



# **Neuregelung der Umsatzbesteuerung**

von kirchlichen  
Körperschaften  
des öffentlichen  
Rechts –  
Kindertagesstätten

(Juli 2019)

### **Impressum**

Evangelisch-lutherische Landeskirche Hannovers

Rote Reihe 6 – 30169 Hannover

erarbeitet vom Landeskirchenamt Hannover

Telefon: 0511/1241-0

Email: [landeskirchenamt@evlka.de](mailto: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. Ausgangslage .....	4
2. Hinweis ertragssteuerliche Behandlung .....	5
3. Kindertagesstätten (Kindergärten, Kinderkrippen, Kinderhorte, Kinderspielkreise).....	5
a. Beiträge der Eltern für die Betreuung in Kindertagesstätten: .....	6
b. Beschäftigungsmaterial für Kinder (Bastelgeld / Gruppenarbeit):.....	7
c. Durchführung von kulturellen und sportlichen Veranstaltungen .....	7
d. Essens-/ Getränkegeld für die Kindertagesstätte: .....	8
e. „Windelgeld“ .....	8
f. Beispiel: .....	9
g. Kindergartenfest, Basare, Flohmärkte, etc.:.....	9
h. Fahrdienste .....	11
4. Familienzentren.....	11
5. Zuschüsse:.....	13
6. Schlusshinweise.....	15
7. Literaturhinweise .....	16

## 1. Ausgangslage

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 (Nichtaufriffsgrenze) 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 (UStG) 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 Ausnahmenvorschrift 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 und die Einordnung typischer Sachverhalte im Bereich der Kindertagesstätten etc. dar.

Bereits an dieser Stelle machen wir darauf aufmerksam, dass das Steuerrecht einem dynamischen Entwicklungs- und Veränderungsprozess unterworfen ist. Die Inhalte dieser Informationsbroschüre unterliegen einer kontinuierlichen Überarbeitung und Ergänzung. Sie 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 Kindertagesstättenbereich.

## **2. Hinweis ertragssteuerliche Behandlung**

Für die Körperschaft- und Gewerbesteuer bleiben die bisherigen Regelungen unverändert.

## **3. Kindertagesstätten (Kindergärten, Kinderkrippen, Kinderhorte, Kinderspielkreise)**

Als Kindertagesstätten sind Einrichtungen zu verstehen, in denen sich Kinder für einen Teil des Tages oder ganztägig aufhalten und in Gruppen gefördert werden. Die Kindertagesstätten sollen die Entwicklung des Kindes zu einer eigenverantwortlichen und gemeinschaftsfähigen Persönlichkeit fördern, die Erziehung und Bildung in der Familie unterstützen und ergänzen und den Eltern dabei helfen, Erwerbstätigkeit und Kindererziehung besser miteinander vereinbaren zu können.

## a. Beiträge der Eltern für die Betreuung in Kindertagesstätten:

### Ist-Zustand:

Beiträge werden auf der Grundlage privatrechtlicher Betreuungsverträge erhoben. Einzige Ausnahme: Kirchenkreis Peine, hier werden die Entgelte als Gebühren nach der Maßgabe von Gebührensatzungen erhoben.

Unabhängig von der Grundlage der Beitragserhebung geht die nds. Finanzverwaltung derzeit davon aus, dass die Kinderbetreuung durch kirchliche Träger hoheitlich erfolgt, da hier die „pastorale Aufgabenwahrnehmung“ im Vordergrund stehe.<sup>1</sup>

Diese gelte in der Betrachtung sowohl umsatz- als auch ertragsteuerlich (Stichworte: Körperschaft-/Gewerbsteuer).

Mit Blick auf die auch für die Landeskirche ab 1.1.2021 greifenden umsatzsteuerlichen Veränderungen wird sich diese Betrachtungsweise zumindest für die privatrechtlichen Betreuungsverträge nicht weiter aufrechterhalten lassen.

Denn: Die Landeskirche verfolgt zwar einen eigenen Bildung- und Verkündigungsauftrag mit einer frühkindlichen kirchlichen Sozialisation in evangelischen Kindertagesstätten, sie übernimmt aber auch gleichzeitig einen allgemeinen Bildungsauftrag, so wie er in § 2 KiTaG beschrieben ist. Daher ist der Kinderbetreuungsauftrag in den kirchlichen Einrichtungen in der pastoralen Aufgabenwahrnehmung sowie im allgemeinen Bildungs- Betreuungs- und Erziehungsauftrag begründet

Unter Bezug auf § 2b UStG kann ein hoheitlicher Bezug nur noch dann hergestellt werden, wenn die Kindertagesstätten-Beitragserhebung aller kirchlichen Träger ebenso wie im Kirchenkreis Peine auf der Grundlage von Gebührensatzungen erfolgt.

---

<sup>1</sup> Oberfinanzdirektion Niedersachsen, 15.01.2013, S 2706-182-St 241, FMNR025370013 (diese Meinung steht im Ländervergleich aber bereits heute eher solitär da).

## **Hinweis:**

Privatrechtliche Betreuungsverträge fallen zwar unter die Umsatzsteuerbarkeit, sind aber nach § 4 Nr. 25 UStG steuerbefreit. Denn nach § 4 Nr. 25 S. 2 Buchst. a UStG gehören die Kirchen und Religionsgemeinschaften des öffentlichen Rechts zu den nach § 4 Nr. 25 UStG begünstigten Einrichtungen.

### **b. Beschäftigungsmaterial für Kinder (Bastelgeld / Gruppenarbeit):**

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

### **c. Durchführung von kulturellen und sportlichen Veranstaltungen**

Steuerfrei nach § 4 Nr. 25 Satz 3 Buchstabe a UStG sind auch die Durchführung von kulturellen und sportlichen Veranstaltungen, wenn die Darbietungen von der begünstigten Einrichtung selbst erbracht oder die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden und diese Leistungen in engem Zusammenhang mit den in § 4 Nr. 25 Satz 1 UStG bezeichneten Leistungen stehen. Als kulturelle Veranstaltungen kommen z. B. musikalische Vorführungen, Zoo- oder Tierparkbesuche, Ausflüge (z.B. Bauernhof oder Kloster), Kindertheater, Puppentheater oder Zirkusvorführungen, Filmvorführungen u. Ä. in Betracht. Die Veranstaltungen müssen im Rahmen der Kinder- und Jugendhilfe stattfinden.

Auch Veranstaltungen die durch die Kirchengemeinde – soweit diese nicht als Träger der Kindertagesstätte auftritt - ausgeführt werden, können unter die o.g. Steuerbefreiung fallen, soweit diese Veranstaltungen auch im Rahmen der Kinder- und Jugendhilfe ausgeführt werden.

#### **d. Essens-/ Getränkegeld für die Kindertagesstätte:**

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

Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung kommt nur in Betracht, wenn die Verpflegungsleistung durch den Träger der Einrichtung selbst erbracht wird.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung ist nicht, dass das Essen in den Kindertagesstätten bzw. durch den Träger selbst zubereitet wird.

Die Ausgabe der Speisen muss aber durch den Träger bzw. durch die bei ihm beschäftigten Mitarbeitenden selbst erfolgen. Dies dürfte in Kindertagesstätten grundsätzlich gegeben sein. Im Zweifel sind die Gegebenheiten vor Ort zu begutachten.

#### **e. „Windelgeld“<sup>2</sup>**

Neben den Beiträgen für die Betreuung, Kostenumlagen für Beschäftigungsmaterialien und dem Essengeld wird vereinzelt vor Ort für die zu betreuenden Kinder auch ein sogenanntes „Windelgeld“ in monatlichen Beiträgen oder als Jahresbetrag erhoben, welches entfällt sobald die Kinder keine Windel mehr benötigen.

Hierbei handelt es sich um eine mit Wiederholungsabsicht ausgeführte Lieferung in Form der Windel gegenüber den Eltern. Diese erfolgt auf einer privatrechtlichen Vertragsgrundlage und ist umsatzsteuerbar und auch umsatzsteuerpflichtig. Eine Steuerbefreiung aus § 4 UStG ist hier nicht gegeben.

---

<sup>2</sup> Hinweis: Windelgeld ist ein Beispiel für mögliche Auslagen die Rahmen des Betriebes einer Kindertagesstätte geleistet werden. Weitere Auslagen, wie Milchgeld, Obstgeld, etc. sind analog zu betrachten.



Da Windeln wie Toilettenpapier o.ä. Verbrauchsmaterialien sind, empfiehlt es sich, anstelle eines gesonderten „Windelgelds“ die Kosten für Windeln als Betriebskosten zu deklarieren und über die bestehenden Verträge mit den Kommunen abzurechnen.

#### **f. Beispiel:**

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

Elternbeiträge bzw. -gebühren	10.000,00 €
Beschäftigungsmaterial für Kinder (Gruppenarbeit)	300,00 €
Essens-/ Getränkegeld der Eltern für Kindergartenkinder	880,00 €
Windelgeld	250,00 €

#### **Lösung (vereinfachte Darstellung):**

Elternbeiträge bzw. –gebühren (auf der Grundlage):

- öffentlich-rechtlicher Gebührensatzung: nicht steuerbar
- privatrechtlicher Verträge: steuerbar und steuerbefreit nach § 4 Nr. 25 UStG

Beschäftigungsmaterial für Kinder (Gruppenarbeit):

- als reiner Auslagenersatz: nicht steuerbar
- hilfsweise: steuerfrei nach § 4 Nr. 25 UStG

Essens-/ Getränkegeld (der Eltern für Kindergartenkinder):

- steuerfrei nach § 4 Nr. 23 bzw. 25 UStG

Windelgeld

- steuerbar und steuerpflichtig; Steuersatz 19 v.H.

#### **g. Kindergartenfest, Basare, Flohmärkte, etc.:**

Der Verkauf von Getränken und Speisen oder gesammelten und gebastelten Gegenständen im Rahmen eines von der Kindertagesstätte organisierten Festes, „(Weihnachts-)Basares“ oder „Flohmärktes“ stellt unabhängig von der Verwendung

der erzielten Einnahmen eine wirtschaftliche und damit grundsätzlich steuerbare Tätigkeit dar.

Der Verkauf erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage und unterliegt schon deshalb der Umsatzsteuer. Regelmäßig stattfindende Feste, Basare und Flohmärkte werden überdies als nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen (BFH v. 11.02.09 in BStBl. II 2009, S. 516; BFH vom 09.09.93 in BStBl. II 1994, S. 57).

### **Hinweis:**

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

### **Beispiel:**

Der KiGa veranstaltet einen Weihnachtsbasar. Jeder Aussteller hat eine Standgebühr von 10,00 € zu entrichten. Daneben verkauft die Kirchengemeinde Kuchen und Getränke. Die Einnahmen aus dem Verkauf von Kuchen und Getränken werden an die Organisation „Brot für die Welt“ gespendet.

Die Einnahmen aus den verschiedenen Tätigkeiten betragen wie folgt:

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

Alle Einnahmen unterliegen der Umsatzsteuer, da die Vergabe der Stände und der Verkauf von Kuchen und Getränken auf privatrechtlicher Grundlage erfolgen. Es ist für die Bewertung der Steuerpflicht unerheblich, wofür die Einnahmen verwendet werden. Die Umsatzsteuer beträgt 19 %.

## **h. Fahrdienste**

In ländlichen Bereichen werden zum Teil Fahrdienste zur Einrichtung oder anderen Veranstaltungsorten (z.B. für Angebote in der Sporthalle) angeboten. Grundsätzlich handelt es sich hier um eine eigenständige Leistung die als umsatzsteuerbar und steuerpflichtig anzusehen ist.

Es wird daher empfohlen die Fahrdienste als durchlaufenden Posten im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 5 UStG anzulegen. Ein durchlaufender Posten ist gegeben, wenn die Einrichtung bzw. der Träger der Einrichtung lediglich die Funktion als Mittelsperson innerhalb des Zahlungsverkehrs ausübt, ohne selbst einen Anspruch gegen den Leistenden zu haben und auch nicht zur Zahlung an den Empfänger verpflichtet ist.

## **4. Familienzentren**

In der Landeskirche haben sich bereits rd. 40 Familienzentren etabliert. Familienzentren sind zumeist Kindertagesstätten, die um familienorientierte Angebote erweitert worden sind. Dieses kann im Grundsatz zwar als diakonisches Handeln der Kirche und Ausdruck ihrer tätigen Nächstenliebe verstanden werden. Schwerpunkte der unterschiedlichen Angebote in den Familienzentren sind "Austausch und Begegnung", "Beratung und Unterstützung" und "Eltern-Familienbildung". Zum Teil wurden auch Elterncafés eingerichtet oder es werden besondere Kurse oder Veranstaltungen gegen Entgelt angeboten.

Allerdings kann es im Blick auf entsprechende Angebote steuerpflichtiger Privatunternehmen zu einer steuerschädlichen Wettbewerbsverzerrung kommen. Die Leistungserbringung erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage und damit unterliegen die Einnahmen ab dem ersten Euro der Umsatzsteuer.

### **Beispiel:**

In einem Familienzentrum wird ein interkulturelles Fest angeboten, um den Zusammenhalt der Familien zu stärken und nachbarschaftlichen Austausch zu ermöglichen.

Die Eltern und andere Teilnehmende bringen Lebensmittelspenden in Form von Salaten und Kuchen mit. Diese werden kostenfrei allen Teilnehmenden zur Verfügung gestellt. Da hier kein Leistungsaustausch stattfindet, ist dieser Vorgang als nicht steuerbar zu bewerten. Falls aber die Getränke gegen Entgelt angeboten werden, unterliegen diese Einnahmen der Umsatzsteuer, da der Verkauf von Getränken auf privatrechtlicher Grundlage geschieht. Es ist für die Bewertung der Steuerpflicht unerheblich, wofür die Einnahmen verwendet werden. Die Umsatzsteuer beträgt 19 %.

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 Nummer 22 UStG.

Eine weitere Steuerbefreiung wäre nach § 4 Nr. 25 UStG denkbar, soweit es sich um Leistungen im Sinne der Jugendhilfe handelt.

Steuerfrei sind hierbei auch die Durchführung von kulturellen und sportlichen Veranstaltungen, wenn sie von den begünstigten Personen selbst erbracht werden oder die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden, und auch die Beherbergung, Beköstigung und üblichen Naturalleistungen die gegenüber den begünstigten Personen erbracht werden.

Unter die Jugendhilfe fallen:

- 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

Hierbei ist aber zu beachten, dass eine Leistung der Jugendhilfe nur als solche gilt, wenn sie vom Kostenträger auch als solche anerkannt ist. In der Regel weisen Angebote in Familienzentren nicht diesen Ansatz, vielmehr stellen sie einen gemeinwesenorientierten diakonischen Ansatz dar.

## **5. Zuschüsse:**

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.

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 die Zahlung des Arbeitnehmers summiert mit der Preisauauffüllung des Arbeitgebers anzusehen.

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

#### Echter Zuschuss

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

## 6. Schlusshinweise

**Auch steuerfreie Umsätze gehören in die USt-Jahreserklärung!**

**Einordnung ob kirchliche Körperschaft<sup>3</sup> Kleinunternehmer ist:**

- Vorjahr (IST) weniger als 17,5 T€ Gesamtumsatz,  
Folgejahr (PROGNOSE) weniger als 50 T€
  - Hinweis: Betrachtung muss zum Anfang eines jeden Kalenderjahres für die gesamtunternehmerische Betätigungen vollzogen werden!
  
- Abgabe einer vereinfachten Steuererklärung auch bei Kleinunternehmer nötig
  - Verzicht auf Kleinunternehmerregelung möglich – dann aber Bindung an diese Entscheidung für fünf Kalenderjahre

---

<sup>3</sup> Die Kindertagesstätte ist keine grundsätzlich eigene Rechtsperson, daher sind die Einnahmen der Tagesstätte in Zusammenhang mit allen Einnahmen des Trägers (z.B. Kirchengemeinde oder Verband) zu betrachten!

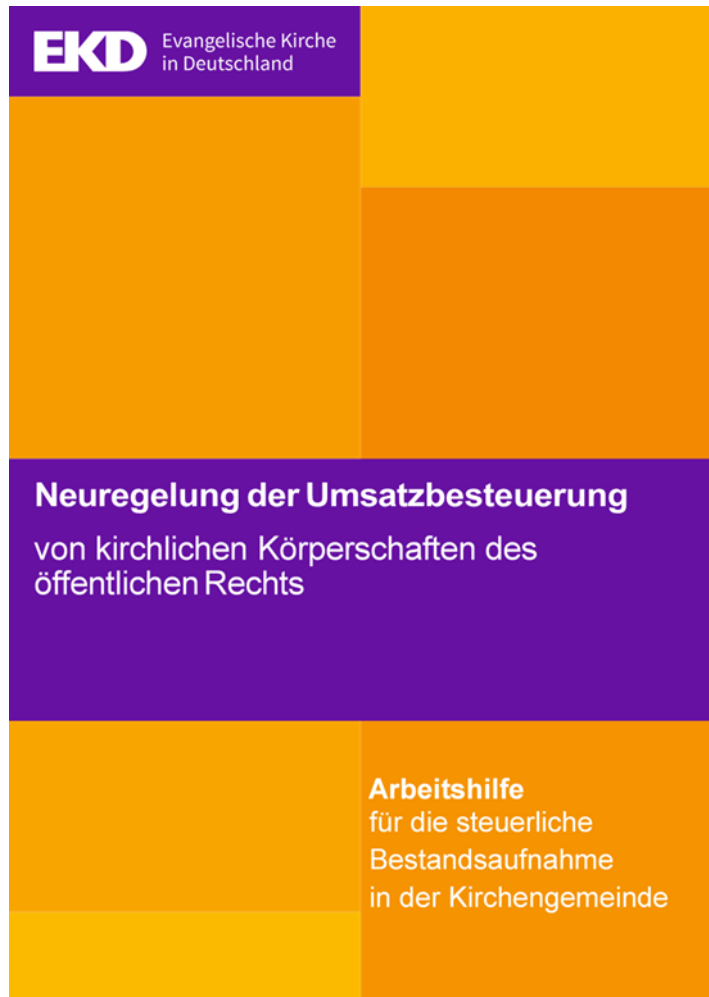
## 7. Literaturhinweise

s.a. Mitteilung G 19/2018  
vom 25.10.2018

KiGa im Speziellen:  
Seite 49/50 und  
Tabellen A 28 / B 60 / C 77

Zuschüsse:  
Seite 19/20 und 71/72

<https://www.intern-e.evlka.de>





Für Notizen: