

# Leitfaden zur Umsetzung der temporären Umsatzsteuersenkung bei kirchlichen Körperschaften des öffentlichen Rechts

Ihre Ansprechpartner:

Herr Axel Böhm,

Herr Kay-Uwe Schäfer,

Tel. 030 24344364, [a.boehm@ekbo.de](mailto:a.boehm@ekbo.de)

Tel. 030 24344442, [k.schaefer@ekbo.de](mailto:k.schaefer@ekbo.de)

## Inhaltsverzeichnis

|      |  |    |
|------|--|----|
| I.   | Allgemeines.....                                       | 3  |
| A.   | Höhe des Steuersatzes .....                            | 3  |
| B.   | Zeitpunkt der Ausführung der Leistung.....             | 4  |
| 1.   | Lieferungen .....                                      | 4  |
| 2.   | Sonstige Leistungen .....                              | 4  |
| 3.   | Dauerleistungen .....                                  | 4  |
| 4.   | Keine Auswirkungen auf den Zeitpunkt der Leistung..... | 5  |
| 5.   | Besteuerung von An- und Vorauszahlungen .....          | 5  |
| C.   | Zivilrechtliche Ansprüche.....                         | 6  |
| 1.   | Gesetzliche Anspruchsgrundlagen .....                  | 6  |
| 2.   | Vertraglicher Anspruch .....                           | 7  |
| II.  | Kirchliche Körperschaft als Unternehmer .....          | 8  |
| A.   | Grundsätzliches .....                                  | 8  |
| B.   | Land- und forstwirtschaftliche Betriebe .....          | 8  |
| C.   | Fälle.....   | 9  |
| 1.   | Einzelleistungen .....                                 | 9  |
| 2.   | Dauerleistungen, insbesondere Grabpflegeverträge ..... | 11 |
| 3.   | Korrekturpflichten gegenüber dem Finanzamt.....        | 18 |
| D.   | Was ist zu tun:.....                                   | 20 |
| III. | Kirchliche Körperschaft als Leistungsempfänger .....   | 20 |
| A.   | Grundsätzliches .....                                  | 20 |
| B.   | Leistungen eines inländischen Unternehmers .....       | 21 |
| 1.   | Einzelleistungen .....                                 | 21 |
| 2.   | Dauer- bzw. Gesamtleistungen .....                     | 22 |
| C.   | Leistungen eines ausländischen Unternehmers.....       | 26 |
| D.   | Was ist zu tun:.....                                   | 27 |

## I. ALLGEMEINES

Die Gesetzesänderung hat nicht nur Auswirkungen für den leistenden Unternehmer sondern auch für den Leistungsempfänger, selbst wenn er kein Unternehmer ist (insbesondere viele Kirchengemeinden).

Gleichzeitig ist zu beachten, dass diese Änderungen der Steuersätze auf sechs Monate befristet sein sollen. Es ist allerdings nicht auszuschließen, dass der Gesetzgeber diese Frist ggf. auch noch mal verlängert.

Zur besseren Darstellung sind in diesem Abschnitt einige Erläuterungen zu den grundlegenden Begrifflichkeiten, die für die korrekte Umsetzung wichtig sind, vorangestellt.

Anschließend wird zwischen der kirchlichen Körperschaft in ihrer Eigenschaft als leistender Unternehmer (unten zu II.) und als Leistungsempfänger unterschieden (unten zu III.).

### A. Höhe des Steuersatzes

Die verminderten Steuersätze gelten ausschließlich für Leistungen, die im Zeitraum vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 ausgeführt werden.

- In Fällen des Regelsteuersatzes (§ 12 Abs. 1 UStG)

Für alle bis zum 30.6.2020 ausgeführten Leistungen gilt der Regelsteuersatz von 19 %; für alle in der Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 ausgeführten Leistungen gilt ein Regelsteuersatz von 16 % und ab dem 1.1.2021 soll dann wieder der (alte) Regelsteuersatz von 19 % gelten.

- In den Fällen des ermäßigten Steuersatzes (§ 12 Abs. 2 UStG)

Der ermäßigte Steuersatz gilt für bestimmte Warenlieferungen (z.B. frische Blumen, verschiedene Lebensmittel) und diverse in § 12 Abs. 2 UStG aufgeführte Dienstleistungen (z.B. Eintrittskarten für Konzerte, Besichtigung von Denkmälern und kurzfristige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen).

Für alle bis zum 30.6.2020 ausgeführten Umsätze gilt der ermäßigte Steuersatz von 7 %; für alle in der Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 ausgeführten Leistungen gilt ein ermäßigter Steuersatz von 5 % und ab dem 1.1.2021 soll dann wieder der (alte) ermäßigte Steuersatz von 7 % gelten.

Hier ist auch noch die befristete Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Restaurationsleistungen, soweit die Leistung Speisen betrifft zu erwähnen. Hierfür ist im Zeitraum zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020 der Steuersatz von 5 % anzuwenden, in der Zeit vom 1.1.2021 bis zum 30.6.2021 der Steuersatz von 7 % und ab dem 1.7.2021 wieder der Steuersatz von 19 % anzuwenden.

## B. Zeitpunkt der Ausführung der Leistung

Für die Entstehung der Umsatzsteuer und die zutreffende Anwendung des Steuersatzes kommt es immer darauf an, wann die Leistung ausgeführt worden ist.

### 1. Lieferungen

Bei der Lieferung von Gegenständen ist die Leistung erbracht, wenn der Lieferant den Gegenstand an den Transporteur bzw. direkt an den Leistungsempfänger übergeben hat.

Beispiel:

Eine Kirchengemeinde bestellt am 10.4.2020 neue Gesangbücher beim Verlag X. Aufgrund der Corona-Krise kann der Verlag die Gesangbücher erst am 1.7.2020 an den Transporteur (z.B. DHL) übergeben. Der Transporteur liefert die Bücher am 3.7.2020 im Gemeindehaus ab.

Die Lieferung ist am 1.7.2020 ausgeführt, so dass hier der gesenkte ermäßigte Steuersatz von 5 % für Bücher anzuwenden ist (vgl. dazu ausführlich III.B.1.a).

### 2. Sonstige Leistungen

Sonstige Leistungen sind alle Leistungen, die keine Lieferungen sind. Dies sind insbesondere alle Dienstleistungen.

Sonstige Leistungen sind dann ausgeführt, wenn der leistende Unternehmer seine Tätigkeiten abgeschlossen hat und der Leistungsempfänger über das wirtschaftliche Ergebnis verfügen kann bzw. die Leistung abgenommen hat.

Beispiel:

Klempner X wird am 10.4.2020 beauftragt die Regenrinne des Gemeindehauses zu reparieren. Er führt die Arbeiten zwischen dem am 29.6. und 1.7.2020 aus. Die Gemeinde nimmt die Arbeiten am selben Tag ab.

Die Leistung ist damit am 1.7.2020 ausgeführt und unterliegt dem gesenkten Steuersatz von 16 % (vgl. hierzu III.B.1.b).

### 3. Dauerleistungen

Ist ein Leistungszeitraum vereinbart, so gilt die gesamte Leistung innerhalb dieses Zeitraums in dem Zeitpunkt als erbracht, in dem der Leistungszeitraum endet.

Beispiel:

Der Reinigungsunternehmer X reinigt dreimal in der Woche das Gemeindehaus. Es ist vereinbart, dass er die Leistung monatlich zum 15. abrechnet. Für die Leistungen vom 15.6. bis 15.7.2020 schickt er der Gemeinde eine Rechnung mit 16 % Umsatzsteuer.

Der Leistungszeitraum endet am 15.7.2020, so dass alle Leistungen in diesem vereinbarten Leistungszeitraum, auch die Leistungen vor dem

1.7.2020, mit 16 % zu besteuern sind (vgl. hierzu III.B.2.).

#### 4. Keine Auswirkungen auf den Zeitpunkt der Leistung

Die Anwendung des maßgeblichen Steuersatzes für den Leistungszeitpunkt ist nicht davon abhängig,

- a) ob der Unternehmer seine steuerpflichtigen Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Besteuerung) oder nach vereinbarten Entgelten (Soll-Besteuerung) besteuert,
- b) wann eine Rechnung gestellt oder
- c) wann eine Rechnung bezahlt wurde.

#### 5. Besteuerung von An- und Vorauszahlungen

Einzigste Ausnahme ist hier die Besteuerung von An- und Vorauszahlungen. Werden Zahlungen geleistet bevor die Leistung ausgeführt wurde, entsteht die Umsatzsteuer bereits im Zeitpunkt der Zahlung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a) Satz 4 UStG).

Erfolgt jedoch eine gesetzliche Änderung des Umsatzsteuersatzes zwischen dem Zeitpunkt der Zahlung und der Ausführung der Leistung, muss der Unternehmer die Rechnung korrigieren (§ 27 Abs. 2 Satz 3 UStG).

Beispiel:

Eine Kirchengemeinde beauftragt am 3.3.2020 den Rechtsanwalt Z mit der Vertretung in einer Erbangelegenheit. Z stellt daraufhin eine Vorauszahlungsrechnung und weist in dieser 19 % Umsatzsteuer aus. Die Kirchengemeinde bezahlt diese Vorschussrechnung am 20.4.2020.

Z muss die Umsatzsteuer in Höhe von 19 % aus der Vorschussrechnung in seiner Voranmeldung April beim Finanzamt anmelden und an das Finanzamt überweisen.

Z beginnt mit seiner Tätigkeit am 3.5.2020 und kann am 30.9.2020 für die Gemeinde einen guten Vergleich abschließen.

Z hat damit seine Anwaltsleistung umsatzsteuerrechtlich am 30.9.2020 ausgeführt, so dass diese dem gesenkten Steuersatz von 16 % unterliegt. Er muss gegenüber der Kirchengemeinde und dem Finanzamt die Vorschussrechnung mit der Voranmeldung für September 2020 korrigieren und die Differenz an die Kirchengemeinde auszahlen.

## C. Zivilrechtliche Ansprüche

Unabhängig von einer steuerrechtlichen Korrekturpflicht besteht auch aus dem Zivilrecht ein Erstattungsanspruch der Vertragspartner auf Nachzahlung bzw. Erstattung eines Differenzbetrages. Hierfür können im Wesentlichen zwei Anspruchsgrundlagen bestehen.

### 1. Gesetzliche Anspruchsgrundlagen

#### a) Anspruch nach § 29 UStG

Jeder Vertragspartner hat nach § 29 UStG einen gesetzlichen zivilrechtlichen Anspruch auf Erstattung bzw. Nachzahlung der Umsatzsteuerdifferenz, wenn der Vertrag nicht später als vier Kalendermonate vor dem Inkrafttreten der Umsatzsteuersatzänderung geschlossen wird.

Dies betrifft daher alle Verträge, die vor dem 1.3.2020 geschlossen wurden und in denen (auch) Leistungen zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020 vereinbart wurden.

Ebenso betrifft es auch den Anspruch des leistenden Unternehmers für Verträge, die vor dem 1.9.2020 geschlossen wurden und in denen (auch) Leistungen nach dem 31.12.2020 vereinbart wurden (Umsatzsteuererhöhung auf 19 % bzw. 7 %).

Dieser Anspruch besteht jedoch nicht, wenn im Vertrag etwas Abweichendes vereinbart wurde. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Festpreis (Bruttopreis) vereinbart wurde, also der Preis bereits einschließlich der Umsatzsteuer fest vereinbart wurde oder ein Ausgleichsanspruch nach § 29 UStG explizit ausgeschlossen wurde.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde vereinbart im März 2020 mit dem Klempner die Reparatur der Dachrinne und schließt mit diesem einen Vertrag ab. Der Klempner und die Gemeinde vereinbaren einen Festpreis in Höhe von EUR 1.000 mit der Klausel „In dem vereinbarten Festpreis ist die Umsatzsteuer bereits enthalten“. Der Klempner führt die Leistung im Juli 2020 aus und stellt der Gemeinde eine Rechnung über EUR 1.000 aus.

Die Gemeinde hat hier keinen Anspruch auf Senkung des Preises und Erstattung der Differenz aufgrund der Umsatzsteuersenkung.

#### b) Anspruch nach § 313 BGB

Es kann auch ein Anspruch auf Ausgleich der Mehr- oder Minderbelastung aus § 313 BGB hergeleitet werden. Hierbei ist zu beachten, dass § 313 BGB nur zur Anwendung kommt, wenn § 29 UStG nicht anwendbar ist, also insbesondere bei Verträgen, die nach dem 29.2.2020 geschlossen wurden. Ebenso auch hinsichtlich der Umsatzsteuererhöhung für alle Verträge, die nach dem 31.8.2020 geschlossen wurden.

Die Hürden für einen Anspruch nach § 313 BGB sind jedoch sehr hoch. Die Vertragspartei, die die Erstattung verlangen möchte, muss darlegen, dass sie den Vertrag nicht geschlossen hätte, wenn sie die Umsatzsteuersenkung vorausgesehen hätte.

Daher dürften entsprechende zivilrechtliche Ansprüche auf der Grundlage des § 313 BGB eher die Ausnahme darstellen.

#### c) Preisangabeverordnung (PAngV) und § 309 Nr. 1 BGB

Für kirchliche Körperschaften, die als leistende Unternehmer Leistungen an Verbraucher erbringen (z.B. Grabpflegeverträge) ist diese Regelung relevant.

Nach § 1 PAngV ist gegenüber Verbrauchern immer der Endpreis anzugeben. Eine Änderung dieses Preises zuungunsten des Verbrauchers erfordert daher eine entsprechende Vertragsklausel, die die kirchliche Körperschaft zur Erhöhung des Preises berechtigt. Daher kann diese Regelung nur bei der Umsatzsteuererhöhung zum 1.1.2021 zur Anwendung kommen.

Hierbei ist auch zu beachten, dass Preiserhöhungen innerhalb von vier Monaten nach Vertragsabschluss gegenüber Verbrauchern generell unwirksam sind (§ 309 Nr. 1 BGB). Dies gilt jedoch wiederum nicht bei Verträgen über Dauerschuldverhältnisse. Daher können z.B. Grabpflegeverträge, die Dauerschuldverhältnisse in diesem Sinne sind, eine Klausel enthalten, die die kirchliche Körperschaft zu einer Preisanpassung bei einer Erhöhung des Umsatzsteuersatzes berechtigt.

Die kirchliche Körperschaft kann sich aber als Leistungsempfänger nicht auf diese Klausel berufen, da sie kein Verbraucher im Sinne des Zivilrechts (§ 13 BGB) ist.

## 2. Vertraglicher Anspruch

Es kann jedoch auch in Verträgen vereinbart werden, dass generell ein Ausgleich erfolgen soll, wenn sich der Umsatzsteuersatz verändert. Dies erfolgt z.B. durch die Vereinbarung „zzgl. der jeweils geltenden Umsatzsteuer“. Hierbei ist nur die unter 1.c) beschriebene Ausnahme zu beachten, die bei Verträgen mit Verbrauchern Preiserhöhungen innerhalb von vier Monaten verbietet, wenn es sich nicht um Dauerschuldverhältnisse handelt.

Da es sich um einen zivilrechtlichen Anspruch handelt, muss dieser vom jeweiligen Vertragspartner geltend gemacht werden. Er verjährt nach den gesetzlichen Verjährungsfristen, also nach drei Jahren. Die Verjährungsfrist beginnt mit dem Ende des Jahres, in dem der Anspruch entstanden ist, also Ende 2020 und endet damit zum 31.12.2023.

## II. KIRCHLICHE KÖRPERSCHAFT ALS UNTERNEHMER

### A. Grundsätzliches

Dieser Abschnitt II. gilt nur für kirchliche Körperschaften, die einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) mit Einnahmen über EUR 35.000 im Jahr oder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten.

### B. Land- und forstwirtschaftliche Betriebe

Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, die die Durchschnittssätze des § 24 UStG anwenden (insbesondere 5,5 % für forstwirtschaftliche Erzeugnisse usw.) gilt die Senkung der Umsatzsteuersätze nur für Lieferungen von bestimmten Sägewerkserzeugnissen sowie von alkoholischen Flüssigkeiten, die bislang mit 19 % zu besteuern waren. Da hierbei aber der pauschale Vorsteuerabzug von 10,7 % möglich ist, gilt für den Zeitraum vom 1.7.2020 bis zum 31.12.2020 ein Steuersatz von 16 % abzgl. 10,7 %, also 5,3 %. In der Umsatzsteuervoranmeldung sind dann in Feld 80 5,3 % der Bemessungsgrundlage einzutragen.

Insbesondere der Steuersatz von 5,5 % für die Lieferung von forstwirtschaftlichen Erzeugnissen bleibt unverändert

Beispiel:

Ein forstwirtschaftlicher Betrieb einer Kirchengemeinde verkauft im Juli 2020 für EUR 10.000 Holz und für EUR 1.160 Sägewerkserzeugnisse, die nicht in der Anlage 2 zum UStG aufgeführt sind. Der Abnehmer holt die Ware selbst am 2.8.2020 ab. Der Zeitpunkt der Lieferung ist der 2.8.2020 (Übergabe der Waren). Auf die Lieferung des Holzes sind 5,5 % Umsatzsteuer zu erheben. Der pauschale Vorsteuersatz hierauf beträgt ebenfalls 5,5 % (§ 24 Abs. 1 Satz 3 UStG).

Der auf die Lieferung der Sägewerkserzeugnisse anzuwendende Steuersatz beträgt 16 %, wobei die Kirchengemeinde auch einen pauschalen Vorsteuerabzug von 10,7 % geltend machen kann.

In der Voranmeldung ist die Steuer direkt mit der Vorsteuer zu verrechnen. Bei dem Holzverkauf ergibt sich hier ein Steuerbetrag von 0. Für die Lieferung der Sägewerkserzeugnisse ist eine Steuer von 160 EUR gleich mit der Vorsteuer von EUR 107 zu verrechnen (= EUR 53).

Daher muss die kirchliche Körperschaft für ihren forstwirtschaftlichen Betrieb in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat August 2020 die folgenden Angaben machen:

- In Feld 76 „Umsätze, für die eine Steuer nach § 24 UStG zu entrichten ist“, Bemessungsgrundlage EUR 1.000
- In Feld 80 „Umsätze, für die eine Steuer nach § 24 UStG zu entrichten ist“, Steuer EUR 53

Die kirchliche Körperschaft hat dann 53 EUR an das Finanzamt zu zahlen.

Eine Angabe in Feld 77 „Lieferungen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe...“ erfolgt nur, wenn der Holzverkauf an einen ausländischen Unternehmer erfolgt, der eine Umsatzsteueridentifikationsnummer verwendet hat (innergemeinschaftliche Lieferung). Entsprechend ist dann auch eine Zusammenfassende Meldung (ZM-Meldung) beim Finanzamt einzureichen.

## C. Fälle

### 1. Einzelleistungen

Werden im Rahmen eines BgA oder im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (bitte beachten Sie hierzu die obigen Ausführungen zu B.) Leistungen erbracht, so gilt folgendes:

#### a) Leistung wird vor dem 1.7.2020 ausgeführt

Hier schreiben Sie bitte eine Rechnung mit dem Ausweis der Umsatzsteuer in Höhe von 19 % bzw. beim ermäßigten Steuersatz mit 7 %. Diesen Betrag führen Sie bitte auch an das Finanzamt ab.

#### b) Leistung wird zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020 ausgeführt.

Hier schreiben Sie bitte eine Rechnung mit dem gesenkten Steuersatz von 16 % bzw. 5 % und melden diesen Betrag beim Finanzamt an und führen diesen auch ab.

Generell sind die Umsätze zu den gesenkten Steuersätzen kumuliert in der Zeile 28 des Vordrucks zur Umsatzsteuer-Voranmeldung 2020 einzutragen. Im Feld 35 werden die Bemessungsgrundlagen eingetragen und in Feld 36 die sich daraus ergebende Steuer. Eine Aufteilung zwischen den Umsätzen zu 16 % und den Umsätzen zu 5 % erfolgt hier nicht.

#### c) Leistung wird zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020 ausgeführt und es ist vor dem 1.7.2020 bereits eine An- oder Vorauszahlungsrechnung gestellt worden und die Vorauszahlung wurde vor dem 1.7.2020 geleistet.

Hinsichtlich der An- bzw. Vorauszahlungsrechnung aus dem Zeitraum vor dem 1.7.2020 hat die kirchliche Körperschaft bereits die Umsatzsteuer in Höhe von 19 % bzw. 7 % beim Finanzamt angemeldet und abgeführt (vgl. hierzu oben I.B.5.).

Wird die Leistung nun erst zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020 ausgeführt ist die Vorauszahlungsrechnung im Zeitpunkt der Leistungsausführung zu korrigieren bzw. ist eine Anzahlungsrechnung in der Schlussrechnung zu verrechnen.

Dies folgt aus den Vorschriften des § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG, der für die temporäre Umsatzsteuersenkung für den Zeitraum von nur sechs Mo-

naten vom Gesetzgeber leider nicht explizit ausgeschlossen wurde. Daher sind die entsprechenden Korrekturen unabhängig vom etwaigen Differenzbetrag vorzunehmen.

Hinzu kommt auch, dass der Leistungsempfänger der kirchlichen Körperschaft auch einen zivilrechtlichen Anspruch auf Erstattung der Umsatzsteuerdifferenz haben kann (vgl. hierzu oben I.C.).

Beispiel:

Kirchengemeinde schreibt am 10.4.2020 eine Rechnung über EUR 1.000 zzgl. 19 % USt, also EUR 1.190 für eine Anzeige im Gemeindebrief (BgA), der im Juli 2020 erscheint.

Der Auftraggeber, ein Arzt, nicht vorsteuerabzugsberechtigt, überweist den Betrag umgehend und die Kirchengemeinde meldet dies mit der Aprilanmeldung beim Finanzamt an und überweist die Umsatzsteuer an das Finanzamt. Im Juli wird der Gemeindebrief veröffentlicht, somit wird die Leistung im Juli erbracht.

Hier kommt grundsätzlich nur die folgende Variante (1) in Betracht.

#### (1) Kirchengemeinde korrigiert ursprüngliche Rechnung

Die Kirchengemeinde korrigiert die ursprüngliche Rechnung auf EUR 1.000 zzgl. 16 % Umsatzsteuer, also EUR 1.160 und überweist den Differenzbetrag von EUR 30 dem Arzt zurück.

In der USt-Voranmeldung für den Monat Juli gibt sie folgendes an

|  |         |       |
|--|---------|-------|
| (a) Feld 81 „Steuerpflichtige Umsätze 19 %“  | EUR ./. | 1.000 |
| (b) Feld 35 „Steuerpflichtige Umsätze zu anderen<br>Steuersätzen“, Bemessungsgrundlage | EUR +   | 1.000 |
| (c) Feld 36 „Steuerpflichtige Umsätze zu anderen<br>Steuersätzen“, Steuer              | EUR +   | 160   |

Sie erhält dann eine Erstattung in Höhe von EUR 30 vom Finanzamt.

#### (2) Keine Rechnungskorrektur gegenüber dem Arzt

Nur für den Fall, dass ausnahmsweise eine Rechnungskorrektur nach (1) übersehen wurde, ist mit der Voranmeldung für den Monat Juli 2020 (Erscheinen des Gemeindebriefes) die folgende Korrektur gegenüber dem Finanzamt vorzunehmen.

|  |         |       |
|--|---------|-------|
| (a) Feld 81 „Steuerpflichtige Umsätze zu 19 %“   | EUR ./. | 1.000 |
| (b) Feld 35 „Steuerpflichtige Umsätze zu anderen<br>Steuersätzen“, Bemessungsgrundlage | EUR +   | 1.026 |
| (c) Feld 36 „Steuerpflichtige Umsätze zu anderen<br>Steuersätzen“, Steuer              | EUR +   | 164   |
| (d) Feld 69 „In Rechnungen unrichtig ausgewiesene Steuer“                              | EUR +   | 26    |

Da die Kirchengemeinde die Vorauszahlungsrechnung mit 19 % nicht korrigiert hat, besteht insoweit eine Rechnung, die einen höheren als den gesetzlich geschuldeten Steuerbetrag ausweist. Daher schuldet Sie dem Finanzamt auch diesen Mehrbetrag (§ 14c UStG).

Die Kirchengemeinde erhält vom Finanzamt keine Erstattung.

In dem Monat, in dem die Kirchengemeinde die ursprüngliche Rechnung gegenüber dem Arzt korrigiert, und ihm die Rechnung über EUR 1.000 zzgl. 16 % Umsatzsteuer, somit EUR 1.160 stellt, hat sie in der Voranmeldung das folgende anzugeben.

|  |         |    |
|--|---------|----|
| (a) Feld 35 „Steuerpflichtige Umsätze zu anderen<br>Steuersätzen“, Bemessungsgrundlage | EUR ./. | 26 |
| (b) Feld 36 „Steuerpflichtige Umsätze zu anderen<br>Steuersätzen“, Steuer              | EUR ./. | 4  |
| (c) Feld 69 „In Rechnungen unrichtig aus-<br>gewiesene Steuer“                         | EUR ./. | 26 |

Die Kirchengemeinde erhält vom Finanzamt eine Erstattung über EUR 30,00, die sie dann auch dem Arzt auszuzahlen hat.

Grundsätzlich besteht die Pflicht zur Ausstellung einer korrekten Rechnung, also auch zu einer Korrektur einer fehlerhaften Rechnung, wenn die Leistung an einen Unternehmer erbracht wird, der selbst steuerpflichtige Umsätze ausführt (§ 14 Abs. 2 Nr. 2 UStG).

Wird die Anzeige im Gemeindebrief z.B. von einem Gastwirt beauftragt, so hat dieser auch einen Anspruch auf Ausstellung einer korrekten Rechnung, da er ansonsten den Vorsteuerabzug nicht geltend machen kann. Daher muss die Kirchengemeinde sicherstellen, dass in diesen Fällen eine bereits erstellte An- und Vorauszahlungsrechnung korrigiert wird (Variante (1)).

## 2. Dauerleistungen, insbesondere Grabpflegeverträge

Bei Dauerleistungen (z.B. Grabpflegeleistungen) ist bei der Anwendung der Umsatzsteuersenkung das folgende zu beachten:

- a) Für die Dauerleistung ist ein Zeitraum für die Leistungserbringung und Bezahlung vereinbart, der nicht am 30.6.2020 bzw. am 31.12.2020 endet.

Hierunter fallen insbesondere die jährlichen Grabpflegeverträge z.B. nach der Rechtsverordnung über die Leistungsentgelte für evangelische Friedhöfe in Berlin, die einen Leistungszeitraum vom 1.4. bis zum 30.9. des Jahres vorsehen und die einmal im Jahr abgerechnet werden.

Bei Dauerleistungen ist für die Anwendung des Umsatzsteuersatzes der Zeitpunkt entscheidend, zudem der vereinbarte Leistungszeitraum endet (vgl. oben I.B.3.).

Beispiel:

Der Friedhofsträger hat im Februar 2020 einen Vertrag über das Wässern und Sauberhalten einer Grabstätte im Zeitraum zwischen dem 1.4. und 30.9.2020 nach den Tarifen der Leistungsentgeltverordnung Berlin abgeschlossen. Gemäß § 49 Abs. 4 Friedhofsgesetz ev. hat er das Entgelt vor Leistungserbringung mit Ausweis von 19 % Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und der Auftraggeber hat umgehend bezahlt.

Umsatzsteuerrechtlich handelt es sich bei der Zahlung um eine Vorauszahlung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) Satz 4 UStG.

Für die Leistung ist ein Leistungs- und Abrechnungszeitraum vom 1.4.2020 bis zum 30.9.2020 vereinbart, so dass der maßgebliche Leistungszeitpunkt der 30.9.2020 ist.

Für die Leistungen im Jahr 2020 ist damit für die gesamte Leistung der gesenkte Umsatzsteuersatz von 16 % anzuwenden. Insbesondere erfolgt keine monatsweise Aufteilung. Auch die Leistungen aus den Monaten April bis Juni unterliegen somit dem gesenkten Steuersatz.

Im Beispielfall hat der Friedhofsträger die Rechnung über EUR 1.000 zzgl. 19 % USt, also EUR 1.190 am 20.2.2020 gestellt. Der Leistungsempfänger hat umgehend im Februar bezahlt. Der Friedhofsträger hat daher in der Voranmeldung für den Monat Februar die Steuer in Höhe von 190 EUR angemeldet und an das Finanzamt abgeführt.

Dem Friedhofsträger bleiben nun die folgenden Möglichkeiten:

(1) Rechnungskorrektur gegenüber dem Leistungsempfänger

Da ein zivilrechtlicher Anspruch des Auftraggebers auf Erstattung der Differenz nicht auszuschließen ist bzw. im Einzelfall zu prüfen wäre (vgl. hierzu oben I.C.), empfehlen wir diese Variante zu wählen.

Der Friedhofsträger korrigiert die ursprüngliche Rechnung zum 30.9.2020 auf EUR 1.000 zzgl. 16 % Umsatzsteuer, also EUR 1.160 und überweist den Differenzbetrag von EUR 30 dem Auftraggeber zurück. Hilfsweise kann er auch dem Auftraggeber mitteilen, dass der Differenzbetrag mit der nächsten Grabpflegeleistung für 2021 verrechnet wird (siehe hierzu unten (3)).

In der USt-Voranmeldung für den Monat September 2020 gibt er folgendes an:

|  |         |       |
|--|---------|-------|
| (a) Feld 81 „Steuerpflichtige Umsätze 19 %“  | EUR ./. | 1.000 |
| (b) Feld 35 „Steuerpflichtige Umsätze zu anderen<br>Steuersätzen“, Bemessungsgrundlage | EUR +   | 1.000 |
| (c) Feld 36 „Steuerpflichtige Umsätze zu anderen<br>Steuersätzen“, Steuer              | EUR +   | 160   |

Er erhält dann eine Erstattung in Höhe von EUR 30 vom Finanzamt.

(2) Ausnahmsweise: Korrektur gegenüber dem Finanzamt ohne Rechnungskorrektur gegenüber dem Leistungsempfänger

Teilweise wird den Auftraggebern nur ein Angebot für Grabpflegeleistungen übersandt. Diese nehmen dann den Auftrag durch eine kurze ausdrückliche Bestätigung oder durch Zahlung des ausgewiesenen Betrages an. Es wird seitens des Friedhofsträgers keine Rechnung mit Ausweis der Umsatzsteuer übersandt.

Insbesondere sollte auch geprüft werden, ob dem Auftraggeber ein zivilrechtlicher Ausgleichsanspruch nach den oben genannten Maßstäben (siehe I.C.) zusteht. Ist ein solcher Anspruch gegeben, insbesondere, wenn der Vertrag vor dem 1.3.2020 geschlossen wurde, so sollte Variante (1) gewählt werden.

Ist die Geltendmachung von zivilrechtlichen Ansprüchen auszuschließen, kann der Friedhofsträger wie folgt vorgehen:

In der USt-Voranmeldung für den Monat September 2020 gibt er folgendes an

|  |         |       |
|--|---------|-------|
| (a) Feld 81 „Steuerpflichtige Umsätze 19 %“  | EUR ./. | 1.000 |
| (b) Feld 35 „Steuerpflichtige Umsätze zu anderen<br>Steuersätzen“, Bemessungsgrundlage | EUR +   | 1.026 |
| (c) Feld 36 „Steuerpflichtige Umsätze zu anderen<br>Steuersätzen“, Steuer              | EUR +   | 164   |

Er erhält dann eine Erstattung in Höhe von EUR 26 vom Finanzamt, die er nicht an den Auftraggeber weiterleiten muss.

Wird wider Erwarten doch ein berechtigter zivilrechtlicher Erstattungsanspruch geltend gemacht, muss der Friedhofsträger die Differenz in Höhe von EUR 30 an den Auftraggeber auszahlen.

In dem Monat der Auszahlung erklärt er dann in der Umsatzsteuer-Voranmeldung gegenüber dem Finanzamt:

|  |         |    |
|--|---------|----|
| (a) Feld 35 „Steuerpflichtige Umsätze zu anderen<br>Steuersätzen“, Bemessungsgrundlage | EUR ./. | 26 |
| (b) Feld 36 „Steuerpflichtige Umsätze zu anderen<br>Steuersätzen“, Steuer              | EUR ./. | 4  |

Der Friedhofsträger erhält dann vom Finanzamt den Betrag von EUR 4 noch erstattet. Dies entspricht dem auf den Zahlbetrag an den Auftraggeber (EUR 30) entfallenden Umsatzsteuerbetrag.

(3) Korrektur gegenüber dem Leistungsempfänger und Verrechnung der Differenz (Abwandlung zu Variante (1))

Er korrigiert die ursprüngliche Rechnung aus Februar 2020 zum 30.9.2020 auf EUR 1.000 zzgl. 16 % Umsatzsteuer, also EUR 1.160. Gleichzeitig stellt er dem Leistungsempfänger eine Anzahlungsrechnung für die Leistungen für das Jahr 2021 in Höhe von EUR 26 zzgl. 16 % Umsatzsteuer in Rechnung.

Hierbei kann es dazu kommen, dass der Auftraggeber mit der Verrechnung nicht einverstanden ist, da er z.B. für das kommende Jahr keine Grabbpflegeleistung in Anspruch nehmen oder einen anderen Unternehmer damit beauftragen will. In diesen Fällen muss die Anzahlungsrechnung storniert und die Korrektur nach Variante (1) vorgenommen werden.

In der USt-Voranmeldung für den Monat September 2020 gibt er folgendes an:

|  |         |       |
|--|---------|-------|
| (a) Feld 81 „Steuerpflichtige Umsätze 19 %“  | EUR ./. | 1.000 |
| (b) Feld 35 „Steuerpflichtige Umsätze zu anderen<br>Steuersätzen“, Bemessungsgrundlage | EUR +   | 1.026 |
| (c) Feld 36 „Steuerpflichtige Umsätze zu anderen<br>Steuersätzen“, Steuer              | EUR +   | 164   |

Der Friedhofsträger erhält dann eine Erstattung in Höhe von EUR 26 vom Finanzamt.

Im März 2021 stellt der Friedhofsträger dann die Vorauszahlungsrechnung für das Jahr 2021. Da zu diesem Zeitpunkt wieder der bisher übliche Steuersatz von 19 % anzuwenden ist, ist auch die Vorauszahlungsrechnung für 2021 in Höhe von EUR 1.000 zzgl. 19 % Umsatzsteuer auszuweisen. Die Anzahlungsrechnung aus September 2020 (EUR 26 zzgl. 16 % USt, insgesamt EUR 30), bringt er hierbei in Abzug.

In der USt-Voranmeldung für den Monat März 2021 gibt er folgendes an:

|  |         |       |
|--|---------|-------|
| (a) Feld 81 „Steuerpflichtige Umsätze 19 %“  | EUR +   | 1.000 |
| (b) Feld 35 „Steuerpflichtige Umsätze zu anderen<br>Steuersätzen“, Bemessungsgrundlage | EUR ./. | 26    |
| (c) Feld 36 „Steuerpflichtige Umsätze zu anderen<br>Steuersätzen“, Steuer              | EUR ./. | 4     |

Der Friedhofsträger muss dann EUR 186 an das Finanzamt abführen. Zusammen mit der bereits in der Voranmeldung September 2020 abgeführten Steuer von EUR 4 auf die Anzahlung, hat der Friedhofsträger damit EUR 190 an das Finanzamt überwiesen, was der korrekten Steuer für die Leistung im Jahr 2021 entspricht.

Mit diesem Modell lässt sich zumindest eine Überweisung der Kleindifferenzen vermeiden. Eine Korrektur zum September 2020 wird jedoch auf jeden Fall erforderlich sein.

#### (4) Dauergrabpflegeverträge (Legate)

Hat der Friedhofsträger einen langfristigen Vertrag abgeschlossen und der Auftraggeber hat den gesamten Betrag für die Vertragsdauer (z.B. 20 Jahre) in einem Betrag in ein Sondervermögen eingelegt, ist folgendes zu beachten:

##### (a) An- und Vorauszahlungen

###### (i) Vorauszahlungen

Die anfängliche Zahlung beinhaltet die gesamte zukünftig zu erbringende Leistung. Zinserträge fallen dem Friedhofsträger zu. Ebenso verbleibt ein Überschuss am Ende der Vertragslaufzeit beim Friedhofsträger. Es besteht keine Nachschusspflicht des Auftraggebers. Hierbei handelt es sich umsatzsteuerrechtlich um eine Vorauszahlung.

###### (ii) Anzahlungen

Die anfängliche Zahlung ist auf Basis einer vorläufigen Kalkulation erfolgt. Die Zinserträge stehen dem Friedhofsträger zu. Der Auftraggeber hat eine Nachschusspflicht, wenn die anfängliche Zahlung die laufenden Kosten der Grabpflege nicht deckt. Er hat aber auch einen Erstattungsanspruch, wenn zum Ende der Laufzeit ein Guthaben verbleibt. Hierbei handelt es sich um eine Anzahlung.

Sowohl für eine An- als auch für eine Vorauszahlung ist die Umsatzsteuer im Zeitpunkt der Vereinnahmung abzuführen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a) Satz 4 UStG) (vgl. I.B.5.).

(i) Die anfängliche Zahlung wurde vor dem 1.1.2007 geleistet.

In den Jahren vor 2007 galt bereits der Steuersatz von 16 %, so dass die damalige Zahlung als Vorauszahlung auch entsprechend zu versteuern war und nun seit Erhöhung der Umsatzsteuer zum 1.1.2007 über die Laufzeit korrigiert wird. Da nun für den Abrechnungszeitraum 2020 wieder ein Steuersatz von 16 % vorliegt, muss keine Korrektur gegenüber dem Finanzamt vorgenommen werden.

(ii) Die anfängliche Zahlung wurde nach dem 31.12.2006 vorgenommen.

Hier war die Vorauszahlung im Zeitpunkt der anfänglichen Zahlung bereits mit 19 % zu versteuern, so dass für das Jahr 2020 eine Korrektur vorzunehmen ist (vgl. hierzu oben II.C.2.a)(1) bis II.C.2.a)(3)).

(b) Darlehen bzw. Treuhandvermögen

Die anfängliche Zahlung wird vom Friedhofsträger treuhänderisch verwaltet. Zinserträge stehen dem Auftraggeber zu und werden dem Vermögen gutgeschrieben.

Der Jahresbetrag der Grabpflegeleistungen wird abgerechnet und dem Treuhandvermögen entnommen. Der Auftraggeber hat eine Nachschusspflicht, wenn das Vermögen nicht ausreicht. Der Friedhofsträger muss nach Ablauf des Vertrages ein Guthaben auskehren.

Im Zeitpunkt der Einrichtung des Treuhandvermögens ist keine Umsatzsteuer fällig geworden, da es sich rechtlich nur um ein Darlehen des Auftraggebers an den Friedhofsträger handelt, welches auch der Absicherung künftiger Ansprüche aus dem Grabpflegeverhältnis dient. Daher ist nun jedes Jahr die Umsatzsteuer entsprechend der Abrechnung an das Finanzamt abzuführen.

Da die Abrechnung hier regelmäßig nach Ausführung der Leistung erfolgt, ist hier für 2020 nur die Umsatzsteuer von 16 % auf den Jahresrechnungsbetrag an das Finanzamt abzuführen.

b) Im Vertrag über die Dauerleistung ist ein Zeitraum für die Leistungserbringung und Abrechnung vorgesehen, der am 30.6.2020 bzw. am 31.12.2020 endet.

**Beispiel:**

Der Vertrag über die Dauergrabpflege ist so geschlossen worden, dass die Grabpflegeleistungen kalendermonatlich, kalenderviertel-, kalenderhalb- oder kalenderjährlich ausgeführt und abgerechnet werden.

In diesem Fall ist auch immer das Ende des jeweiligen Leistungszeitraums der für die Umsatzsteuer relevante Leistungszeitpunkt. Endet daher der Zeitraum am 30.6.2020, so ist die gesamte Leistung in diesem Zeitraum mit 19 % zu besteuern. Ist hier bereits eine Vorauszahlungsrechnung gestellt und bezahlt worden, so ergeben sich keine Veränderungen bei der Umsatzsteuer, also auch kein Korrekturbedarf.

Endet der Leistungszeitraum zum 31.12.2020, so ist die gesamte Leistung, des Abrechnungszeitraums mit 16 % abzurechnen. Eine ggf. schon erfolgte Vorauszahlung ist entsprechend den oben aufgeführten Varianten a)(1) bis a)(3) zu korrigieren.

Bei einer monatlichen Abrechnung sind daher die Rechnungen für die Monate Juli bis Dezember jeweils mit dem gesenkten Steuersatz zu erstellen. Bei einer quartalsweisen Abrechnung sind entsprechend die Rechnungen für die Quartale III. und IV mit dem gesenkten Steuersatz zu erstellen usw.

**c) Neue Verträge:**

Für neue Verträge bitten wir das Folgende zu beachten:

- (1) Der Vertrag wurde vor dem 1.7.2020 geschlossen und bezieht sich auf Leistungen zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020 und endet dann automatisch.

Hier empfiehlt sich eine Vertragsanpassung auf den gesenkten Steuersatz. Laut Finanzverwaltung genügt hier auch ein Schreiben an den Vertragspartner, in dem unter Bezugnahme auf den Vertrag alle für die Umsatzsteuer relevanten Angaben mit dem geänderten Steuersatz angegeben werden. Hierzu gehören insbesondere die Angabe des Entgeltes, des angewandten Steuersatzes und des Steuerbetrages.

Bei Grabpflegeverträgen bitten wir hier die entsprechenden Entgeltordnungen zu beachten, die zwingend anzuwenden sind.

- (2) Der Vertrag wurde vor dem 1.7.2020 geschlossen und bezieht sich auf Leistungen nach dem 1.7.2020 und hat eine Laufzeit über den Jahreswechsel hinaus (unbefristet oder über mehrere Jahre).

Hier sollte für die Leistungen im Zeitraum des 1.7.2020 bis zum 31.12.2020 ausdrücklich der gesenkte Umsatzsteuersatz vereinbart werden. Zudem sollte darauf hingewiesen werden, dass für alle Leistungen ab dem 1.1.2021 der reguläre Steuersatz von 19 % bzw.

7 % anzuwenden ist.

Laut Finanzverwaltung genügt hier auch ein Schreiben an den Vertragspartner, in dem unter Bezugnahme auf den Vertrag alle für die Umsatzsteuer relevanten Angaben mit dem geänderten Steuersatz angegeben werden. Hierzu gehören insbesondere die Angabe des Entgeltes, des angewandten Steuersatzes und des Steuerbetrages. Ergänzend ist hierbei auch der Anwendungszeitraum vom 1.7.2020 bis zum 31.12.2020 anzugeben.

d) Laufende Verträge

Eine Anpassung der laufenden Verträge ist grundsätzlich nicht erforderlich. Soweit in den Verträgen der Umsatzsteuersatz mit 19 % angegeben ist und eine Korrektur gegenüber dem Finanzamt erfolgen soll, sollte mit der angepassten Rechnung auch eine Mitteilung an den Leistungsempfänger ergehen, dass für alle Leistungen im Zeitraum 1.7.2020 bis 31.12.2020 der gesenkte gesetzliche Steuersatz Anwendung findet. Zusätzlich sind in der Mitteilung die für diesen Zeitraum relevanten Angaben zum Entgelt, zum angewandten Steuersatz und zum Steuerbetrag aufzuführen.

e) Verträge über Photovoltaikanlagen

Hier erfolgt die Rechnungsstellung in der Regel in der Form einer Gutschrift durch den Energieversorger. Dabei ist darauf zu achten, dass die Lieferungen von Strom durch die kirchliche Körperschaft an den Energieversorger im Zeitraum zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020 zum Steuersatz von 16 % erfolgt. Entscheidend ist aber auch hier der Abrechnungszeitraum. Erfolgt daher die Gutschrift des gelieferten Stroms nicht kalendermonats- oder quartalsweise, so kann eine Gutschrift Stromlieferungen enthalten, die vor dem 1.7.2020 (19 %) und nach dem 30.6.2020 (16 %) enthalten. Hierbei ist der Steuersatz anzuwenden, der im Zeitpunkt des Endes des Abrechnungszeitraums gilt. Der Stromversorger kann aber den in diesem Zeitraum gelieferten Strom auch im Verhältnis der Tage aufteilen und den entsprechenden Zeiträumen (bis 30.6.2020 und ab dem 1.7.2020) zuordnen. Sicherheitshalber sollte hier zum 1.7.2020 und zum 31.12.2020 eine Zwischenablesung der Stromzähler vorgenommen werden.

3. Korrekturpflichten gegenüber dem Finanzamt.

a) Grundsätzliches

Nach § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG ist ein Unternehmer verpflichtet bei An- und Vorauszahlungen die Umsatzsteuer zu berichtigen, wenn zwischen dem Zeitpunkt der An- bzw. Vorauszahlung und dem Zeitpunkt der Leistungserbringung eine Veränderung des Umsatzsteuersatzes erfolgt.

Die Korrektur der An- bzw. Vorauszahlung hat dann in dem Voranmeldungszeitraum zu erfolgen in dem die Leistung erbracht wird.

Bei einer Steuersatzsenkung, die in der Geschichte der Bundesrepublik bislang einmalig ist, wäre es auch denkbar, dass die kirchliche Körperschaft als Unternehmer auf die Korrektur verzichtet, da sie ja durch den gesenkten Steuersatz eine Erstattung bekommen würde. Hierbei ist aber zu bedenken, dass ohne Korrektur die bislang ausgestellte An- bzw. Vorauszahlungsrechnung, die mit dem höheren Steuersatz ausgestellt wurde, weiterhin Bestand hat. Diese Rechnung würde aber nicht mehr den gesetzlichen Anforderungen entsprechen, da sie eine höhere als die gesetzliche Umsatzsteuer ausweist.

Da vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger hieraus auch Erstattungsansprüche gegenüber dem Finanzamt haben können, ist gesetzlich geregelt, dass der Rechnungsaussteller, also die Kirchengemeinde die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer trotzdem dem Finanzamt schuldet, sich aber möglicherweise auch Erstattungsansprüchen des Leistungsempfängers ausgesetzt sieht (vgl. oben I.C)

Daher empfehlen wir in allen Fällen eine Korrektur der An- bzw. Vorauszahlungsrechnungen vorzunehmen.

b) Zum 1.7.2020 (Umsatzsteuersenkung)

Dementsprechend besteht die gesetzliche Pflicht, die An- und Vorauszahlungen, die vor dem 1.7.2020 eingenommen wurden und auf Leistungen entfallen, die zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020 ausgeführt werden, zu korrigieren.

Zudem kann nicht ausgeschlossen werden, dass der Leistungsempfänger den Differenzbetrag bei der kirchlichen Körperschaft auf zivilrechtlichem Wege geltend macht. Da dieser Anspruch unabhängig von einer Korrekturmeldung an das Finanzamt ist, besteht die Gefahr, dass die kirchliche Körperschaft bei unterlassener Korrektur auf dem Erstattungsbetrag „sitzen bleibt“.

Daher sollten die kirchlichen Körperschaften alle entsprechenden An- bzw. Vorauszahlungen gegenüber der Finanzverwaltung korrigieren und den Erstattungsbetrag an die Leistungsempfänger auszahlen. Eine Pflicht zur Auszahlung besteht dann, wenn die Leistungsempfänger entsprechende Erstattungsansprüche geltend machen.

Dies kann insbesondere im Bereich der Grabpflege bei den Friedhöfen relevant sein (vgl. oben unter II.C.2.).

Die Korrektur erfolgt dann jeweils in dem Monat, in dem die mit der An- oder Vorauszahlung verbundene Leistung ausgeführt wird.

Soweit An- und Vorauszahlungen vor dem 1.7.2020 eingenommen werden, die damit zusammenhängenden Leistungen aber erst nach dem 31.12.2020 ausgeführt werden, ist eine Korrektur nicht erforderlich.

c) Zum 1.1.2021 (Umsatzsteuererhöhung)

Da zum 1.1.2021 die Steuersätze wieder erhöht werden sollen, besteht eine Pflicht der kirchlichen Körperschaft, die Besteuerung der im Zeitraum 1.7.2020 bis 31.12.2020 erhaltenen An- bzw. Vorauszahlungen zu korrigieren, wenn die Leistungen nach dem 31.12.2020 erbracht werden.

Um einen großen Korrekturaufwand zu vermeiden, sollten gegebenenfalls An- und Vorauszahlungen im Zeitraum vom 1.7.2020 bis zum 31.12.2020 für Leistungen, die nach dem 31.12.2020 erbracht werden, nicht angefordert werden.

**D. Was ist zu tun:**

Für die Rechnungsstellung für Leistungen im Zeitraum vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 ist sicherzustellen, dass der entsprechend gesenkte Umsatzsteuersatz auf der Rechnung ausgewiesen ist. Daher sind hierzu insbesondere Anpassungen an der Rechnungssoftware (z.B. Friedhofsverwaltungssoftware) erforderlich, soweit diese nicht bereits automatisiert erfolgt sind.

Soweit kirchliche Körperschaften elektronische Registrierkassen oder Ticketautomaten einsetzen, müssen diese auch entsprechend umgestellt werden. Hierzu sollte umgehend Kontakt mit dem Hersteller aufgenommen werden.

Werden Rechnungen manuell erstellt, so ist auch hier darauf zu achten, dass der richtige Steuersatz verwendet wird. Entsprechend sollten Rechnungsvorlagen und automatische Berechnungsformeln (Excel-Datei) angepasst werden.

### **III. KIRCHLICHE KÖRPERSCHAFT ALS LEISTUNGSEMPFÄNGER**

#### **A. Grundsätzliches**

Die kirchlichen Körperschaften sind bei einer Vielzahl von Leistungen auch Leistungsempfänger. Dies kann im hoheitlichen Bereich (Einkauf von Gesangbüchern für den Gottesdienst, Honorare der Kirchenmusiker) aber auch im Rahmen eines BgA oder eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes der Fall sein.

Daher sollte auch bei Eingangsrechnungen auf die korrekte Anwendung des Umsatzsteuersatzes geachtet werden.

## B. Leistungen eines inländischen Unternehmers

Hierunter fällt der Großteil der Leistungen, die eine kirchliche Körperschaft in Empfang nimmt. Zu erkennen sind solche Leistungen daran, dass die Rechnung von einem in Deutschland ansässigen Unternehmer ausgestellt ist und in der Regel auch deutsche Umsatzsteuer ausgewiesen ist.

Für die kirchliche Körperschaft kann es daher vorteilhaft sein, wenn der Leistungszeitpunkt im Zeitraum zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020 liegt, da dann der gesenkte Umsatzsteuersatz zur Anwendung kommt.

Daher sollten alle Rechnungen, die in der Folgezeit eingehen und Leistungen betreffen, die zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020 ausgeführt wurden, entsprechend geprüft werden.

### 1. Einzelleistungen

Erhält die kirchliche Körperschaft eine Einzelleistung gilt folgendes

#### a) Lieferungen (vgl. schon oben I.B.1)

Wird der kirchlichen Körperschaft ein Gegenstand geliefert (z.B. Lieferung neuer Gesangbücher) so ist diese Leistung in dem Zeitpunkt ausgeführt, an dem der Lieferer den Gegenstand dem Transportunternehmen (z.B. DHL) übergeben hat.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde bestellt beim Bürobedarfversand X zwei Kartons Kopierpapier für das Gemeindebüro. X übergibt das Paket am 30.6.2020 der DHL, die es am 2.7.2020 bei der Kirchengemeinde abliefern.

Die Lieferung ist somit am 30.6.2020 ausgeführt, sodass die Rechnung einen Umsatzsteuerausweis von 19 % enthält.

Abwandlung:

Die Kirchengemeinde bestellt im Dezember 2020 erneut Kopierpapier. X übergibt das Paket am 30.12.2020 an DHL, die es am 5. Januar 2021 bei der Kirchengemeinde abliefern. Hier ist die Lieferung am 30.12.2020 ausgeführt, sodass hier noch der gesenkte Umsatzsteuersatz auf der Rechnung auszuweisen ist.

Kirchliche Körperschaften können daher Mittel sparen, indem sie erforderliche Lieferungen für den eigenen Bedarf in den Zeitraum vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 legen.

#### b) Sonstige Leistungen (vgl. schon oben I.B.2.)

Hierunter fallen insbesondere alle Dienstleistungen, die einer kirchlichen Körperschaft erbracht werden (z.B. Reinigungsleistungen, Reparatur und Wartungsleistungen).

Diese sind generell in dem Zeitpunkt ausgeführt in dem die jeweilige Dienstleistung beendet ist bzw. in dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet. Entsprechend ist auch der zu diesem Zeitpunkt geltende Umsatzsteuersatz anzuwenden.

### c) Besondere Leistungen

Das Bundesministerium der Finanzen hat zu einigen Verträgen Sonderregelungen herausgegeben (vgl. BMF-Schreiben vom 30.6.2020).

Bei Personenbeförderungsleistungen beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn die Fahrausweise, die vor dem 1.7.2020 gelöst wurden, die Fahrt jedoch über Mitternacht des 30.6.2020 hinausgeht auch mit dem höheren Umsatzsteuersatz von 19 % bzw. 7 % ausgewiesen sind.

Gleiches gilt für Taxiquittungen, wenn die Taxifahrt über den Tageswechsel des 30.6. auf den 1.7.2020 hinausgeht.

Obwohl das Bundesministerium hierzu keine Aussagen trifft, dürfte für den Wechsel vom 31.12.2020 auf den 1.1.2021 gleiches gelten.

## 2. Dauer- bzw. Gesamtleistungen

Liegt ein Dauervertragsverhältnis vor, so kommt es hier auf den vereinbarten Abrechnungszeitraum an (vgl. hierzu oben I.B.3.).

Beispiel:

Die Kirchengemeinde beauftragt Reinigungsunternehmer Y mit der Reinigung des Gemeindehauses. Hierüber wird ein unbefristeter Vertrag geschlossen. Danach hat Y das Gemeindehaus dreimal in der Woche zu reinigen. Die Abrechnung über die in einem Monat erbrachten Leistungen erfolgt im Folgemonat.

Y schreibt für die Reinigungsleistungen im Juni 2020 eine Rechnung über EUR 1.000 zzgl. 19 % Umsatzsteuer, somit EUR 1.190. Die Rechnung geht der Kirchengemeinde am 10. Juli 2020 zu, die sie am 1. August 2020 überweist.

Die Reinigungsleistungen für den Monat Juni 2020 sind mit Ende des Monats, somit am 30.6.2020 erbracht. Daher ist die Rechnung korrekt mit 19 % Umsatzsteuer ausgewiesen. Auf den Erhalt der Rechnung und die Zahlung der Rechnung kommt es hier nicht an.

Abwandlung:

Laut Vertrag werden die Leistungen nur einmal im Jahr jeweils zum 31. August abgerechnet. Y schreibt der Kirchengemeinde daher am 10.9.2020 eine Rechnung über EUR 12.000, zzgl. 16 % Umsatzsteuer, somit EUR 13.920.

In diesem Fall gilt die Reinigungsleistung aufgrund des vereinbarten Zeitraums von einem Jahr in dem Zeitpunkt als ausgeführt, in dem der Jahreszeitraum endet. Daher werden auch die Reinigungsleistungen vor dem 1.7.2020 mit 16 % besteuert.

Bei Dauerverträgen ist daher auf die im Vertrag vereinbarten Leistungszeiträume zu achten.

a) Gesamtleistungen und Teilleistungen

Für eine vereinbarte Gesamtleistung (z.B. Errichtung eines Gebäudes) wird in der Praxis oftmals durch Teilrechnungen schon während der Leistungserbringung über abgrenzbare Teilleistungen abgerechnet.

Teilleistungen müssen

- wirtschaftlich abgrenzbare Teile einer einheitlichen Leistung und
- vertraglich vereinbart worden sein.

Liegen diese beiden Voraussetzungen vor, gilt immer der Zeitpunkt in dem die Teilleistung erbracht wurde.

Bei Bauleistungen ist dies in der Regel die Abnahme der erbrachten Teilleistung. Daher besteht bei aktuellen Bauvorhaben die Möglichkeit, vertraglich vereinbarte Teilleistungen noch bis zum 31.12.2020 abzunehmen, um damit den gesenkten Steuersatz von 16 % in Anspruch nehmen zu können.

Wir bitten zu beachten, dass Teilleistungen nur dann vorliegen, wenn diese auch tatsächlich vertraglich vereinbart wurden. Ist z.B. für eine Dauerleistung eine jährliche Abrechnung zum 31.1. vorgesehen, so kann nicht durch eine Zwischenrechnung zum 30.11.2020 der gesenkte Steuersatz in Anspruch genommen werden.

Soll der Vertrag noch entsprechend angepasst werden, so hätte die Vertragsänderung nach Auffassung der Finanzverwaltung bereits vor dem 1. Juli 2020 erfolgen müssen.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde beauftragt den Bauunternehmer X mit der Sanierung des Kirchendachs. Im Vertrag werden fünf Bauabschnitte vereinbart, die wirtschaftlich abgrenzbare Teile der Gesamtleistung sind (hierzu: [Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft des Bundesministeriums der Finanzen mit Beispielen](#) vom 12.10.2009) und die jeweils nach Fertigstellung und nach Abnahme durch die Kirchengemeinde von X in Rechnung gestellt werden können (Teilleistungsrechnungen).

Der Auftrag wurde im März 2020 durch die Kirchengemeinde ausgelöst, die Überwachung der Baumaßnahme wurde einem fachkundigen Dritten (Baubetreuer) anvertraut:

1. Bauabschnitt Rückbau des Daches/ alte Dacheindeckung abreißen/Dachkonstruktion/Giebelsimse demontieren

Der Bauunternehmer arbeitet daran vom 20.03. bis zum 29.05.2020. Es ist ein Entgelt in Höhe von EUR 25.000 zuzüglich Umsatzsteuer vereinbart.

Die Abnahme durch den Baubetreuer der Gemeinde erfolgt am 30.05.2020.

Da diese Teilleistung zum 30.5.2020 abgenommen wird, gilt hier der Umsatzsteuersatz von 19 %. X schreibt daher eine Rechnung in Höhe von EUR 25.000 zzgl. 19 % Umsatzsteuer, somit insgesamt EUR 29.750.

2. Bauabschnitt Erneuerung des Dachstuhles / Verlegung der Dachlatung / Ausbildung regensicherer Unterdächer

X arbeitet hieran vom 06.06. bis zum 30.06.2020. Es ist ein Entgelt in Höhe von EUR 75.000 vereinbart. Die Abnahme dieses Bauabschnittes erfolgt am 1.7.2020.

Da die Leistung erst mit Abnahme durch die Kirchengemeinde umsatzsteuerrechtlich als erbracht gilt, ist der Umsatzsteuersatz anzuwenden, der am 1.7.2020 gilt, auch wenn die eigentlichen Arbeiten von X in einen Zeitraum erbracht wurden, in dem ein anderer Umsatzsteuersatz gegolten hat. Daher stellt X eine Rechnung in Höhe von EUR 75.000, zzgl. 16 % Umsatzsteuer, somit insgesamt EUR 87.000.

3. Bauabschnitt Neueindeckung des Daches / Biberschwanzziegel in Doppeldeckung / Firsteindeckung mit Entlüftungselementen

Hieran arbeitet X vom 1.8. bis zum 30.10.2020. Es ist ein Entgelt in Höhe von EUR 150.000 zuzüglich Umsatzsteuer vereinbart. Der Baubetreuer der Kirchengemeinde nimmt diese Leistungen am 15.11.2020 ab. X schreibt daher eine Rechnung in Höhe von EUR 150.000 zzgl. 16 % Umsatzsteuer, somit insgesamt EUR 174.000.

4. Bauabschnitt Herstellung der Regenrinnen und Abläufe in Kupfer

X arbeite an diesem Bauabschnitt in der Zeit vom 01.12.2020 bis zum 15.12.2020. Für diese Teilleistung ist ein Entgelt in Höhe von EUR 25.000 zuzüglich Umsatzsteuer vereinbart.

Aufgrund von Erkrankung des Baubetreibers kann dieser die Leistung erst am 10.1.2021 abnehmen.

Da die Leistung erst mit der Abnahme erbracht ist, ist daher der Umsatzsteuersatz anzuwenden der am 10. Januar 2021 gilt. Daher schreibt X eine Rechnung in Höhe von EUR 25.000 zzgl. 19 % Umsatzsteuer, somit insgesamt EUR 29.750.

#### 5. Bauabschnitt Herstellung der Blitzschutzanlage

X arbeitet hieran vom 16.12.2020 bis zum 15.01.2021. Es ist ein Entgelt in Höhe von Euro 20.000 zuzüglich Umsatzsteuer vereinbart. Der Baubetreuer nimmt diese Leistung am 20. Januar 2021 ab.

X schreibt hierzu eine Rechnung in Höhe von Euro 20.000 zuzüglich 19% Umsatzsteuer somit insgesamt EUR 23.800 Euro.

Die Kirchengemeinde zahlt in diesem Beispiel, bei Abnahme der Leistungen nach Baufortschritt, in Summe EUR 344.300.

Sieht der Vertrag keine Abrechnung von Teilleistungen nach Baufortschritt vor, sodass erst die gesamte Leistung nach Fertigstellung abgerechnet werden kann, müsste die Kirchengemeinde einen Betrag in Höhe von Euro 295.000 zzgl. 19 % Umsatzsteuer, somit insgesamt EUR 351.050 bezahlen.

#### b) Besondere Leistungen

Das Bundesministerium der Finanzen hat zu einigen Verträgen Sonderregelungen herausgegeben (vgl. BMF-Schreiben vom 30.6.2020).

##### (1) Lieferung von Strom, Gas, Wasser, Kälte und Wärme

Die Lieferung erfolgt hier grundsätzlich nach Ablesezeiträumen, oftmals einmal jährlich. Endet der Ablesezeitraum vor dem 1.7.2020, so erfolgt die Rechnungsstellung grundsätzlich mit dem höheren Steuersatz von 19 % bzw. 7 %.

Endet der Ablesezeitraum jedoch zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020, so ist die gesamte Jahreslieferung mit 16 % bzw. 5 % zu besteuern. Ob die kirchliche Körperschaft auf Grund des Vertrages bzw. der dem Vertrag zugrunde liegenden AGB einen Anspruch auf Erstattung der Differenz hat, sollte im Einzelfall geprüft werden.

Der Versorger kann aber in diesem speziellen Fall auch eine gesonderte Abrechnung vornehmen und die Stromlieferung entsprechend der Tage auf den Zeitraum vor dem 1.7.2020 und zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020 verteilen und entsprechend den jeweiligen Umsatzsteuersatz ansetzen.

Die monatlichen Vorauszahlungen sind entsprechend dem bei der Zahlung anzuwendenden Steuersatz zu besteuern. Daher wären Vorauszahlungen auf die Versorgerleistungen, die nach dem

30.6.2020 geleistet werden mit 16 % bzw. 5 % zu versteuern.

Eine Kürzung der verlangten Vorauszahlung ist jedoch nur zulässig, wenn auch ein zivilrechtlicher Anspruch gegenüber dem Versorger auf die Auszahlung der Differenz besteht. Um hier Inkasso oder Anwaltskosten zu vermeiden, sollte dies vor der Kürzung anhand des individuellen Vertrages geprüft werden.

Zudem hat es auch die Finanzverwaltung zugelassen, dass der Stromanbieter die Vorauszahlungen weiterhin mit dem höheren Steuersatz abrechnen kann, wenn in der Endabrechnung zum Ende des, in der Regel jährlichen, Abrechnungszeitraums der korrekte Steuersatz angewandt wird und dadurch eine ggf. zu hohe Steuer aus den Vorauszahlungen ausgeglichen wird.

Daher empfehlen wir auch hier die Vorauszahlungen nicht zu kürzen, sondern vielmehr die Schlussabrechnung genau zu prüfen.

## (2) Telekommunikationsdienstleistungen

Liegt ein langfristiger Telekommunikationsvertrag vor (unbefristet oder mit einer Mindestlaufzeit von mindestens sechs Monaten) und ist eine monatliche Abrechnung vereinbart, so gilt auch die Leistung des gesamten Abrechnungszeitraums zu dem Zeitpunkt als erbracht in dem der Abrechnungszeitraum endet.

Das Bundesministerium der Finanzen hat es dem Anbieter aber freigestellt zum 30.6. eine Zwischenabrechnung vorzunehmen. In diesem Fall erhält die Kirchengemeinde eine Rechnung, die alle Leistungen bis zum 30.6.2020 mit 19 % abrechnet. Entsprechend werden dann die Leistungen ab dem 1.7.2020 in einem ggf. kürzeren Abrechnungszeitraum abgerechnet und mit 16 % versteuert.

Ob die Kirchengemeinde einen Anspruch auf Erstattung der Umsatzsteuerdifferenz hat, ist anhand des Telekommunikationsvertrages zu prüfen. Hierzu gilt das oben zu I.C. ausgeführte entsprechend.

Obwohl das Bundesministerium der Finanzen hierzu keine Aussagen trifft, dürfte für den Wechsel vom 31.12.2020 auf den 1.1.2021 gleiches gelten.

## **C. Leistungen eines ausländischen Unternehmers**

Erhält die kirchliche Körperschaft eine sonstige Leistung (Dienstleistung) eines ausländischen Unternehmers gilt folgendes:

Die kirchliche Körperschaft schuldet die Umsatzsteuer des leistenden Unternehmers nach den Vorschriften des § 13b UStG (Reverse Charge) dem Finanzamt.

Somit hat die kirchliche Körperschaft die Umsatzsteuer entsprechend des zum Zeitpunkt der Ausführung der Leistung geltenden Steuersatzes an das Finanzamt zu zahlen.

Hinsichtlich der Höhe des Umsatzsteuersatzes gilt auch der Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes (siehe oben unter I.B.).

Beispiel:

Die Kirchengemeinde beauftragt einen polnischen Klempner mit der Reparatur der Dachrinne am Gemeindehaus. Der Klempner führt die Leistung im Juli 2020 aus und schreibt der Gemeinde am 10.8.2020 eine Rechnung über EUR 2.000 ohne Ausweis der Umsatzsteuer. Die Kirchengemeinde überweist am 10.9.2020 den Rechnungsbetrag.

Die Kirchengemeinde muss in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat August die Umsatzsteuer für den Klempner in Höhe von EUR 320 (Umsatzsteuersatz 16 %) anmelden und an das Finanzamt abführen.

#### **D. Was ist zu tun:**

Bei der Rechnungseingangsprüfung ist sicherzustellen, dass auch die Rechnungen der Lieferanten für Leistungen im Zeitraum zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020 nur die verminderte Umsatzsteuer ausweisen.

Es ist im Einzelfall zu prüfen, ob die kirchliche Körperschaft einen Anspruch auf Auszahlung des Differenzbetrages gegenüber dem leistenden Unternehmer hat (vgl. hierzu oben I.C.). Liegt ein solcher Anspruch vor, sollte die Körperschaft diesen auch geltend machen.

Das gleiche gilt auch hinsichtlich der Korrektur von An- bzw. Vorauszahlungen, die vor dem 1.7.2020 geleistet und die mit dem höheren Steuersatz (19 % bzw. 7 %) in Rechnung gestellt wurden. Auch hier kann ein Erstattungsanspruch der Körperschaft gegenüber dem leistenden Unternehmer bestehen.

Hat die kirchliche Körperschaft eine Rechnung mit einem zu hohen Steuerausweis erhalten, z.B. weil der leistende Unternehmer 16 % statt 19 % ausgewiesen hat, und bezieht die kirchliche Körperschaft die Leistung im Rahmen eines BgA und ist damit gegebenenfalls vorsteuerabzugsberechtigt, so darf sie nur die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer, nämlich 16 % gegenüber dem Finanzamt geltend machen. Daher sollte besonders in diesen Fällen die kirchliche Körperschaft auf eine Rechnungskorrektur gegenüber dem leistenden Unternehmer bestehen.

Da die Steuersatzänderungen sowohl den Regel- als auch den ermäßigten Steuersatz betreffen, ist ein besonderes Augenmerk auf Reisekostenabrechnungen zu richten (z.B. Hotelübernachtung, Bahnticket).