steuerbar sind, ist im Gesetz abschließend geklärt, vgl. § 1 Abs. 1 UStG. Die Steuerbarkeit ist dabei lediglich zu bejahen, wenn die dort genannten Voraussetzungen **sämtlich** erfüllt sind. Umsätze, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, sind nicht steuerbar.

Im zweiten Teilbereich bzw. im zweiten Schritt ist zu prüfen, ob eine Steuerbefreiung greift oder ob tatsächlich Steuer zu zahlen ist. Hier spricht man von der Steuerfreiheit bzw. der Steuerpflicht. Ist ein Umsatz schon nicht steuerbar muss keine Würdigung der Steuerpflicht erfolgen.

In dem nachfolgenden Schema werden die wichtigsten Punkte beider Teilbereiche kurz skizziert.

Prüfung der Steuerbarkeit²

1. Unternehmereigenschaft - §§ 2; 2b UStG
2. Art und Zeitpunkt der ausgeführten Leistung - § 3 UStG (Lieferung oder sonstige Leistung)
3. Ort der Lieferung bzw. der sonstigen Leistung - §§ 3a Abs. 5a – 7; 3a; 3b; 3f UStG
4. Gegenleistung - § 10 UStG (kausaler Zusammenhang)
5. Im Rahmen des Unternehmens - § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG (Grund-, Hilfs- oder Nebengeschäft)

Prüfung der Steuerpflicht

1. Steuerbefreiung - §§ 4; 9 UStG
2. Steuersatz - § 12 UStG
3. Bemessungsgrundlage - § 10 UStG
4. Entstehung der Umsatzsteuer - § 13 UStG
5. Schuldner der Umsatzsteuer - §§ 13a; 13b UStG

2.3.2. Zuschüsse

Nicht immer steht einer Lieferung oder einer Leistung im Rahmen einer diakonischen Betätigung ein unmittelbares Entgelt gegenüber. Zahlungen von den Leistungsempfängern direkt stellen grundsätzlich Entgelte dar, welche der Umsatzsteuer unterworfen werden müssen, soweit die Umsätze steuerbar und steuerpflichtig sind.

Doch auch Zahlungen von Dritten können unter Umständen steuerbare Entgelte darstellen. Insbesondere im diakonischen Bereich wird gegenüber den Betroffenen oft kein Entgelt abgerechnet. Die diakonische Arbeit wird hier über Zuschüsse von Dritten, wie z. B. dem Bund, Land oder Kommunen finanziert.

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.

² Würdigung des Standardfalles im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Unechte Zuschüsse sind zwar steuerbar aber insoweit steuerfrei, als sie für von der Umsatzsteuer befreite Leistungen gezahlt werden (z. B. Leistungen im Sinne von § 4 Nummer 25 UStG).

Beispiele:

Unechter Zuschuss

Der Arbeitgeber zahlt an den Kantinenbetreiber zugunsten seiner Arbeitnehmer arbeitstäglich einen Essens-Zuschuss. Der Zuschuss ist durch den Arbeitgeber als "Preisauauffüllung" gedacht. Als Entgelt ist somit der Zahlung des Arbeitnehmers summiert mit der Preisauauffüllung des Arbeitgebers anzusehen.

Die politische Gemeinde gewährt einen Zuschuss für die Pflege der Außenanlage der diakonischen Einrichtung mit der Auflage zusätzlich den benachbarten Parkplatz der Stadtverwaltung mit zupflegen. Hier ist anteilig in einen echten Zuschuss (Pflege der Außenanlage der diakonischen Einrichtung) und einen unechten Zuschuss (Pflege des Parkplatzes) aufzuteilen.

Echter Zuschuss

Die politische Gemeinde gewährt einen Zuschuss für die Bauunterhaltung der diakonischen Einrichtung in Höhe von 70% der Gesamtkosten (ohne Auflagen, die den Charakter einer Gegenleistung erfüllen).

2.3.3. 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 nicht steuerbarer Leistungsaustausch liegt vor bei Leistungsbeziehungen innerhalb einer Körperschaft (Innenumsatz; z. B. zwischen Körperschaft und ihrer rechtlich unselbständigen Einrichtung). Wird eine Leistung unentgeltlich erbracht, fehlt es in der Regel an einem Leistungsaustausch. Auch durch die Verlagerung von Aufgaben können Leistungsbeziehungen vermieden werden.

2.3.4. Kleinunternehmerregelung § 19 UStG

Eine kirchliche juristische Person des Öffentlichen Rechts die nach § 2 Abs. 1 UStG dem Grunde nach als Unternehmer auftritt ist, unabhängig von der Regelung des § 2b UStG, kraft Gesetzes Kleinunternehmer im Sinne des § 19 UStG soweit der Gesamtumsatz im Sinne des § 19 Abs. 3 UStG im vorangegangenen Kalenderjahr den Betrag von **17.500 €**³ nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr den Betrag von **50.000 €** voraussichtlich nicht übersteigen wird.

Kleinunternehmer dürfen in ihren Rechnungen keine Umsatzsteuer ausweisen – anderenfalls schulden Sie dem Finanzamt die Abführung des (zu Unrecht ausgewiesenen) Steuerbetrages gemäß § 14c Abs. 2 UStG.

Hat der Unternehmer im vorangegangenen Kalenderjahr die Umsatzgrenze von 17.500 € überschritten, liegen die Voraussetzungen des § 19 UStG im laufenden Kalenderjahr grundsätzlich nicht mehr vor. Ist die Umsatzgrenze von 17.500 EUR im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten worden, muss der Unternehmer anhand einer Schätzung auf der Grundlage, der zu Beginn des Kalenderjahrs maßgebenden Verhältnisse feststellen, ob er im laufenden Kalenderjahr die Grenze von 50.000 EUR überschreiten wird oder nicht.

Wenn der Unternehmer bei der Schätzung des voraussichtlichen Gesamtumsatzes zu dem Ergebnis kommt, dass er die Grenze von 50.000 EUR nicht überschreiten wird, entfällt die Kleinunternehmerbesteuerung nicht nachträglich, selbst wenn er dann im laufenden Kalenderjahr die Grenze doch überschreiten sollte.

Auch die der Kleinunternehmerregelung unterliegenden Umsätze müssen gegenüber dem zuständigen Finanzamt erklärt werden.

Auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung kann grundsätzlich verzichtet werden. Ein solcher Verzicht kann unter dem Gesichtspunkt des Vorsteuerabzugs ggf. sinnvoll sein. Ein Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung muss gegenüber dem Finanzamt erklärt werden und bindet den Unternehmer für mindestens 5 Kalenderjahre.

2.3.5. Bargeldgeschäfte / „offene Ladenkasse“

Grundsätzlich ist jede Einnahme und Ausgabe mit nachvollziehbarer Bezeichnung einzeln aufzuzeichnen. Diese Verpflichtung betrifft alle Unternehmer, unabhängig von der Rechtsform, Größe und der Art der Finanzbuchhaltung.

³ Bürokratienteilungsgesetz III – Zustimmung des Bundesrates zum Gesetz am 8.11.2019 – mithin voraussichtliche Anhebung der Grenze von 17.500 Euro auf 22.000 Euro ab dem 01.01.2020 – Beachte die Grenze von 50.000 Euro bleibt weiterhin bestehen!

Die Anforderungen an eine Kassenführung ergeben sich aus den gesetzlichen Vorschriften des Haushaltsrechts für kirchliche Körperschaften und §§ 140 bis 148 Abgabenordnung (AO) und den damit verbundenen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB). Werden bei der Ermittlung der Einnahmen auch Systeme mit entsprechenden Speichermedien verwendet, gelten auch die Grundsätze ordnungsmäßiger datenverarbeitungsgestützter Buchführungssysteme (GoBS). Auch wenn keine Bilanz aufgestellt wird, ergeben sich die entsprechenden Pflichten aus § 22 UStG i. V. m. §§ 63 bis 68 UStDV.

Bei der Aufzeichnung von Bareinnahmen und -ausgaben fordert die Finanzverwaltung vom Unternehmer besondere Anforderungen. Nachfolgend werden die wichtigsten Punkte dieser Anforderungen kurz dargestellt.

Verwendung von Registrierkassen

Die mit Hilfe von Registrierkassen, Waagen mit Registrierkassenfunktionen u.ä. digital erstellten Unterlagen müssen Sie dem Finanzamt, soweit sie vorlagepflichtig sind, im Rahmen einer Außenprüfung auf einem maschinell verwertbaren Datenträger (CD, DVD, USB-Stick o. ä.) übergeben können (§ 147 Abs. 6 AO). Die digitalen Unterlagen müssen in einem auswertbaren Datenformat vorliegen. Hierbei sind die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) zu beachten (BMF-Schreiben vom 16.07.2001, BStBl I S. 415). Dies gilt gemäß § 146 Abs. 6 AO auch für freiwillig geführte Aufzeichnungen. Alle steuerlich relevanten Einzeldaten müssen unveränderbar und vollständig aufbewahrt werden. Eine Verdichtung dieser Daten oder die ausschließliche Speicherung der Rechnungsendsummen ist unzulässig. Eine Aufbewahrung der aufbewahrungspflichtigen Unterlagen in ausgedruckter Form ist nicht ausreichend.

Sofern mehr als eine Kasse verwendet wird, müssen für jede einzelne Kasse getrennte Aufzeichnungen geführt werden. Geldverschiebungen zwischen den Kassen sind festzuhalten. Die konkreten Einsatzorte und –zeiträume der verwendeten Geräte sind zu protokollieren und diese Protokolle aufzubewahren.

Ist eine Aufrüstung der Registrierkasse nachweisbar technisch nicht möglich, durfte die Kasse längstens bis zum 31. Dezember 2016 eingesetzt werden (Härtefallregelung).

„Offene Ladenkasse“

Bei der „offenen Ladenkasse“ sind die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Kassenführung, anders als bei der Kassenführung mit Hilfe der Registrierkasse/ PC-Kasse, mit hohem Aufwand verbunden. Auch hier ist prinzipiell die Aufzeichnung eines jeden einzelnen Handelsgeschäftes mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles erforderlich.

Ausnahme! Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung muss nur dann nicht erfüllt werden, soweit nachweislich Waren von geringem Wert an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden. In diesem Fall müssen die Bareinnahmen anhand eines Kassenberichts nachgewiesen werden, in dem sie täglich mit dem Anfangs- und Endbestand der Kasse abgestimmt werden. Für die Anfertigung eines Kassenberichts ist der gesamte geschäftliche Bargeldbestand einschließlich Hartgeld unabhängig vom Aufbewahrungsort des Geldes (z. B. Tresorgeld, Handkassen der Kellner, 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, so dass sich die Tageseinnahme ergibt.

Die Entnahmen, Einlagen (einschließlich Herkunftsnachweis) und Ausgaben sind durch Belege nachzuweisen. Nur ein in solcher Weise erstellter Kassenbericht ist zulässig.

Mit Standardsoftware (z. B. Office-Programme) erstellte Tabellen sind nicht manipulationssicher und entsprechen nicht den Vorschriften, da nachträgliche Änderungen nicht über einen vom Programm zwingend gesetzten Vermerk ersichtlich sind.

Im Rahmen einer Außenprüfung des Finanzamtes wird u. a. die sachliche Richtigkeit der Kassenaufzeichnungen durch Verprobung der Buchführung und Aufzeichnungen geprüft. Erscheint es dabei unwahrscheinlich, dass das ausgewiesene Ergebnis mit den tatsächlichen Verhältnissen übereinstimmt, hat die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nach §§ 158, 162 AO zu schätzen.

2.3.6. Steuerbefreiungen

Im System der Umsatzsteuer trägt der Endverbraucher die Umsatzsteuer. Für gewisse Umsätze soll jedoch der Endverbraucher nicht mit Umsatzsteuer belastet werden. Hierfür sind in erster Linie die Steuerbefreiungen des § 4 UStG vorgesehen. Somit ist ein Teil der Lieferungs- und Leistungsbeziehungen nicht mit Umsatzsteuer belastet. Hierunter fällt z. B. der Betrieb von Kindergärten (§ 4 Nr. 25 UStG).

Zu beachten ist, dass sich die Steuerbefreiungen auf den Vorsteuerabzug sehr unterschiedlich auswirken. Im Hinblick darauf werden sie in 3 Gruppen eingeteilt:

- steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzug,
- steuerfreie Umsätze mit der Möglichkeit des Verzichts auf die Steuerbefreiung,
- alle übrigen steuerfreien Umsätze ohne Vorsteuerabzug.

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 im Sinne des § 4 UStG in Betracht.

Die wichtigsten Steuerbefreiungsvorschriften für diakonische Einrichtungen werden nachfolgend im Rahmen dieser Handreichung thematisiert und den einzelnen Tätigkeitsfeldern der Diakonie zugeordnet.

2.3.7. Hinweis – weitere Lektüre

Für weitere Informationen zur Rechtsänderung, Begriffsbestimmungen und grundsätzlichen Themen der Umsatzsteuer im Zusammenhang mit den kirchlichen Betätigungsfeldern wird auf die Handreichung der EKD zur Neuregelung der Umsatzbesteuerung von kirchlichen Körperschaften des öffentlichen Rechts (abrufbar unter <https://www.intern-e.evlka.de>) verwiesen.

3. Steuerbefreiungen und diakonische Handlungsfelder

3.1. Vorbemerkung

Die nachfolgenden umsatzsteuerlichen Würdigungen (dem Grunde und der Höhe nach) der diakonischen Betätigungen sowie der im Zusammenhang erzielten Einnahmen erfolgen unabhängig der Betrachtung der Steuerbarkeit und der Anwendung Kleinunternehmerregelung im Sinne des § 19 UStG. Die Steuerbarkeit der Umsätze wird unterstellt.

3.2. Vermietung und Verpachtung § 4 Nr. 12 UStG

Nach § 4 Nr. 12 UStG sind – mit Ausnahme der Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung Fremden bereithält, die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen, die kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen und die Vermietung von Betriebsvorrichtungen – Vermietungs- und Verpachtungsumsätze im Zusammenhang mit Grundstücken, Nutzungsrechten an Grundstücken und anderen Berechtigungen von der Umsatzsteuer befreit.

Folgende diakonische Handlungsfelder fallen unter diese Steuerbefreiung:

3.2.1. langfristige Wohnungsvermietung

Die Überlassung von Wohnraum ist grundsätzlich nach der vorgenannten Rechtsnorm von der Umsatzsteuer befreit. Auch einer vergünstigten Vermietung an Bedürftige Personen oder Personengruppen steht dieser Steuerbefreiung nichts entgegen. Übliche Nebenleistungen zur Vermietungsleistung fallen mit unter die Steuerbefreiung.

3.2.2. Seniorenwohnanlage (betreutes Wohnen)

Die Vermietung und Betreuung stellen keine einheitliche Leistung dar, soweit die Leistungen mit getrennten Entgelten auf separaten Verträgen basieren und der Mieter nicht verpflichtet ist, zusätzliche Leistungen zu beziehen. Es handelt sich somit bei der Betreuung nicht um eine Nebenleistung zur Vermietung, weil die Betreuungsleistungen einem eigenen Zweck (Unterstützung im Alltag) dienen, vgl. (Niedersächsisches FG, Urteil v. 4.7.2017 – 11 K 74/17).

Die Vermietung der Wohnungen ist gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG befreit. Hinsichtlich der Betreuungsleistungen kann eine Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 16 UStG in Betracht kommen, auf Textziffer 3.6. wird verwiesen.

3.2.3. Mehrgenerationenhäuser

Der Betrieb von Mehrgenerationenhäuser stellt, unabhängig von der Verwendung der erzielten Einnahmen eine wirtschaftliche und damit grundsätzlich steuerpflichtige Tätigkeit dar. Die Leistungserbringung erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage und damit unterliegen die Einnahmen ab dem ersten Euro der Umsatzsteuer. Bei einem Mietverhältnis sind die Einnahmen nach § 4 Nummer 12 UStG steuerbefreit.

3.3. Heilbehandlungen und Krankenhausbehandlungen § 4 Nr. 14 UStG⁴

§ 4 Nr. 14 Buchst. a UStG befreit heilberufliche Leistungen im Bereich der Humanmedizin von der Umsatzsteuer. Mit der Steuerbefreiung sollen insbesondere Empfänger („Patienten“) heilberuflicher Leistungen von der Umsatzsteuer entlastet werden. Die in § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG genannten Umsätze sind unabhängig davon steuerbefreit, wer Empfänger der Leistung ist und wer diese finanziert. Steuerbefreit sind nur Umsätze aus der Tätigkeit als einer der in § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG genannten Berufsträger. Die Steuerbefreiung ist daher sowohl personen- als auch tätigkeitsbezogen.

§ 4 Nr. 14 Buchst. b UStG regelt die Umsatzsteuerbefreiung der Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze.

Folgende diakonische Handlungsfelder können unter diese Steuerbefreiung fallen:

⁴ Wagner, in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 4 Nr. 14 UStG Rz. 2 - 3 Stand: 14.02.2018

3.3.1. Behandlung durch Arzt, Therapeut, Hebamme, etc.

Steuerfrei sind Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit i. S. d. Vorschrift, wenn sie der medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln von Krankheiten oder anderen Gesundheitsstörungen dienen. Dies gilt unabhängig davon, um welche konkrete heilberufliche Leistung es sich handelt (Untersuchung, Attest, Gutachten usw.), für wen sie erbracht wird (Patient, Gericht, Sozialversicherung o. a.) und wer sie erbringt. Heilberufliche Leistungen sind nur steuerfrei, wenn bei der Tätigkeit ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht.

Eine bloße Maßnahme zur Steigerung des allgemeinen Wohlbefindens (z. B. ein Wellnessprogramm) oder Schönheitsoperationen, die keinen therapeutischen Zweck haben, sind keine Heilbehandlung i. S. v. § 4 Nr. 14 UStG, selbst wenn sie von Angehörigen eines Heilberufs durchgeführt werden.

Leistungen aus der Tätigkeit als Tierarzt fallen nicht unter die Steuerbefreiung.

3.3.2. Sozialpsychiatrischer Dienst

Leistungen des Sozialpsychiatrischen Dienstes sowie die damit eng verbundenen Leistungen können gem. § 4 Nummer 14 UStG steuerfrei sein, sofern diese als Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin oder Krankenhausbehandlungen anzusehen sind.

3.3.3. Ambulante Therapie und Nachsorgetherapie (z. B. Suchthilfe)

Medizinische Leistungen oder Pflegeleistungen im Rahmen einer ambulanten Therapie und / oder Nachsorgetherapie sind gegeben, wenn der Patient die Behandlungs- oder Pflegeeinrichtung nur vorübergehend in Anspruch nimmt und sie zur Nacht oder nach der Tagesbehandlung wieder verlässt.

Die Einnahmen aus der ambulanten Therapie sind, soweit es sich um heilberufliche Handlungen handelt, die i. d. R. mit Kostenträgern abgerechnet werden, steuerfrei nach § 4 Nummer 14 UStG.

3.3.4. Hinweis Kurvermittlung/-nachsorge

Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG kommt hier nicht in Betracht, da die Kurvermittlung und die -nachsorge nicht selbst therapeutischen Zwecken dient (FG Münster 4.7.17, 5 K 1188/15 U).

Hinsichtlich der Kurberatung wird auf Textziffer 3.10. verwiesen.

3.4. Eingliederungsleistung nach SGB, Arbeitsförderung § 4 Nr. 15b UStG

§ 4 Nr. 15b UStG befreit Eingliederungsleistungen nach SGB II und Leistungen der aktiven Arbeitsförderung nach SGB III. Im Weiteren werden mit den vorgenannten Leistungen vergleichbare Leistungen von der Umsatzsteuer befreit. Diese Leistungen sind ohne weitere Voraussetzungen steuerfrei, wenn sie durch öffentlich-rechtliche Einrichtungen oder durch andere Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden. Andere Einrichtungen mit sozialem Charakter sind im § 4 Nr. 15b S. 2 UStG abschließend aufgezählt. Es handelt sich hier um Einrichtungen

- die nach § 178 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch zugelassen sind,
- die für ihre Leistungen Verträge mit den gesetzlichen Trägern der Grundsicherung für Arbeitsuchende nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch geschlossen haben oder
- die für Leistungen, die denen nach § 4 Nr. 15b Satz 1 UStG vergleichbar sind, Verträge mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die diese Leistungen mit dem Ziel der Eingliederung in den Arbeitsmarkt durchführen, geschlossen haben.

3.4.1. begünstigte Leistungen nach § 4 Nr. 15b UStG

Grundsätzlich sind die Eingliederungsleistungen und Leistungen der aktiven Arbeitsförderung nach der vorgenannten Rechtsnorm steuerfrei soweit es sich um eine nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch, um nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch oder um vergleichbare Leistungen handelt, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden.

Unter die vorgenannte Rechtsnorm fallen Eingliederungsleistungen wie zu Beispiel die Aus- und Weiterbildungsmaßnahmen (einschließlich der Berufsvorbereitung und der blindentechnischen und vergleichbaren speziellen Grundausbildung zur beruflichen Eingliederung von Menschen mit Behinderung) i. S. v. § 112 SGB III sowie berufsvorbereitende, berufsbegleitende bzw. außerbetriebliche Maßnahmen nach §§ 48, 130 SGB III, §§ 51, 53 SGB III, §§ 75, 76 SGB III bzw. § 49 SGB III, die von der Bundesagentur für Arbeit (BA) und – über § 16 SGB II – den Trägern der Grundsicherung für Arbeitsuchende nach §§ 6, 6a SGB II gefördert werden.

3.5. Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben § 4 Nr. 15c UStG

§ 4 Nr. 15c UStG befreit Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben nach dem § 49 des SGB IX, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden.

3.5.1. begünstigte Leistungen nach § 4 Nr. 15c UStG

Die Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben umfassen insbesondere

- Hilfen zur Erhaltung oder Erlangung eines Arbeitsplatzes einschließlich Leistungen zur Aktivierung und beruflichen Eingliederung,
- eine Berufsvorbereitung einschließlich einer wegen der Behinderung erforderlichen Grundausbildung,
- die individuelle betriebliche Qualifizierung im Rahmen unterstützter Beschäftigung,
- die berufliche Anpassung und Weiterbildung, auch soweit die Leistungen einen zur Teilnahme erforderlichen schulischen Abschluss einschließen,
- die berufliche Ausbildung, auch soweit die Leistungen in einem zeitlich nicht überwiegenden Abschnitt schulisch durchgeführt werden,
- die Förderung der Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit durch die Rehabilitationsträger nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 bis 5 und
- sonstige Hilfen zur Förderung der Teilhabe am Arbeitsleben, um Menschen mit Behinderungen eine angemessene und geeignete Beschäftigung oder eine selbständige Tätigkeit zu ermöglichen und zu erhalten.

Die Leistungen umfassen auch medizinische, psychologische und pädagogische Hilfen, soweit diese Leistungen im Einzelfall erforderlich sind, um die vorab genannten Ziele zu erreichen oder zu sichern und Krankheitsfolgen zu vermeiden, zu überwinden, zu mindern oder ihre Verschlimmerung zu verhüten. Leistungen sind insbesondere

- Hilfen zur Unterstützung bei der Krankheits- und Behinderungsverarbeitung,
- Hilfen zur Aktivierung von Selbsthilfepotentialen,
- die Information und Beratung von Partnern und Angehörigen sowie von Vorgesetzten und Kollegen, wenn die Leistungsberechtigten dem zustimmen,
- die Vermittlung von Kontakten zu örtlichen Selbsthilfe- und Beratungsmöglichkeiten,
- Hilfen zur seelischen Stabilisierung und zur Förderung der sozialen Kompetenz, unter anderem durch Training sozialer und kommunikativer Fähigkeiten und im Umgang mit Krisensituationen,
- das Training lebenspraktischer Fähigkeiten,
- das Training motorischer Fähigkeiten,
- die Anleitung und Motivation zur Inanspruchnahme von Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben und
- die Beteiligung von Integrationsfachdiensten im Rahmen ihrer Aufgabenstellung.

3.6. Betreuungs- und Pflegeeinrichtungen § 4 Nr. 16 UStG

§ 4 Nr. 16 UStG regelt die Steuerbefreiung der Leistungen, die mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbunden sind. Die Rechtsnorm dient dazu, die Leistungen zur Betreuung und Pflege weitgehend von der Umsatzsteuer zu befreien und somit den Letztverbraucher zu entlasten und die Leistung dementsprechend zu verbilligen.

Wird die in § 4 Nr. 16 UStG begünstigte Einrichtung von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts betrieben, ist die sich auf die mit dem Betrieb dieser Einrichtung eng verbundenen Umsätze richtende Steuerbefreiung an keine weiteren Bedingungen geknüpft. Wird die Einrichtung nicht von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, sondern von einem anderen – privaten - Unternehmer betrieben, ist die Steuerbefreiung der mit dem Betrieb der jeweiligen Einrichtung eng verbundenen Umsätze an weitere Voraussetzungen geknüpft, die je nach Einrichtung unterschiedlich geregelt sind.⁵

Der leistende Unternehmer muss eine in § 4 Nr. 16 UStG genannte Einrichtung sein, die eine entsprechende Tätigkeit entfaltet und mit dieser eine der in der Vorschrift genannten Pflege- oder Betreuungseinrichtungen betreibt. Die Steuerbefreiung erfasst sowohl Betreuungs- als auch Pflegeleistungen für hilfsbedürftige Personen. Hilfsbedürftig sind alle Personen, die aufgrund ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands der Betreuung oder Pflege bedürfen. Der Betreuung oder Pflege bedürfen Personen, die krank, behindert oder von einer Behinderung bedroht sind.⁶

3.6.1. Einrichtungen der Behindertenhilfe, Psychiatrie

Die Leistungen der Einrichtungen der Behindertenhilfe und Psychiatrie, die mit dem Betrieb der Einrichtung zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbunden sind, können von der Umsatzsteuer befreit sein, sofern die unter den Buchst. a bis l des § 4 Nr. 16 UStG geforderten Voraussetzungen gegeben sind.

3.6.2. Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime

Die Leistungen Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, die mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbunden sind können nach § 4 Nr. 16 UStG von der Umsatzsteuer befreit sein, sofern die unter den Buchst. a bis l des § 4 Nr. 16 UStG geforderten Voraussetzungen gegeben sind.

Die Vermietung der Wohnungen ist gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit. Hinsichtlich der Vermietungsleitung kann keine Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 16 UStG in Betracht kommen, vgl. Textziffer 3.2.

⁵ Wagner, in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 4 Nr. 16 UStG Rz. 2, Stand: 15.11.2017

⁶ Wagner, in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 4 Nr. 16 UStG Rz. 3, Stand: 15.11.2017

3.6.3. Pflegeleistungen / hauswirtschaftliche Versorgung

Unter den Begriff der Betreuung oder Pflege fallen z. B. die in § 14 Abs. 4 SGB XI – Soziale Pflegeversicherung – bzw. § 61 Abs. 5 SGB XII – Sozialhilfe – aufgeführten Leistungen für die gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen im Ablauf des täglichen Lebens, bei teilstationärer oder stationärer Aufnahme auch die Unterbringung und Verpflegung. Auch in den Fällen, in denen eine Einrichtung i. S. v. § 4 Nr. 16 UStG für eine hilfsbedürftige Person ausschließlich Leistungen der hauswirtschaftlichen Versorgung erbringt, handelt es sich um mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege eng verbundene und somit steuerfreie Leistungen.⁷

3.7. Beförderungen von kranken und verletzten Personen § 4 Nr. 17 Bst. b UStG

Leistungen im Zusammenhang mit der Beförderung von kranken und verletzten Personen mit Fahrzeugen, die hierfür besonders eingerichtet sind, sind steuerfrei nach § 4 Nr. 17 UStG.

3.8. Leistungen der anerkannten freien Wohlfahrtspflege § 4 Nr. 18 UStG⁸

§ 4 Nr. 18 UStG begünstigt Einrichtungen der freien Wohlfahrtspflege. Unter diese Steuerbefreiung fallen insbesondere Leistungen, die den Staat von einem großen Teil seiner sozialpolitischen Aufgaben im Interesse der Allgemeinheit entlasten. Diese Leistungen sollen durch die Steuerbefreiung im besonderen Maße unterstützt werden und unmittelbar den Leistungsempfängern der Einrichtungen zugutekommen.

Die Leistungen der freien Wohlfahrtspflege sind von der Umsatzsteuer befreit, soweit diese durch die amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und / oder der der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind ausgeführt werden und die Leistungen

- **ausschließlich** und **unmittelbar** gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen,
- unmittelbar dem nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung begünstigten Personenkreis zugutekommen und

⁷ Wagner, in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 4 Nr. 16 UStG Rz. 4, Stand: 15.11.2017

⁸ Beachte Hinweis auf Rechtsänderung

- die Entgelte für die in Betracht kommenden Leistungen hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen verlangten Entgelten zurückbleiben.

Es wird grundsätzlich unterstellt, dass amtlich anerkannte Verbände der freien Wohlfahrtspflege im Sinne des § 23 UStDV⁹ den Zielen der Rechtsnorm dienen.

Zu beachten ist, dass speziellere Steuerbefreiungsvorschriften Vorrang vor dieser Rechtsnorm besitzen (lex specialis derogat legi generali).

3.8.1. Diakonie- / Kleiderläden

Die Leistungen an die Bedürftigen können umsatzsteuerfrei sein, sofern sie von einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege (z.B. Diakonie) erbracht werden. Dabei reicht eine mittelbare Mitgliedschaft in einem amtlich anerkannten Wohlfahrtsverband aus.

Die Leistungen an nicht hilfsbedürftige Personen unterliegen jedoch nicht der Steuerbefreiung, da diese nicht ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Für diese Leistungen kann unter bestimmten Voraussetzungen der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung kommen, vgl. Textziffer 5.

Beispiel:

Eine Kleiderkammer eines Diakonischen Werkes nimmt ein geringes Entgelt für einzelne oder bestimmte Kleidungsstücke. Am Eingang der Kleiderkammer ist gut sichtbar ein Schild mit der Aufschrift „Nur für Hilfebedürftige!“ angebracht. Zudem ist ein weiterer Zusatz angebracht: „Das Diakonische Werk behält sich vor, die Hilfebedürftigkeit durch Stichproben zu überprüfen.“

Mildtätige Körperschaften müssen die wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit nach § 53 Nr. 2 AO der unterstützten Person nachweisen. Dieses ist in der Regel mit einem hohen Aufwand verbunden. Zudem wird die Niedrigschwelligkeit des Zugangs zu diakonischen Angeboten durch Kontrollen eingeschränkt.

Auf einen Nachweis darf aber nur verzichtet werden, wenn ausschließlich wirtschaftlich hilfsbedürftige Personen die Kleiderkammer nutzen. Die pauschale Behauptung, dass die Leistungen sowieso nur von Hilfebedürftigen in Anspruch genommen werden, reicht nicht aus. Durch das Anbringen eines Schildes mit der Aufschrift „Nur für Hilfebedürftige!“ wird die Zugangsberechtigung klar festgelegt. Der weiterhin angebrachte Zusatz mit dem Hinweis auf regelmäßige Kontrollen dient der erforderlichen

⁹ abschließende Aufzählung der anerkannten Verbände

Nachweispflicht. Insoweit sind auch tatsächlich regelmäßig Kontrollen durchzuführen und schriftlich zu dokumentieren. Dabei sollten Datum der Kontrolle notiert und eine Kopie des Leistungsbescheids des Hilfebedürftigen gemacht werden. Mit diesen Hinweisen, Überprüfungen und Dokumentationen könnte das Diakonische Werk sicherstellen, dass nur wirtschaftlich Hilfebedürftige die Kleiderkammer nutzen. Die geringen Entgelte der Nutzer wären in diesem Fall steuerbar aber steuerbefreit.

Werden jedoch die Kleider an jeden ohne Überprüfung verkauft (z. B. in „Second-Hand-Läden oder Sozialkaufhäusern), kommt eine Befreiung von der Nachweispflicht nicht in Betracht.

3.8.2. Schuldnerberatung

Prinzipiell können die Dienste der Schuldnerberatung zwar als diakonisches Handeln der Kirche und Ausdruck ihrer tätigen Nächstenliebe verstanden werden und sind damit dem kirchlich-hoheitlichen Bereich zugeordnet. Allerdings kann es im Blick auf entsprechende Angebote steuerpflichtiger Privatunternehmen zu einer steuerschädlichen Wettbewerbsverzerrung kommen. Die Schuldnerberatung erfolgt überwiegend auf privatrechtlicher Grundlage und die Einnahmen unterliegen damit dem Grunde nach ab dem ersten Euro der Umsatzsteuer (Steuerbarkeit).

Die Beratungsleistung an Bedürftige kann jedoch nach § 4 Nr. 18 UStG umsatzsteuerfrei sein, sofern sie von einem anerkannten Verband¹⁰ der freien Wohlfahrtspflege (z. B. Diakonie) erbracht wird. Dabei reicht eine mittelbare Mitgliedschaft in einem amtlich anerkannten Wohlfahrtsverband aus.

Die Leistungen an nicht hilfsbedürftige Personen unterliegen jedoch nicht der Steuerbefreiung, da diese nicht ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Für diese Leistungen kann unter bestimmten Voraussetzungen der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung kommen, vgl. Textziffer 5.

3.8.3. Tafeln / Suppenküchen

Die Ausreichung / Lieferung von Lebensmitteln durch eine Tafel / Suppenküche gegen einen (geringen) Kostenbeitrag unterliegt grundsätzlich der Umsatzsteuer. Dies gilt auch dann, wenn das Entgelt dem Wert der Lebensmittel nicht entspricht (Abschn. 1.1 Absatz 1 Satz 9 UStAE) und die Tafel nicht die Absicht hat Gewinn zu erzielen (Abschn. 2.3 Absatz 8 Satz 2 UStAE).

Geben Tafeln die Lebensmittel unentgeltlich als Ausdruck der tätigen Nächstenliebe ab, unterliegt die Abgabe nicht der Umsatzsteuer. Die Abgabe ist in diesem Fall auch keine unentgeltliche Wertabgabe i.S. des § 3 Absatz 1b UStG, weil den Tafeln aus

¹⁰ vgl. Auflistung im § 23 UStDV = amtlich anerkannte Verbände der freien Wohlfahrtspflege

dem Erwerb der Lebensmittel kein Vorsteuerabzug zugestanden hat, vgl. hierzu: Verfügung der OFD Niedersachsen v. 9.2.2016, S 2223-324-St 235, DStR 2016, 2710

Die Leistung an die Bedürftigen kann nach § 4 Nummer 18 UStG umsatzsteuerfrei sein, sofern sie von einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege (z. B. Diakonie) erbracht wird. Dabei reicht eine mittelbare Mitgliedschaft in einem amtlich anerkannten Wohlfahrtsverband aus. Das ist der Fall, wenn eine Tafel Mitglied des Bundesverbandes Deutsche Tafel e.V. ist. Denn dieser ist Mitglied des Paritätischen Gesamtverbandes.

Die Leistungen an nicht hilfsbedürftige Personen unterliegen jedoch nicht der Steuerbefreiung, da diese nicht ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Für diese Leistungen kann unter bestimmten Voraussetzungen der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung kommen, vgl. Textziffer 5.

3.8.4. Behindertenhilfe, Psychiatrie

Soweit im Rahmen der Behindertenhilfe oder Psychiatrie Leistungen erbracht werden, die keiner speziellen Steuerbefreiung (z. B. § 4 Nr. 16 UStG) zugeordnet werden kann, können diese Leistungen nach § 4 Nummer 18 UStG von der Umsatzsteuer befreit sein, sofern sie von einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege (z. B. Diakonie) an eine bedürftige Person erbracht werden.

Die Leistungen an nicht hilfsbedürftige Personen unterliegen jedoch nicht der Steuerbefreiung, da diese nicht ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Für diese Leistungen kann unter bestimmten Voraussetzungen der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung kommen, vgl. Textziffer 5.

3.8.5. Informations- und Beschwerdestelle

Prinzipiell können die Dienste einer Informations-, Beratungs- und Beschwerdestelle zwar als diakonisches Handeln der Kirche und Ausdruck ihrer tätigen Nächstenliebe verstanden werden und sind damit dem kirchlich-hoheitlichen Bereich zugeordnet. Allerdings kann es im Blick auf entsprechende Angebote steuerpflichtiger Privatunternehmen zu einer steuerschädlichen Wettbewerbsverzerrung kommen. Die Dienste einer Informations-, Beratungs- und Beschwerdestelle erfolgen überwiegend auf privatrechtlicher Grundlage und die Einnahmen unterliegen damit dem Grunde nach ab dem ersten Euro der Umsatzsteuer (Steuerbarkeit).

Die Beratungsleistung an Bedürftige kann jedoch nach § 4 Nr. 18 UStG umsatzsteuerfrei sein, sofern sie von einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege (z. B. Diakonie) erbracht wird. Dabei reicht eine mittelbare Mitgliedschaft in einem amtlich anerkannten Wohlfahrtsverband aus.

Die Leistungen an nicht hilfsbedürftige Personen unterliegen jedoch nicht der Steuerbefreiung, da diese nicht ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Für diese Leistungen kann unter bestimmten Voraussetzungen der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung kommen, vgl. Textziffer 5.

3.8.6. Sozialpsychiatrischer Dienst

Soweit im Rahmen des Sozialpsychiatrischen Dienstes Leistungen erbracht werden, die keiner speziellen Steuerbefreiung (z. B. § 4 Nr. 14 UStG) zugeordnet werden können, können diese Leistungen nach § 4 Nummer 18 UStG von der Umsatzsteuer befreit sein, sofern sie von einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege (z. B. Diakonie) an eine bedürftige Person erbracht werden.

Die Leistungen an nicht hilfsbedürftige Personen unterliegen jedoch nicht der Steuerbefreiung, da diese nicht ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Für diese Leistungen kann unter bestimmten Voraussetzungen der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung kommen, vgl. Textziffer 5.

3.8.7. Tagesstätte für psychisch erkrankte Menschen

Soweit im Rahmen des Betriebes einer Tagesstätte für psychisch erkrankte Menschen Leistungen erbracht werden, die keiner speziellen Steuerbefreiung (z. B. § 4 Nr. 14, 15b, 15c UStG) zugeordnet werden können, können diese Leistungen nach § 4 Nummer 18 UStG von der Umsatzsteuer befreit sein, sofern sie von einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege (z. B. Diakonie) an eine bedürftige Person erbracht werden.

Die Leistungen an nicht hilfsbedürftige Personen unterliegen jedoch nicht der Steuerbefreiung, da diese nicht ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Für diese Leistungen kann unter bestimmten Voraussetzungen der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung kommen, vgl. Textziffer 5.

3.8.8. Beratungsleistungen; Sozial-, Lebens-, Kurberatung, etc

Unter dem Begriff Beratung versteht man die Hilfestellung durch eine ausgebildete Person bei der Klärung von Problemen, Sorgen, Gefühlen usw. mit dem Ziel, dass der oder die Beratene Verantwortung übernehmen und die Schwierigkeiten selbst lösen kann.

Prinzipiell können folgende Beratungsleistungen zwar als diakonisches Handeln der Kirche und Ausdruck ihrer tätigen Nächstenliebe verstanden werden und sind damit dem kirchlich-hoheitlichen Bereich zugeordnet. Allerdings kann es im Blick auf entsprechende Angebote steuerpflichtiger Privatunternehmen zu einer steuerschädlichen Wettbewerbsverzerrung kommen. Die Beratungsleistung erfolgt überwiegend

auf privatrechtlicher Grundlage und die Einnahmen unterliegen damit dem Grunde nach ab dem ersten Euro der Umsatzsteuer (Steuerbarkeit).

Die Beratungsleistung an Bedürftige kann jedoch nach § 4 Nr. 18 UStG umsatzsteuerfrei sein, sofern sie von einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege (z. B. Diakonie) erbracht wird. Dabei reicht eine mittelbare Mitgliedschaft in einem amtlich anerkannten Wohlfahrtsverband aus.

Die Leistungen an nicht hilfsbedürftige Personen unterliegen jedoch nicht der Steuerbefreiung, da diese nicht ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Für diese Leistungen kann unter bestimmten Voraussetzungen der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung kommen, vgl. Textziffer 5.

Insbesondere folgende Beratungsleistung fallen unter die vorstehende Würdigung:

- Sozialberatung
- Lebensberatung
- Kurberatung (Kurvermittlung vgl. Tz. 3.3.4.)
- Ehe-, Familien- und Lebensberatung
- Schwangerenberatung
- Erziehungsberatung
- Schwangerschaftskonfliktberatung
- Psychologische Beratung – Erziehungsberatung
- Beratung von Opfern von Menschenhandel
- Kontaktmobil Prostitution
- Suchtberatung (auch im Vollzug)
- Beratung Straffälliger / Haftberatung sowie Straftatlassenenhilfe (ohne Unterbringung, vgl. betreutes Wohnen Tz. 3.2.2.)

3.8.9. Frauenunterstützungssysteme / Frauen- und Kinderschutzhäuser

Die Kirche erfüllt die grundrechtliche diakonische Aufgabe „Schutz vor Gewalt“ und organisiert Hilfe und Unterstützung auf verschiedenen Ebenen. So verfügt die Diakonie über ein Hilfesystem für gewaltbetroffene Frauen mit Frauenhäusern, proaktive Beratungs- und Interventionsstellen, Zufluchtswohnungen, Fachberatungsstellen für unterschiedliche Gewaltphänomene und Schutzwohnungen für besonders Betroffene.

Prinzipiell können diese Leistungen als diakonisches Handeln der Kirche und Ausdruck ihrer tätigen Nächstenliebe verstanden werden und sind damit dem kirchlich-hoheitlichen Bereich zugeordnet. Allerdings kann es im Blick auf entsprechende Angebote steuerpflichtiger Privatunternehmen zu einer steuerschädlichen Wettbewerbsverzerrung kommen.

Die Leistungserbringung an Bedürftige kann jedoch nach § 4 Nr. 18 UStG umsatzsteuerfrei sein, sofern sie von einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege (z. B. Diakonie) erbracht wird. Dabei reicht eine mittelbare Mitgliedschaft in einem amtlich anerkannten Wohlfahrtsverband aus.

3.8.10. Nachbarschaftshilfe

Nachbarschaftshilfe bezeichnet eine gegenseitige, unter Nachbarn oder durch soziale Einrichtungen gewährte Form der Hilfe und Unterstützung, bei der zumeist auf ein Entgelt in Form einer Geldzahlung verzichtet und stattdessen Gegenleistungen in ähnlicher Form erbracht werden. Nachbarschaftshilfe ist üblicherweise ein gewohnheitsmäßiges und wenig formalisiertes Instrument sozialer Gemeinschaften zur Bewältigung von individuellen oder gemeinschaftlichen Bedürfnissen, Notlagen und Krisen.

Die Nachbarschaftshilfe stellt, unabhängig von der Verwendung der erzielten Einnahmen eine wirtschaftliche und damit grundsätzlich steuerpflichtige Tätigkeit dar. Die Leistungserbringung erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage und damit unterliegen die Einnahmen dem Grunde nach ab dem ersten Euro der Umsatzsteuer.

Die Leistungserbringung an Bedürftige kann jedoch nach § 4 Nr. 18 UStG umsatzsteuerfrei sein, sofern sie von einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege (z. B. Diakonie) erbracht wird. Dabei reicht eine mittelbare Mitgliedschaft in einem amtlich anerkannten Wohlfahrtsverband aus.

Die Leistungen an nicht hilfsbedürftige Personen unterliegen jedoch nicht der Steuerbefreiung, da diese nicht ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Für diese Leistungen kann unter bestimmten Voraussetzungen der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung kommen, vgl. Textziffer 5.

3.8.11. Offene Altenarbeit

Die Leistungserbringung erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage und damit unterliegen die Einnahmen dem Grunde nach ab dem ersten Euro der Umsatzsteuer.

Die Leistungserbringung an Bedürftige kann jedoch nach § 4 Nr. 18 UStG umsatzsteuerfrei sein, sofern sie von einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege (z. B. Diakonie) erbracht werden. Dabei reicht eine mittelbare Mitgliedschaft in einem amtlich anerkannten Wohlfahrtsverband aus.

Bei Angeboten, die der allgemeinen Freizeitbeschäftigung der Senioren dienen, ist sowohl ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb als auch eine Steuerbefreiung nicht denkbar.

3.8.12. Hilfe für geflüchtete Menschen

Menschen mit Migrationshintergrund stehen im Alltag häufig vor speziellen Herausforderungen. Diakonische Einrichtungen versuchen durch das Angebot eines Migrationsdienstes diese Menschen zu unterstützen. Oft erfolgt hier eine ganzheitliche Beratung in enger Zusammenarbeit mit anderen Diensten wie der Schuldnerberatung, der Beratung für Wohnungsnotfälle, der Familienhilfe und der Allgemeinen Sozialen Beratung. Die Hilfe für geflüchtete Menschen umfasst unter anderem den Migrationsdienst, die „Flüchtlingsarbeit“ sowie die Rückkehrberatung.

Prinzipiell können diese Leistungen als diakonisches Handeln der Kirche und Ausdruck ihrer tätigen Nächstenliebe verstanden werden und sind damit dem kirchlich-hoheitlichen Bereich zugeordnet. Allerdings kann es im Blick auf entsprechende Angebote steuerpflichtiger Privatunternehmen zu einer steuerschädlichen Wettbewerbsverzerrung kommen.

Die Leistungserbringung an Bedürftige kann jedoch nach § 4 Nr. 18 UStG umsatzsteuerfrei sein, sofern sie von einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege (z. B. Diakonie) erbracht wird. Dabei reicht eine mittelbare Mitgliedschaft in einem amtlich anerkannten Wohlfahrtsverband aus.

3.9. Rechtsänderung § 4 Nr. 18 UStG

Nach dem bisherigen Wortlaut des § 4 Nr. 18 UStG waren die Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der Freien Wohlfahrtspflege unter dort weiter genannten Voraussetzungen von der Umsatzsteuer befreit, vgl. Textziffer 3.8.

Mit der Neufassung sollen zukünftig eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen von der Umsatzsteuer befreit werden, soweit sie nicht bereits in anderen Nummern des § 4 UStG genannt sind. Voraussetzung dafür soll sein, dass diese Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden. Der Wortlaut ist folgender:

Steuerfrei sind eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen, wenn diese Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben, erbracht werden. Etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht entnommen, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwendet werden. Für in anderen Nummern dieses Paragraphen bezeichnete Leistungen kommt die Steuerbefreiung nur unter den dort genannten Voraussetzungen in Betracht.

Nach der Begründung des Gesetzesentwurf soll die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 18 UStG künftig eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen insbesondere an wirtschaftlich hilfsbedürftige Personen zur Überwindung der wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit umfassen. Genannt werden die Schuldnerberatung, die „Tafeln“, Frauenhäuser sowie die Beratung und Hilfe für Obdach- und Wohnungslose. Ferner sollen von der Neufassung Beratungsleistungen für Angehörige drogen- oder alkoholabhängiger Menschen, Leistungen im Zusammenhang mit Migration, Leistungen der Beratungsstellen für Ehe- und Lebensfragen und Beratung und Hilfe für Straftatlassene sowie Prostituierte umfassen.

Als eng mit der sozialen Sicherheit und der Sozialfürsorge verbunden sind Leistungen anzusehen, wenn sie gegenüber Hilfsbedürftigen erbracht werden. Eine Vertragsbeziehung zu dem Hilfsbedürftigen muss nicht bestehen. Denn die Richtlinie stelle – so zutreffend die Begründung – auf die Art der Dienstleistung ab und nicht zwingend auf die schuldrechtlichen Beziehungen. Maßgebend ist, dass die Sozialfürsorge tatsächlich gegenüber der hilfsbedürftigen Person erfolgt.¹¹

In der Gesetzesbegründung zu § 4 Nr. 18 UStG wird **u. a.** darauf hingewiesen, dass Betreuungs- und Pflegeleistungen an körperlich, geistig und seelisch hilfsbedürftigen Personen nicht mehr unter die Befreiung nach § 4 Nr. 18 UStG, sondern ausschließlich unter § 4 Nr. 16 UStG fallen.

3.10. Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art und andere Veranstaltungen § 4 Nr. 22 UStG

§ 4 Nr. 22 UStG soll der Erwachsenenbildung dienen. Diese soll im Blick auf die soziale und kulturelle Bedeutung steuerlich entlastet werden und die allgemeine Bildungsarbeit fördern. § 4 Nr. 22 UStG entlastet lediglich außerschulische Bildungsleistungen.

Der Umfang und der Anwendungsbereich der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG bestimmen sich nach objektiven und subjektiven Gesichtspunkten. Objektiv begünstigt sind nur die in der Vorschrift genannten Umsätze unter den genannten Bedingungen. Subjektiv begünstigt sind nur die in der Vorschrift aufgezählten Unternehmer/Einrichtungen.

Steuerfrei sind nach der Vorschrift nur Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen (abschließende Aufzählung). Die Umsätze müssen von wissenschaftlicher Art oder von belehrender Art sein.

¹¹ Kommentar zur Neufassung des § 4 Nr. 18 UStG / RAin Gabriele Ritter, FAin für Steuer- und Sozialrecht, Ritter & Partner mbB, Rechtsanwälte und Steuerberater, Wittlich

Zusätzliche Voraussetzung der Begünstigung ist, dass die Einnahmen aus den Umsätzen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden¹².

Vorträge sind Veranstaltungen, denen das gesprochene Wort das Gepräge gibt (z. B. Referate, Podiumsdiskussionen, Hörerseminare). Unschädlich ist es, wenn Vorträge durch technische Hilfsmittel (Filme, Dias, Tonträger) ergänzt werden.¹³

Kurse sind Veranstaltungen, die mehr auf Interaktion zwischen Vortragendem/Lehrkörper und den Teilnehmern ausgerichtet sind. Hierzu gehören insbesondere Arbeitsgemeinschaften, Praxisseminare, Lehrgänge, Sportunterricht, Musikinstrumentenunterricht u. Ä. Da es nicht nur auf wissenschaftliche Inhalte ankommt, die Veranstaltungen aber in jedem Fall belehrend sein müssen, gehören zu den Kursen auch berufsbildende und fortbildende Maßnahmen, die lediglich technische Fähigkeiten vermitteln, wie z. B. Kurse in Maschineschreiben, Kurzschrift, technisches Schweißen, Kochen, Backen, Nähen, technisches Rechnen, Zeichnen, Malen usw. Typische Kurse sind auch Kurse im Bereich der EDV, Sprachkurse, Tanzkurse, Kurse in Buchführung und Betriebslehre usw. Die Steuerbegünstigung erfasst also auch Kurse, die nicht der Aus- und Fortbildung in einem engeren Sinne dienen.¹⁴

3.10.1. Integrationskurse

Soweit es sich um Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art handelt und die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten dienen, sind diese steuerfrei gem. § 4 Nr. 22 a UStG. Darüber hinaus sind andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen, die von den durch in § 4 Nr. 22 a UStG genannten Unternehmern durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht nach § 4 Nr. 22 b UStG befreit.

Im Weiteren zu Leistungen im Rahmen Hilfe für geflüchtete Menschen siehe Textziffer 3.8.12.

3.10.2. Prävention gegen häusliche Gewalt

Soweit es sich um Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art handelt und die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten dienen, sind diese steuerfrei gem. § 4 Nr. 22 a UStG.

3.10.3. Familienzentren

Soweit es sich um Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art handelt und die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten dienen, sind diese steuerfrei gem. § 4 Nr. 22 a UStG. Darüber hinaus sind andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen, die von den durch in § 4 Nr. 22 a UStG

¹² Huschens, in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 4 Nr. 22 UStG Rz. 13 – 16, Stand: 28.04.2017

¹³ Huschens, in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 4 Nr. 22 UStG Rz. 32, Stand: 28.04.2017

¹⁴ Huschens, in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 4 Nr. 22 UStG Rz. 33, Stand: 28.04.2017 / Weymüller, in Sölch/Ringleb, UStG, § 4 Nr. 22 UStG Rz. 16 mit Hinweis auf gegenteilige Auffassungen

genannten Unternehmern durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht nach § 4 Nr. 22 b UStG befreit.

3.10.4. Seminare MPU

Soweit es sich um Seminare handelt, die Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art gleichzusetzen sind und die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten dienen, sind diese steuerfrei gem. § 4 Nr. 22 a UStG.

3.10.5. Weitere begünstigte Leistungen nach § 4 Nr. 22 UStG

Weitere nach § 4 Nr. 22 UStG begünstigte Leistungen können sein:

- Raucherentwöhnungen durch PSB
- Schulung Spielhallenpersonal
- Suchtberatung
- Vorträge und Präventionsveranstaltungen durch PSB
- Vorträge im Rahmen der Fortbildung

3.11. Leistungen der Jugendhilfe § 4 Nr. 25 UStG

§ 4 Nr. 25 UStG beruht auf sozialpolitischen Erwägungen und befreit – neben den Bestimmungen in § 4 Nr. 23 UStG und § 4 Nr. 24 UStG – Leistungen der Jugendhilfe nach SGB VIII und bestimmte andere Leistungen der Jugendbetreuung. Die Vorschrift begünstigt bestimmte Leistungen der Träger der öffentlichen Jugendhilfe und anderer Einrichtungen mit sozialem Charakter.¹⁵

3.11.1. Begünstigte Leistungen nach § 4 Nr. 25 UStG

Unter die Leistungen der Kinder- und Jugendhilfe fallen insbesondere:

- Angebote der Jugendarbeit, Jugendsozialarbeit und des erzieherischen Kinder- und Jugendschutzes
- Angebote zur Förderung der Erziehung in der Familie
- Angebote zur Förderung von Kindern in Tageseinrichtungen und in der Tagespflege
- Hilfe zur Erziehung und ergänzende Leistungen
- Hilfe für seelisch behinderte Kinder und Jugendliche und ergänzende Leistungen
- Hilfe für junge Volljährige und Nachbetreuung
- Ambulante erzieherische Hilfen
- Fachbereich Pflegefamilien

¹⁵ Huschens, in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 4 Nr. 25 UStG Rz. 1, Stand: 20.02.2019

- Familienzentren
- Ganztagesbetreuung an Schulen
- allgemeine Jugendhilfe
- Schulsozialarbeit

3.11.2. Kindergärten, Kindertagesstätten, Hort

Hinsichtlich der Leistungen im Rahmen des Betriebes von Kindertagesstätten wird auf die Informationsbroschüre „Neuregelung der Umsatzbesteuerung von kirchlichen Körperschaften des öffentlichen Rechts – Kindertagesstätten (abrufbar unter <https://www.intern-e.evka.de>) verwiesen.

3.11.3. Vormünder (§ 1773 BGB) / Ergänzungspfleger

Leistungen, die von Einrichtungen erbracht werden, die als Vormünder nach § 1773 BGB oder als Ergänzungspfleger nach § 1909 BGB bestellt worden sind, sofern es sich nicht um Leistungen handelt, die nach § 1835 Abs. 3 BGB vergütet werden, sind steuerfrei nach § 4 Nr. 25 S. 3 UStG.

3.12. Ehrenamt § 4 Nr. 26 UStG

Ehrenamtliche Tätigkeiten für juristische Personen des öffentlichen Rechts (z. B. für eine Kirchengemeinde oder einen Kirchenkreis) sind ohne weitere Voraussetzungen (insbesondere hinsichtlich einer Aufwandsentschädigung oder eines Auslagenersatzes) gemäß § 4 Nr. 26 a.) UStG steuerfrei. Lediglich bei einer unangemessenen Höhe der Entlohnung würde die Ehrenamtlichkeit zu einer Steuerpflicht führen.

Ansonsten gilt die Steuerbefreiung nur, wenn das Entgelt für die ehrenamtliche Tätigkeit ausschließlich in Auslagenersatz und einer angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis besteht, vgl. § 4 Nr. 26 b.) UStG.

3.13. Gestellung von Personal für die Zwecke geistigen Beistands § 4 Nr. 27 a UStG

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 bei der 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 Absatz 1 UStG in Verbindung mit § 2b Absatz 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 Nummer 27a UStG bzw. Artikel 132 Absatz 1 MwStSystRL jedoch steuerfrei:

- Personalüberlassung für Zwecke geistlichen Beistandes oder für den liturgischen und pastoralen Dienst, wie z. B. Priester, Pfarrer und Pfarrerinnen, Diakone, Gemeindereferenten und Gemeindereferentinnen, Pastoralreferenten und Pastoralreferentinnen, pastorale Mitarbeiter-/innen, Kirchenmusiker-/innen, Mesner-/innen, Küster-/innen.
- Personalüberlassung im Bereich des kirchlichen Bildungswesens z. B. päd. Mitarbeiter-/innen in der Erwachsenen- und Jugendbildung, Lehrer-/innen, Religionslehrer-/innen, 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-diakonischen Dienst (soweit nicht im Anwendungsbereich des MG) z. B. päd. Kräfte in KiTas, 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.

3.14. Gestellung von land- und forstwirtschaftlichen Arbeitskräften § 4 Nr. 27 b UStG (u.a. Dorfhelferinnendienste)

§ 4 Nr. 27 b UStG stellt bestimmte Leistungen land- und forstwirtschaftlicher Selbsthilfeeinrichtungen - Betriebshilfsdienste- und Dorfhelferinnendienste steuerfrei.

So muss die Gestellung von land- und forstwirtschaftlichen Arbeitskräften durch eine juristische Personen des privaten (z. B. Verein) oder des öffentlichen Rechts (z. B. Kirchengemeinde) für land- und forstwirtschaftliche Betriebe im Sinne des § 24 Abs. 2 UStG, mit höchstens drei Vollarbeitskräften, zur Überbrückung des Ausfalls des Betriebsinhabers oder dessen voll mitarbeitenden Familienangehörigen wegen Krankheit, Unfalls, Schwangerschaft, eingeschränkter Erwerbsfähigkeit oder Todes erfolgen.

Für Leistungen im nicht landwirtschaftlichen Bereich kommt eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 27 b UStG nicht in Betracht. Für diese Leistungen können möglicherweise andere Befreiungstatbestände aus § 4 UStG (s. o.) oder unter bestimmten Voraussetzungen der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung kommen, vgl. Textziffer 5.

Darüber hinaus ist die Gestellung von Betriebshelfern an die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung nach § 4 Nr. 27 b UStG von der Umsatzsteuer befreit.

4. Besonderheit Mahlzeitendienste (Essen auf Rädern)

Der Betrieb eines Mahlzeitendienstes erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage und unterliegt der Umsatzsteuer. Prinzipiell können diese Dienste zwar als diakonisches 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. Für ein kirchengemeindliches Angebot gilt – im Rahmen eines Zweckbetriebs - der ermäßigte Umsatzsteuersatz von zurzeit 7 % (§ 12 Absatz 2 Nummer 8 a UStG).

Für „Mahlzeitendienste“ von einem amtlich anerkannten Verband der Freien Wohlfahrtspflege oder von einer den derartigen Verbänden angeschlossenen Körperschaft (§ 4 Nummer 18 UStG) gelten besondere Befreiungsvorschriften.

Die Verpflegungsleistungen an nicht hilfsbedürftige Personen sind umsatzsteuerpflichtig (19 %). Soweit eine Essenslieferung an hilfsbedürftige Personen erfolgt, können die Einnahmen gem. § 4 Nummer 18 UStG steuerfrei sein.

Bei Personen über 75 Jahren nimmt die Finanzverwaltung eine Hilfsbedürftigkeit ohne weitere Nachprüfung an. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass die Kirchengemeinde der Diakonie (als anerkannter Verband der freien Wohlfahrtspflege) angeschlossen ist.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde betreibt einen Mahlzeitendienst. Die Einnahmen betragen im Kalenderjahr 120.000,00 €. Die Einnahmen entfallen i. H. v. 80.000,00 € auf hilfsbedürftige Menschen.

Die Einnahmen unterliegen der Umsatzsteuer, da die Mahlzeitenlieferung auf privatrechtlicher Grundlage beruht. Es kann der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 % angewandt werden (§ 12 Absatz 2 Nummer 8 a UStG), wenn 2/3 der Leistungen an hilfsbedürftige Personen ergehen (vgl. §§ 68 Nummer 1a, 66 Absatz 3 AO).

Demnach sind die Einnahmen wie folgt zu versteuern:

40.000 € mit 7 % Umsatzsteuer (= 2.800 € Steuerlast)
80.000 € umsatzsteuerbefreit

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).

5. ermäßigter Steuersatz und diakonische Handlungsfelder

5.1. Vorbemerkung

Soweit keine Steuerbefreiung im Sinne des § 4 UStG für das diakonische Handlungsfeld in Betracht kommt, könnte in Folge der Steuerpflicht der ermäßigte Steuersatz von 7 % im Sinne des § 12 Abs. 2 UStG zur Anwendung kommen.

5.2. Zweckbetrieb § 12 Nr. 8a UStG

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG unterliegen die Leistungen der Körperschaften dem ermäßigten Steuersatz von 7 %, soweit diese gemeinnützige, mildtätige oder

kirchliche Zwecke verfolgen. Die Körperschaften müssen die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke ausschließlich und unmittelbar verfolgen.

Das gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Für Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt werden, gilt die Steuerermäßigung nur, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden, oder wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht.

Anmerkung: Zu beachten ist, dass auch derzeit die Finanzverwaltung im Rahmen von Integrationsprojekten bereits Umsatzsteuerpflicht für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zugrunde legt und somit der ermäßigte Steuersatz nicht zur Anwendung kommt. Integrationsprojekte und andere diakonische Träger werden bezogen auf ihre Einzeltätigkeiten hin überprüft, ob sie umsatzsteuerermäßigte Leistungen anbieten. Dabei wird die Teilnahme am Markt weit bewertet und jeglicher Wettbewerb mit wirtschaftlichen Anbietern führt zur Umsatzsteuerpflicht. Leistungen „unter dem Dach des gemeinnützigen Trägers“ sind nicht per se umsatzsteuerermäßigt, sondern es ist jeweils zu prüfen, ob der Träger mit der Leistung die satzungsmäßigen Zwecke des Unternehmers „selbst verwirklicht“. Umsatzsteuerermäßigte Leistungen müssen „originär gemeinnützig“ sein, um umsatzsteuerermäßigt sein zu können.

6. Handlungsfelder ohne Steuerbefreiung

Insbesondere folgende diakonischen Handlungsfelder unterliegen der regulären Besteuerung als steuerpflichtige Umsätze soweit eine Steuerbarkeit gegeben ist:

- Tageselternvermittlung
- Qualifizierung von Tageseltern
- Kindergartenfachberatung
- Dolmetscherpool
- Verkauf von Werbeartikeln

6.1. Besonderheit Supervision

Supervision ist eine Form der Beratung für Mitarbeitende, die zur Reflexion eigenen Handelns anregen sowie Qualität professioneller Arbeit sichern und verbessern soll. Im diakonischen Tätigkeitsfeld werden Supervisionen hauptsächlich im medizinischen, psychologischen, sozialen, pädagogischen und therapeutischen Bereich genutzt (Sozialarbeiter, Sozialpädagogen, Erzieher, Ärzte, Pflegepersonal, Psychotherapeuten, Lehrer, Pfarrer etc.).

Supervision stellen grundsätzlich steuerbare und steuerpflichtige Leistungen dar.

Hinweis: psychologische Supervisionen

Umsätze aus psychologischen Supervisionsleistungen sind nicht steuerfrei gemäß § 4 Nr. 14 UStG. Diese Leistungen stellen keine ähnliche heilberufliche Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar. Sie sind keine Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die zu dem Zweck der Diagnose, der Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen vorgenommen werden vgl. FG Köln Urteil vom 29.11.2001 - 5 K 2725/98 und BFH Urteil vom 30.06.2005 - V R 1/02.

6.2. Angebot Betriebliches Gesundheitsmanagement

Die gesundheitsförderliche Gestaltung der Lebenswelt insbesondere die sog. Work-Life-Balance hat sich in den letzten Jahren stark verändert. Im Rahmen dieser Veränderung gewinnt das Betriebliche Gesundheitsmanagement immer mehr an Bedeutung. Im diakonischen Tätigkeitsfeld werden daher unterschiedliche Leistungen hinsichtlich des betrieblichen Gesundheitsmanagements gegenüber Dritten gegen Entgelt angeboten.

Leistungen des betrieblichen Gesundheitsmanagements werden durch den Gesetzgeber in bestimmten Fällen durch die Vorschrift des § 3 Nr. 34 Einkommensteuergesetz (EStG) steuerlich besonders gefördert. Unabhängig von dieser Förderung unterliegen die Einnahmen aus dem Angebot der Leistung im Rahmen des betrieblichen Gesundheitsmanagements der diakonischen Einrichtung der Umsatzsteuer und sind darüber hinaus oft ertragssteuerpflichtig.

Beachte! Ärztliche Leistungen sind gemäß § 4 Nr. 14 UStG grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit, vgl. Tz. 3.3 Diese Umsatzsteuerbefreiung gilt allerdings nur dann, wenn und soweit die ärztlichen Leistungen indikationsorientiert sind, das heißt auf eine bestimmte Erkrankung und deren Linderung bzw. Heilung abzielen. Im Rahmen einer Primärprävention ist ein Indikationsbezug per Definition allerdings nicht gegeben, da es sich hierbei um die Erhaltung der Gesundheit von noch Gesunden handelt.¹⁶

Nach dem aktuellen Stand von Gesetzgebung und Rechtsprechung sind Leistungen der Primärprävention aufgrund des fehlenden Indikationsbezuges umsatzsteuerpflichtig. Diese Umsatzsteuerpflicht besteht auch in den Fällen, in denen eine Krankenkasse die Leistungen ganz oder teilweise vergütet.

¹⁶ Betrieblichen Gesundheitsmanagement Heft VIII / Dr. Jürgen Karsten / ETL ADVISION Steuerberatungsgesellschaft AG

7. Schlusshinweise

Die Informationsbroschüre bildet keine umfassende Würdigung aller diakonischen Handlungsfelder ab. Die 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 Informationsbroschüre dient der Ergänzung der Handreichung der EKD zur Neuregelung der Umsatzbesteuerung von kirchlichen Körperschaften des öffentlichen Rechts und ist daher im Zusammenhang mit dieser zu betrachten.

Für Notizen: