



Evangelisch-Lutherische
Kirche in Norddeutschland

**Handreichung zur
Umsatzbesteuerung
im Bereich
Personalwesen**

Stand: 12.09.2022

Bearbeitet von: Arne Bendixen (KK Schleswig-Flensburg), Almuth Brummack (LKA), Maren Helmke (KK Hamburg-West/Südholstein), Dr. Nora Lutze-Sorger (LKA), Thomas Christian Meyer (KK Lübeck-Lauenburg), Bernd Nadler (KK Hamburg-Ost), Jan-Henning Petersen (KK Schleswig-Flensburg), Ricarda Ries (KK Lübeck-Lauenburg), Jan Soetbeer (LKA)

Inhalt

I. Allgemeines	4
I.1 Allgemeiner Hinweis zum Gebrauch der Handreichung.....	4
I.2 Haftungsausschluss.....	4
I.3 Kontaktadressen.....	4
I.4 Abkürzungsverzeichnis.....	4
II. Einleitung	5
III. Umsatzbesteuerung nach der neuen Rechtslage (Überblick)	5
III.1 Handlungsform	5
III.2 Tätigwerden auf privatrechtlicher Grundlage	6
III.3.1 Tätigwerden auf öffentlich-rechtlicher Grundlage	6
III.3.2 Ausschluss größerer Wettbewerbsverzerrungen	7
III.4 Relevante Leistungen (Einheitlichkeit, Trennung in Haupt- und Nebenleistung).....	9
III.5 Gegenstand der Leistung.....	9
III.6 Entgelt.....	10
III.7 Gestaltungsmissbrauch	11
III.8 Innenumsätze	12
III.9 Fusion von Kirchengemeinden	13
III.10 Kleinunternehmerregelung.....	13
III.11 Verantwortung für die Erfüllung der (umsatz-)steuerlichen Verpflichtungen	14
IV. Sachverhaltsgestaltungen im Bereich Personalwesen	15
IV.1 Beschäftigung einer/eines Mitarbeitenden bei mehreren kirchlichen jPöR	15
IV.1.1 Ein Beschäftigungsverhältnis, Personalgestellung gegen Kostenerstattung.....	15
IV.1.2 Mehrere Beschäftigungsverhältnisse, keine Personalgestellung.....	16
IV.1.3 Abwandlung: Mehrarbeitgebermodell	17
IV.2 Steuerbefreiungen bei Personalgestellungen	21
IV.3 Abrechnung durch den Kirchenkreis.....	23
IV.4 Fahrrad-Leasing	24
IV.5 Gemeinsame Mitarbeitervertretung – Finanzierung.....	26
IV.6 Gemeinsame Mitarbeitervertretung – Personalkostenerstattung bei Freistellung von der Arbeit.....	27

IV.7	Zuschuss KED Ökumene/Flüchtlingsarbeit.....	27
IV.8	Betriebliches Eingliederungsmanagement.....	28
IV.9	Kita-Fachberatung	29
V.	Einzelfälle Personalgestellungen.....	31
V.1	Gestellung von Gemeindesekretärinnen bzw. Gemeindesekretären	31
V.2	Gestellung von Kirchenmusikerinnen bzw. Kirchenmusikern und Organistinnen bzw. Organisten.....	31
V.3	Gestellung von Kreiskantorinnen und Kreiskantoren	33
V.4	Gestellung von Diakoninnen bzw. Diakonen.....	34
V.5	Gestellung von Gemeindepädagoginnen bzw. Gemeindepädagogen	35
V.6	Gestellung von Küsterinnen bzw. Küstern	37
V.7	Gestellung von Notfallseelsorgerinnen, Notfallseelsorgern, Krankenhausseelsorgerinnen und Krankenhausseelsorgern.....	37
V.8	Gestellung von Hausmeisterinnen bzw. Hausmeistern.....	38
V.9	Gestellung von Reinigungspersonal	39
V.10	Personalgestellung an Schulen zum Zwecke des Unterrichts	39
V.11	Gestellung von Friedhofsmitarbeiterinnen bzw. Friedhofsmitarbeitern sowie Friedhofsverwalterinnen bzw. Friedhofsverwaltern	40
V.12	Gestellung von Erzieherinnen bzw. Erziehern sowie (Heil-)Pädagoginnen bzw. (Heil-)Pädagogen	40
V.13	Personalgestellung von Pflegekräften oder anderen Mitarbeitenden einer Sozialstation	41
VI.	Schaubild Prüfschema zur Unternehmereigenschaft kirchlicher juristischer Personen des öffentlichen Rechts	43
VII.	Auszug UStG	44
VIII.	Stichwortverzeichnis	46
IX.	Anlagen	47
Anlage 1	Muster einer Anrufungsauskunft zur Einholung der Zustimmung der betroffenen Betriebsstättenfinanzämter zur Übernahme der Arbeitgeberpflichten durch die Stammarbeitgeberin bzw. den Stammarbeitgeber	48
Anlage 2	Muster zur Einholung einer Zustimmung des Sozialversicherungsträgers	50
Anlage 3	Muster einer Vereinbarung der Arbeitgeberinnen bzw. der Arbeitgeber ..	51
Anlage 4	Muster eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft bezüglich der umsatzsteuerlichen Behandlung des Mehrarbeitgebermodells	53

I. Allgemeines

I.1 Allgemeiner Hinweis zum Gebrauch der Handreichung

Die Handreichung soll insbesondere die Folgewirkungen der neuen Rechtslage seit dem Inkrafttreten des § 2b UStG für die Umsatzbesteuerung der sog. öffentlichen Hand im Bereich des kirchlichen Personalwesens verdeutlichen.

Die Ausführungen ergänzen und konkretisieren die Ausführungen in der „Handreichung zu Umsatzsteuerpflichten kirchlicher juristischer Personen des öffentlichen Rechts gemäß § 2b UStG ab 1. Januar 2023“.

Hinsichtlich der Begriffsbestimmungen und Grundsätze wird auf die bereits vorhandenen kirchlichen Arbeitshilfen verwiesen.

I.2 Haftungsausschluss

Diese Handreichung ist nur für den kircheninternen Gebrauch bestimmt. Die Ausführungen haben bewusst einen grundlegenden und informellen Charakter. Sie basieren auf den aktuell gültigen Gesetzen, Richtlinien und Anwendungserlassen. Änderungen der maßgebenden steuerlichen Bewertungen sind nicht ausgeschlossen.

Für die Anwendung im konkreten Einzelfall übernimmt die Evangelisch-Lutherische Kirche in Norddeutschland keine Gewähr in Bezug auf Inhalt, Richtigkeit und Vollständigkeit der Ausführungen. Eine Haftung ist ausgeschlossen. Für den konkreten Sachverhalt ist eine weitergehende fachlich versierte Beratung unabdingbar.

I.3 Kontaktadressen

Für Fragen stehen Ihnen die Mitarbeitenden der Personalabteilung sowie die Mitarbeitenden der Finanzabteilung Ihres Kirchenkreises gern zur Verfügung.

I.4 Abkürzungsverzeichnis

AO	Abgabenordnung
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
EuGH	Europäischer Gerichtshof
jPöR	juristische Person des öffentlichen Rechts
KG	Kirchengemeinde
UStAE	Umsatzsteueranwendungserlass
UStG	Umsatzsteuergesetz
VDD	Verband der Diözesen Deutschlands

II. Einleitung

Diese Handreichung richtet sich an Kirchengemeinden, Kirchenkreise und kirchliche Verbände im Bereich der Evangelisch-Lutherischen Kirche in Norddeutschland (Nordkirche). Sie soll bezüglich der Gestaltungen im Bereich des Personalwesens und ihrer umsatzsteuerlichen Folgen informieren und sensibilisieren. Diese Handreichung kann nur Hinweise geben. Sie kann insbesondere nicht die steuerliche Beratung durch eine Vertreterin bzw. einen Vertreter der steuerberatenden Berufe sowie der arbeitsrechtlich beratenden Berufe im jeweiligen Einzelfall ersetzen.

III. Umsatzbesteuerung nach der neuen Rechtslage (Überblick)

Von der Neuregelung der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft der sog. öffentlichen Hand durch Einfügung des § 2b UStG sind u. a. die Kirchengemeinden und Kirchenkreise betroffen. Insbesondere reicht nunmehr allein die Qualifizierung als hoheitliche Aufgabe nicht mehr aus, um eine Umsatzbesteuerung zu vermeiden. Auch hoheitliche, entgeltliche Leistungen können zu einer unternehmerischen und damit steuerbaren Leistung führen, wenn größere Wettbewerbsverzerrungen nicht ausgeschlossen sind. Sofern die Voraussetzungen einer Steuerbefreiungsvorschrift erfüllt sind, ist die Leistung steuerfrei, ansonsten steuerpflichtig.

III.1 Handlungsform

Für die umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen der jPöR kommt es künftig entscheidend darauf an, welcher Handlungsform sich die jPöR bedient.

Wird die jPöR auf privatrechtlicher Grundlage tätig, ist sie unter den weiteren Voraussetzungen des § 2 UStG Unternehmerin. Der Anwendungsbereich des § 2b UStG wird eröffnet.

Wird die jPöR hingegen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage tätig, ist der Anwendungsbereich des § 2b UStG grundsätzlich eröffnet. Dazu ist neben dem Handeln auf einer öffentlich-rechtlichen Grundlage (z.B. aufgrund eines Gesetzes oder einer Satzung) erforderlich, dass sich die jPöR einer öffentlich-rechtlichen Finanzierungsform bedient. Können größere Wettbewerbsverzerrungen nach § 2b UStG ausgeschlossen werden, gilt die jPöR nach § 2b Absatz 1 UStG ausnahmsweise nicht als Unternehmerin im Sinne des UStG (siehe Darstellungen unter III.3).

Wird die jPöR auf öffentlich-rechtlicher Grundlage tätig und ist die Finanzierung der Leistung privatrechtlich ausgestaltet, liegt insgesamt kein Tätigwerden auf öffentlicher Grundlage vor. Die Anwendung des § 2b UStG scheidet in diesen Fällen aus. In diesem Fall gelten die Darstellungen unter III.2.

III.2 Tätigwerden auf privatrechtlicher Grundlage

Wird die jPöR auf privatrechtlicher Grundlage tätig, handelt sie wie jede andere Unternehmerin bzw. jeder andere Unternehmer auch, sodass sie auch wie jede andere Unternehmerin bzw. jeder andere Unternehmer besteuert werden soll. Eine Sonderbehandlung der jPöR ist insoweit sachlich nicht gerechtfertigt.

Die Personalgestellung wird in der Praxis in der Regel auf privatrechtlicher Grundlage erfolgen, sodass die jPöR insoweit Unternehmerin im Sinne des UStG ist. Eine Personalgestellung auf Grundlage eines öffentlich-rechtlichen Vertrags wird regelmäßig daran scheitern, dass kein Rechtsverhältnis auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts begründet, geändert oder aufgehoben wird.

III.3.1 Tätigwerden auf öffentlich-rechtlicher Grundlage

Gemäß § 2b UStG gelten jPöR dann **nicht** als Unternehmerin im Sinne des UStG,

- wenn sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ obliegen, **und**
- die Nichtbesteuerung nicht zu „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ führt.

Der Anwendungsbereich des § 2b UStG – d. h. das Handeln im Rahmen der sog. „öffentlichen Gewalt“ – setzt voraus, dass die Tätigkeiten auf der Grundlage von öffentlich-rechtlichen Sonderregelungen¹ ausgeübt werden.

Derartige öffentlich-rechtliche Sonderregelungen können z. B. ein Kirchengesetz, eine Satzung oder ein öffentlich-rechtlicher Vertrag sein.

Weiterhin ist zu beachten, dass auch bei einem gegebenen öffentlich-rechtlichen Handlungsrahmen die privatrechtliche Ausgestaltung der Leistung z. B. in Form der Erhebung privatrechtlicher Entgelte dazu führt, dass insgesamt kein Handeln im Rahmen der öffentlichen Gewalt vorliegt. Es sollte insofern bei der Gebührenerhebung auf Grundlage der Gebührensatzung die Bezeichnung „Gebührenbescheid“ gewählt werden.

Auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen sind generell steuerbar und, sofern die Voraussetzungen einer Steuerbefreiungsvorschrift des UStG nicht erfüllt sind, steuerpflichtig. Die Grundvoraussetzung zur Anwendung des § 2b UStG ist nicht gegeben.

¹ Vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.2016 „Anwendungsfragen des § 2b UStG“ (BStBl 2016 I S. 1451), Rz. 6.

III.3.2 Ausschluss größerer Wettbewerbsverzerrungen

Falls eine öffentlich-rechtliche Handlungsform vorliegt, ist weiterhin zu prüfen, ob nicht ein steuerschädlicher Wettbewerbsvorteil (so genannte Wettbewerbsverzerrung) besteht. Nur dann, wenn keine „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ vorliegen, ist die Nichtsteuerbarkeit der relevanten Leistung gem. § 2b UStG gewährleistet.

Derartige Wettbewerbsverzerrungen setzen voraus, dass die von einer jPöR auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbrachte Leistung gleicher Art auch von einer privaten Unternehmerin bzw. einem privaten Unternehmer eigenverantwortlich erbracht werden könnte.² Die Marktrelevanz erfordert eine differenzierte Prüfung, u. a. basierend auf den jeweils maßgebenden gesetzlichen Rahmenbedingungen für die betroffenen Leistungen. Hier ist beispielsweise auf die landesgesetzlichen Vorgaben abzustellen. So schließt eine Abnahme- oder Annahmeverpflichtung von Leistungen der öffentlichen Hand einen wettbewerbsrelevanten Markt aus.³

Der Gesetzgeber hat im UStG Sachverhalte geregelt, in denen größere Wettbewerbsverzerrungen ausgeschlossen werden können. Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen insbesondere nicht vor, wenn

1. der von einer jPöR im Kalenderjahr aus *gleichartigen* Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17.500 EUR jeweils nicht übersteigen wird (vgl. § 2b Absatz 2 Nummer 1 UStG) **oder**
2. vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht einer Steuerbefreiung unterliegen (vgl. § 2b Absatz 2 Nummer 2 UStG) **oder**
3. eine Leistung von einer jPöR an eine andere jPöR ausgeführt wird und die Leistung aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von jPöR erbracht werden dürfen (vgl. § 2b Absatz 3 Nummer 1 UStG) **oder**
4. eine Leistung von einer jPöR an eine andere jPöR ausgeführt wird und die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird (vgl. § 2b Absatz 3 Nummer 2 UStG). Dies ist regelmäßig der Fall, wenn
 - a. die Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen,

² Vgl. auch hierzu v. g. BMF-Schreiben vom 16.12.2016 (BStBl 2016 I S. 1451), Rz. 23.

³ Vgl. auch hierzu v. g. BMF-Schreiben vom 16.12.2016 (BStBl 2016 I S. 1451), Rz. 27.

- b. die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen,
- c. die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden **und**
- d. der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere jPöR erbringt.

Zu 1.: Tätigkeiten sind nach Auffassung der Finanzverwaltung „gleichartig“ (und insofern zusammengefasst zu beurteilen), wenn sie aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers dieselben Bedürfnisse befriedigen.⁴

Die Umsatzgrenze von 17.500 EUR kann für verschiedene Tätigkeiten je gleichartiger und auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbrachter Tätigkeit mehrfach von der jPöR in Anspruch genommen werden. Für die Ermittlung der Grenze ist auf die voraussichtlich zu vereinnahmenden Beträge abzustellen. Maßgebend ist die zu Beginn eines Jahres vorzunehmende Beurteilung der Verhältnisse für das laufende Kalenderjahr. Ist danach ein voraussichtlicher Umsatz von nicht mehr als 17.500 EUR zu erwarten, ist dieser Betrag auch dann maßgebend, wenn der tatsächliche Umsatz im Laufe des Kalenderjahres die Grenze von 17.500 EUR überschreitet.⁵

Zu 2.: Sofern Unternehmerinnen bzw. Unternehmer, die diese Leistung auf privatrechtlicher Grundlage erbringen, eine Steuerbefreiung beanspruchen können (z. B. für die Vermietung eines Grundstückes an eine Privatperson), kann die Nichtbesteuerung der jPöR keine größeren Wettbewerbsverzerrungen auslösen, da eine Steuerbefreiung zum Tragen kommt.

Zu 3.: Sofern die Leistung aufgrund (kirchen-)gesetzlicher Bestimmungen nur von einer anderen jPöR erbracht werden darf, kann es ebenfalls nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen kommen, da eine Unternehmerin bzw. ein Unternehmer diese Leistung nicht erbringen könnte. Sie bzw. er ist von der Leistungserbringung durch Gesetz ausgeschlossen.

Zu 4.: Sofern die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird, sollen größere Wettbewerbsverzerrungen ausgeschlossen sein. Der Anwendungsbereich ist durch das BMF-Schreiben vom 14. November 2019 (BStBl I, Seite 1140) bezüglich der gesonderten Prüfung möglicher größerer Wettbewerbsverzerrungen bei § 2b Absatz 3 Nummer 2 UStG stark eingegrenzt worden. Auch bei Vorliegen der in § 2b Absatz 3 Nummer 2 UStG genannten Voraussetzun-

⁴ Vgl. auch hierzu v. g. BMF-Schreiben vom 16.12.2016 (BStBl 2016 I S. 1451), Rz. 36.

⁵ Vgl. auch hierzu BMF-Schreiben vom 16.12.2016 (BStBl 2016 I S. 1451), Rz. 34.

gen ist danach eine gesonderte Prüfung auf mögliche schädliche Wettbewerbsverzerrungen durchzuführen.

Sollten jPöR ihre Zusammenarbeit auf § 2b Absatz 3 Nummer 2 UStG stützen wollen, z. B. die Übernahme von Verwaltungsleistungen, die keine Pflichtleistungen im Sinne des Kirchenkreisverwaltungsgesetzes sind, durch eine andere jPöR, sollte vor Abschluss möglicher Vereinbarungen eine Vertreterin bzw. ein Vertreter der steuerberatenden Berufe hinzugezogen und eine kostenpflichtige verbindliche Auskunft beim zuständigen Finanzamt eingeholt werden.

III.4 Relevante Leistungen (Einheitlichkeit, Trennung in Haupt- und Nebenleistung)

Umsatzsteuerlich wird zwischen Haupt- und (unselbstständigen) Nebenleistungen unterschieden. Je nachdem, ob Leistungen als Hauptleistung oder aber als (unselbstständige) Nebenleistung zu einer steuerlich maßgebenden Hauptleistung einzustufen sind, sind unterschiedliche steuerliche Folgewirkungen möglich.⁶

(Unselbstständige) Nebenleistungen teilen umsatzsteuerlich das Schicksal der Hauptleistung. Ist die Hauptleistung steuerfrei, so ist auch die (unselbstständige) Nebenleistung von dieser Steuerbefreiung umfasst.

III.5 Gegenstand der Leistung

Für die steuerliche Behandlung der jeweiligen Leistung ist entscheidend, was Gegenstand der Leistung ist: Wird eine Verwaltungsleistung erbracht, ist Leistungsgegenstand z. B. eine Personalgestellung oder wird ein Gegenstand geliefert.

Die unterschiedlichen Ausgestaltungen der Leistungen können unterschiedliche Folgen in der umsatzsteuerlichen Behandlung haben (z. B. im Hinblick auf die Steuerbarkeit, die Steuerbefreiungsmöglichkeiten, die Steuersätze).

Gegenstand einer Personalgestellung ist, wie der Name schon sagt, die Gestellung des Personals, bestimmter Mitarbeitender. Eine Personalgestellung durch eine kirchliche jPöR liegt vor, wenn Mitarbeitende der kirchlichen jPöR an eine andere Rechtsträgerin bzw. einen anderen Rechtsträger z. B. eine andere kirchliche jPöR, einen Verein, eine andere Einrichtung etc. gegen Erstattung der Personalkosten überlassen wird. Das Arbeitsverhältnis zur kirchlichen jPöR bleibt bestehen. Die andere Rechtsträgerin bzw. der andere Rechtsträger wird nicht Arbeitgeberin bzw. Arbeitgeber.

⁶ Zur Einheitlichkeit der Leistung und Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistung vgl. Abschnitt 3.10 UStAE.

ber des überlassenen Personals, sie bzw. er hat in der Regel aber die Dienst- und Fachaufsicht. Die kirchliche jPöR schuldet hier die Überlassung der Mitarbeitenden.

Davon abzugrenzen sind Dienstleistungen, die eine kirchliche jPöR für andere Rechtsträgerinnen bzw. Rechtsträger erbringt. Diese Dienstleistungen werden in der Regel durch Mitarbeitende der kirchlichen jPöR erbracht. Die kirchliche jPöR schuldet hier die Dienstleistung und nicht die Gestellung des Personals.

Beispiel: Die Kirchengemeinde A stellt ihren Friedhofsmitarbeiter an die Kirchengemeinde B gegen Erstattung der Personalkosten ab. Der Friedhofsmitarbeiter wird durch die Kirchengemeinde B für die Pflege der Grünflächen eingesetzt. Gegenstand der Leistung ist die Überlassung des Friedhofsmitarbeiters. Es handelt sich um eine Personalgestellung. Für die Zeit der Überlassung des Mitarbeiters an die Kirchengemeinde B übt die Kirchengemeinde B die Dienst- und Fachaufsicht aus.

Abwandlung: Die Kirchengemeinde B beauftragt die Kirchengemeinde A mit der Pflege der Grünanlagen. Die Kirchengemeinde A setzt hierfür ihren Friedhofsmitarbeiter ein. Die Kirchengemeinde A schuldet gegenüber der Kirchengemeinde B die Pflege der Grünanlagen. Gegenstand der Leistung ist damit die Pflege der Grünanlagen. Ob die Kirchengemeinde A diese Leistung durch den Friedhofsmitarbeiter oder andere Mitarbeitende erledigen lässt, ist für die Leistung irrelevant. Die Kirchengemeinde B übt keine Dienst- und Fachaufsicht über die Mitarbeitenden der Kirchengemeinde A aus.

III.6 Entgelt

Für die Steuerbarkeit eines Leistungsaustausches ist u. a. erforderlich, dass dieser gegen Entgelt ausgeführt wird. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger für den Erhalt der Leistung aufwendet. Auch ein freiwilliges Entgelt ist ein Entgelt im Sinne des UStG. Als Entgelt kommt regelmäßig Geld in Betracht. Das Entgelt kann aber auch in Form einer Gegenleistung (Lieferung, sonstige Leistung) bestehen. Umsatzsteuerlich wird dann vom Tausch oder tauschähnlichen Umsatz gesprochen.

Beispiel: Die Kirchengemeinde A übernimmt die Sekretariatsarbeiten der Kirchengemeinde B. Die Kirchengemeinde B wiederum übernimmt die Pflege der Grünanlagen der Kirchengemeinde A. Im Ergebnis liegen zwei Leistungsaustausche vor. Es kommt zwar zu keinem Geldfluss, allerdings besteht das Entgelt für die jeweiligen Leistungen in der Gegenleistung. Sie sind steuerbar und steuerpflichtig.

III.7 Gestaltungsmissbrauch

Nach § 42 Absatz 1 AO kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ein Missbrauch liegt nach § 42 Absatz 2 AO vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

Im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 42 AO heißt es unter Ziffer 2:

„2.1 Ein Missbrauch i. S. d. § 42 Abs. 2 AO liegt vor, wenn

- eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die den wirtschaftlichen Vorgängen nicht angemessen ist,
- die gewählte Gestaltung beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem Steuervorteil führt,
- dieser Steuervorteil gesetzlich nicht vorgesehen ist und
- der Steuerpflichtige für die von ihm gewählte Gestaltung keine außersteuerlichen Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

2.2 Ob eine rechtliche Gestaltung unangemessen ist, ist für jede Steuerart gesondert nach den Wertungen des Gesetzgebers, die den jeweiligen maßgeblichen steuerrechtlichen Vorschriften zugrunde liegen, zu beurteilen. Das Bestreben, Steuern zu sparen, macht für sich allein eine Gestaltung noch nicht unangemessen. Eine Gestaltung ist aber insbesondere dann auf ihre Angemessenheit zu prüfen, wenn sie ohne Berücksichtigung der beabsichtigten steuerlichen Effekte unwirtschaftlich, umständlich, kompliziert, schwerfällig, gekünstelt, überflüssig, ineffektiv oder widersinnig erscheint. Die Ungewöhnlichkeit einer Gestaltung begründet allein noch keine Unangemessenheit.

Indizien für die Unangemessenheit einer Gestaltung sind zum Beispiel:

- die Gestaltung wäre von einem verständigen Dritten in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts und der wirtschaftlichen Zielsetzung ohne den Steuervorteil nicht gewählt worden;

- die Vor- oder Zwischenschaltung von Angehörigen oder anderen nahe stehenden Personen oder Gesellschaften war rein steuerlich motiviert;
- die Verlagerung oder Übertragung von Einkünften oder Wirtschaftsgütern auf andere Rechtsträger war rein steuerlich motiviert.“

Unter Ziffer 2.6 AEAO zu § 42 AO heißt es weiter:

„§ 42 Abs. 2 Satz 2 AO eröffnet dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die bei Vorliegen des Tatbestands des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO begründete Annahme eines Missbrauchs durch Nachweis außersteuerlicher Gründe zu entkräften. Die vom Steuerpflichtigen nachgewiesenen außersteuerlichen Gründe müssen allerdings nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sein. Sind die nachgewiesenen außersteuerlichen Gründe nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Vergleich zum Ausmaß der Unangemessenheit der Gestaltung und den vom Gesetzgeber nicht vorgesehenen Steuervorteilen nicht wesentlich oder sogar nur von untergeordneter Bedeutung, sind sie nicht beachtlich. In diesem Fall bleibt es bei der Annahme eines Missbrauchs nach § 42 Abs. 2 Satz 1 AO.“

Regelungen, die der Steuerumgehung oder Steuervermeidung dienen, werden in der Praxis an § 42 AO zu messen sein. Zudem wird eine Gestaltung aus rein steuerlichen Gründen ggf. ungewollte Folgen in anderen Bereichen eröffnen. Gestaltungen sollten daher ganzheitlich betrachtet werden. Im Zweifel sind die Beratung des Kirchenkreises bzw. des Landeskirchenamtes einzuholen bzw. Vertreterinnen und Vertreter der steuer- und rechtsberatenden Berufe hinzuzuziehen.

III.8 Innenumsätze

Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit der Unternehmerin bzw. des Unternehmers. Eine steuerbare Leistung liegt in der Regel nur dann vor, wenn die Unternehmerin bzw. der Unternehmer gegenüber einer bzw. einem Dritten (Unternehmerin bzw. Unternehmer oder Nichtunternehmerin bzw. Nichtunternehmer) eine Leistung gegen Entgelt erbringt. Leistet die Unternehmerin bzw. der Unternehmer an sich selbst, liegt ein Innenumsatz vor, der nicht steuerbar ist.

Beispiel: Der (unselbstständige) Bereich Kita-Verwaltung des Kirchenkreises stellt dem (unselbstständigen) Bereich Finanzbuchhaltung des Kirchenkreises Kopierkosten in Rechnung. Es handelt sich um einen nicht steuerbaren Innenumsatz.

III.9 Fusion von Kirchengemeinden

Umsatzsteuerliche Folgen können auch ein zusätzliches Argument für eine Fusion kirchlicher jPöR sein. Tauschen kirchliche jPöR untereinander Leistungen aus, für die keine Steuerbefreiung in Betracht kommt, sind diese dem Grunde nach steuerbar und steuerpflichtig. Fusionieren diese kirchlichen jPöR zu einer einzigen kirchlichen jPöR, sind die Leistungen innerhalb der fusionierten jPöR als Innenumsätze zu qualifizieren. Diese sind nicht steuerbar.

III.10 Kleinunternehmerregelung

Für kirchliche jPöR besteht unabhängig von der Regelung des § 2b UStG die Möglichkeit, die Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG in Anspruch zu nehmen. Nach dieser Regelung muss eine Unternehmerin bzw. ein Unternehmer dann keine Umsatzsteuer an die Finanzverwaltung abführen, wenn der steuerpflichtige Gesamtumsatz aus seiner gesamten unternehmerischen Betätigung im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird. Eine Kleinunternehmerin bzw. ein Kleinunternehmer ist nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Hinweis: Für den Umstieg auf die Neuregelungen zur Umsatzbesteuerung gilt Folgendes: Sofern nicht bereits nach alter Rechtslage Umsatzsteuer zu erheben war, ist für das Jahr 2023 allein auf den voraussichtlichen Umsatz dieses Kalenderjahres abzustellen. Der voraussichtliche steuerrelevante Jahresumsatz ist also zu schätzen. Hierbei ist die Grenze von 22.000 € und nicht die Grenze von 50.000 € maßgebend. Nur wenn der Jahresumsatz im Kalenderjahr 2023 voraussichtlich nicht höher als 22.000 € ist, darf für 2023 die Kleinunternehmer-Regelung in Anspruch genommen werden.

Auf die Kleinunternehmerregelung kann gegenüber dem zuständigen Finanzamt verzichtet werden. Eine solche Erklärung bindet die Unternehmerin bzw. den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Ein solcher Verzicht kann unter dem Gesichtspunkt des Vorsteuerabzugs ggf. sinnvoll sein.

Auch die der Kleinunternehmerregelung unterliegenden Umsätze müssen gegenüber dem zuständigen Finanzamt erklärt werden. Das Gleiche gilt grundsätzlich auch für steuerfreie Umsätze. Es besteht generell die Verpflichtung, eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung an das zuständige Finanzamt zu übermitteln.

Kleinunternehmerinnen bzw. Kleinunternehmer dürfen in ihren Rechnungen keine Umsatzsteuer ausweisen. Sie sind verpflichtet, in Rechnungen den Grund für die fehlenden Umsatzsteuer-Angaben zu nennen.

Formulierungsbeispiel: „Kein Umsatzsteuerausweis aufgrund Anwendung der Kleinunternehmerregelung gemäß § 19 UStG.“

Weisen Kleinunternehmerinnen bzw. Kleinunternehmer dennoch eine Umsatzsteuer (zu Unrecht) in ihren Rechnungen aus, schulden sie, wie alle anderen Unternehmerinnen bzw. Unternehmer auch, den zu Unrecht ausgewiesenen Steuerbetrag (§ 14c UStG).

Es handelt sich hierbei um eine verkürzte Darstellung. Für weitere Informationen wird auf Ziffer 4.3. der Handreichung zur Umsatzsteuerpflichten kirchlicher juristischer Personen des öffentlichen Rechts gemäß § 2b UStG ab 1. Januar 2023 hingewiesen.

III.11 Verantwortung für die Erfüllung der (umsatz-)steuerlichen Verpflichtungen

Die Erfüllung der (umsatz-)steuerlichen Verpflichtungen obliegt der jeweiligen kirchlichen jPöR. Sämtliche steuerbaren Umsätze der jPöR z. B. aus dem Friedhofsbereich, etwaigen Personalgestellungen und weiteren Umsätzen sind in **einer** Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Umsatzsteuererklärung zu erklären.

IV. Sachverhaltsgestaltungen im Bereich Personalwesen

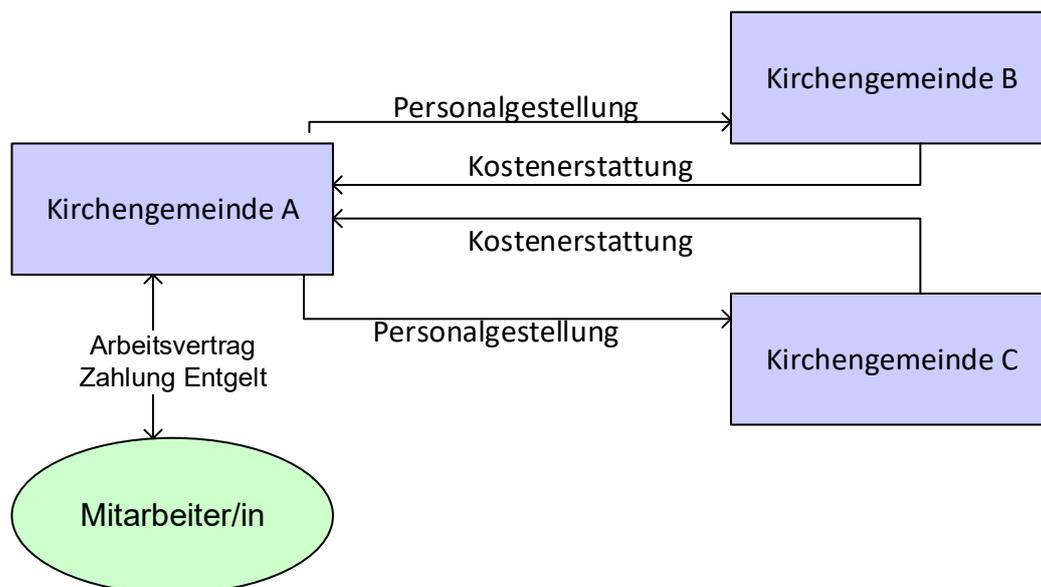
IV.1 Beschäftigung einer/eines Mitarbeitenden bei mehreren kirchlichen jPöR

Werden Mitarbeitende für mehrere kirchliche jPöR tätig, sind in der Praxis grundsätzlich zwei Fallgestaltungen zu unterscheiden:

1. Begründung eines Beschäftigungsverhältnisses bei einer kirchlichen jPöR und Gestellung der/des Mitarbeitenden gegen Erstattung der Kosten an (eine oder mehrere) andere kirchliche jPöR
2. Begründung jeweils eines eigenständigen Beschäftigungsverhältnisses mit mehreren kirchlichen jPöR

Die jeweilige Gestaltungen haben Vor- und Nachteile und unterschiedliche steuerliche Auswirkungen, die im Folgenden kurz dargestellt werden:

IV.1.1 Ein Beschäftigungsverhältnis, Personalgestellung gegen Kostenerstattung

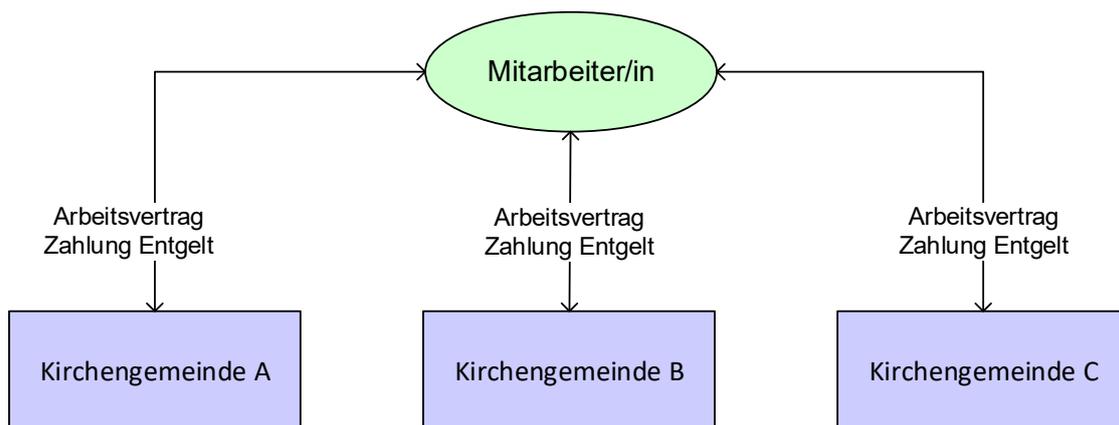


Schließt nur eine Kirchengemeinde mit der bzw. dem Mitarbeitenden einen Arbeitsvertrag und stellt sie diese/n Mitarbeitende/n anderen Kirchengemeinden gegen Erstattung der Kosten zur Verfügung, liegt umsatzsteuerlich eine Personalgestellung vor. Diese erfolgt in der Regel auf privatrechtlicher Grundlage und ist damit grundsätzlich steuerbar.

Für bestimmte Personalgestellungen sind Steuerbefreiungen denkbar (z. B. Gestellung einer Diakonin für die Jugendarbeit in der anderen Kirchengemeinde). Auf die Steuerbefreiungen wird unter IV.2 näher eingegangen.

Eine Personalgestellung liegt auch dann vor, wenn in dieser Sachverhaltskonstellati-
on die Kosten den jeweiligen kirchlichen jPöR in ihren Haushalten direkt zugerechnet
werden, also eine Aufteilung der Personalkosten auf die verschiedenen jPöR erfolgt.
Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass haushaltsrechtlich das Bruttoprinzip
gilt. Das heißt, dass die Personalkosten bei der anstellenden jPöR mit dem im Ar-
beitsvertrag vereinbarten Beschäftigungsumfang und etwaige Personalkostenerstat-
tungen gesondert auszuweisen sind. Eine Saldierung ist nicht zulässig.

IV.1.2 Mehrere Beschäftigungsverhältnisse, keine Personalgestellung



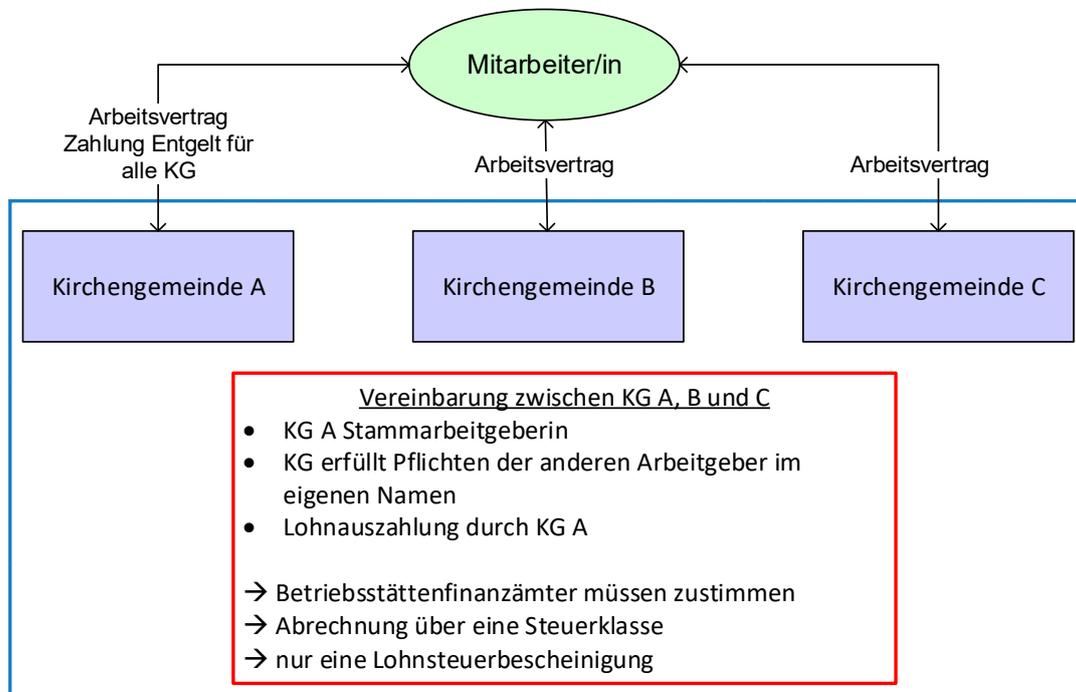
Schließt jede kirchliche jPöR einen eigenständigen Arbeitsvertrag mit der bzw. dem
Mitarbeitenden, liegen mehrere rechtlich selbstständige Arbeitsverhältnisse vor. Die
Vertragsverhältnisse und die daraus entstehenden Rechte und Pflichten bestehen für
das jeweilige Arbeitsverhältnis nur zwischen der jeweiligen kirchlichen jPöR und der
bzw. dem Mitarbeitenden.

In dieser Konstellation bestehen damit zwischen den kirchlichen jPöR keine Lei-
stungsbeziehungen, es kommt nicht zu einem Leistungsaustausch.

Da mehrere Arbeitsverhältnisse begründet werden, behält die kirchliche jPöR des
ersten Arbeitsverhältnisses die Lohnsteuer für die/den Mitarbeitende/n nach der
Steuerklasse I bis V ein und führt diese an das Betriebsstättenfinanzamt ab. Die
kirchlichen jPöR des zweiten Arbeitsverhältnisses und der ggf. weiteren Arbeitsver-
hältnisse müssen die Lohnsteuer nach der Steuerklasse VI einbehalten und abfüh-
ren. Der Lohnsteuerabzug nach der Steuerklasse VI führt zu einem verhältnismäßig
hohen Steuerabzug. Die betroffenen Mitarbeitenden sind in diesen Fällen gem. § 46
Absatz 2 Nummer 2 EStG zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet. Im Rahmen
der Veranlagung zur Einkommensteuer werden die endgültig zu zahlenden Steuer-
beträge (Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer) ermittelt und fest-
gesetzt.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist diese Gestaltung unproblematisch. Lohnsteuerlich führt diese Gestaltung zur Einbehaltung der Lohnsteuer nach der Steuerklasse VI im zweiten Arbeitsverhältnis und den ggf. bestehenden weiteren Arbeitsverhältnissen.

IV.1.3 Abwandlung: Mehrarbeitgebermodell



Als Lösung der Problematik der Personalgestaltung und Versteuerungsproblematik wird vielfach das Mehrarbeitgebermodell angeführt. Im Mehrarbeitgebermodell wird ein Arbeitsvertrag zwischen der bzw. dem jeweiligen Mitarbeitenden und den jeweiligen Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgebern geschlossen, für die die Arbeitsleistung erbracht wird. Der Umfang der für die jeweilige Arbeitgeberin bzw. den jeweiligen Arbeitgeber zu erbringenden Arbeitsleistung wird im Arbeitsvertrag festgehalten. Die Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgeber verständigen sich auf eine Arbeitgeberin bzw. einen Arbeitgeber, die bzw. der als Stammarbeitgeberin bzw. Stammarbeitgeber die Auszahlung des Entgelts sowie die Anmeldung und Abführung der Steuer- und Sozialversicherungsbeiträge übernimmt. Vor Abschluss des jeweiligen Arbeitsvertrages werden Zustimmungen der jeweils beteiligten Betriebsstättenfinanzämter eingeholt. Die Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgeber tragen jeweils ihren Anteil an den Personalkosten.

a) Steuerliche Auswirkungen

Das Einkommensteuergesetz sieht in § 38 Absatz 3a Satz 2 die Möglichkeit vor, dass das Betriebsstättenfinanzamt zulassen kann, dass ein anderer als die Arbeitgeberin

bzw. der Arbeitgeber (und somit eine Dritte bzw. ein Dritter) die Pflichten der Arbeitgeberin bzw. des Arbeitgebers im eigenen Namen erfüllt. Voraussetzung hierfür ist, dass

- die bzw. der Dritte (im Folgenden Stammarbeitgeberin bzw. Stammarbeitgeber) sich hierzu gegenüber den anderen Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgebern verpflichtet hat,
- das Entgelt auszahlt und
- die Steuererhebung nicht beeinträchtigt wird.

Dieses Modell bedarf der Zustimmung der beteiligten Betriebsstättenfinanzämter.

In dem oben beschriebenen Modell dreier kirchlicher jPöR haben sich die Kirchengemeinden darauf verständigt, dass die Kirchengemeinde A Stammarbeitgeberin der/des Mitarbeitenden ist.

Stimmen die Betriebsstättenfinanzämter dieser Gestaltung zu und erfüllt die Stammarbeitgeberin die Pflichten der anderen Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgeber, kann die Stammarbeitgeberin die Entgelte, die der bzw. dem Mitarbeitenden in demselben Entgeltabrechnungszeitraum aus mehreren Arbeitsverhältnissen zufließen, für die Lohnsteuerermittlung und in der Lohnsteuerbescheinigung zusammenrechnen.

Das bedeutet, dass die Entgelte aus dem zweiten und dritten Arbeitsverhältnis mit den Entgelten des ersten Arbeitsverhältnisses zusammengerechnet werden dürfen und nach der Steuerklasse des ersten Arbeitsverhältnisses besteuert werden dürfen. Damit entfällt ein Lohnsteuereinbehalt nach der Steuerklasse VI für das zweite und dritte Arbeitsverhältnis.

Bei der in der Grafik dargestellten Sachverhaltskonstellation handelt es sich nur um ein Beispiel. Für das Mehrarbeitgebermodell sind mindestens zwei Arbeitsverhältnisse bzw. Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgeber notwendig. Es können aber auch drei und mehr Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgeber in dem Mehrarbeitgebermodell zusammenkommen.

Ein Muster einer Anrufungsauskunft zur Einholung der Zustimmung der betroffenen Betriebsstättenfinanzämter zur Übernahme der Arbeitgeberpflichten durch die Stammarbeitgeberin ist als Anlage 1 beigefügt.

Es wird empfohlen, dass nach Zustimmung der Betriebsstättenfinanzämter auch eine Zustimmung des Sozialversicherungsträgers eingeholt wird. Ein entsprechendes Muster ist als Anlage 2 beigefügt.

Zu beachten ist, dass jede kirchliche jPöR einen gesonderten Arbeitsvertrag mit der bzw. dem Mitarbeitenden schließt.

Daneben schließen die kirchlichen jPöR untereinander eine Vereinbarung, in der eine Kirchengemeinde zur Stammarbeitgeberin bestimmt wird. Die Stammarbeitgeberin verpflichtet sich gegenüber den anderen kirchlichen jPöR, die gesamten Entgelte auszuzahlen sowie die (steuer- und sozialversicherungsrechtlichen) Arbeitgeberpflichten zu übernehmen. Die anderen kirchlichen jPöR erstatten der Stammarbeitgeberin die verauslagten Entgelte einschließlich Steuern, Sozialversicherungsbeiträgen und Zusatzversorgungsbeiträgen. Ein entsprechendes Muster ist als Anlage 3 beigefügt.

Anders als im Falle der Personalgestellung kommt es zwischen den jeweiligen kirchlichen jPöR nicht zu einem Leistungsaustausch. Das Beschäftigungsverhältnis wird zwischen der bzw. dem Mitarbeitenden und der jeweiligen kirchlichen jPöR geschlossen. Die Stammarbeitgeberin übernimmt die Arbeitgeberpflichten hinsichtlich der Lohnabrechnung der anderen kirchlichen jPöR unentgeltlich. Sollte hierfür ein Entgelt durch die anderen kirchlichen jPöR gewährt werden (z. B. Gegenleistung in Geld oder im Wege einer Lieferung oder sonstigen Leistung), ist dieses Entgelt umsatzsteuerlich zu würdigen.

Die Stammarbeitgeberin verausgibt das Entgelt, die Steuern und die Sozialabgaben im Namen und auf Rechnung der anderen kirchlichen jPöR. Im jeweiligen Arbeitsvertrag zwischen kirchlicher jPöR und der bzw. dem Mitarbeitenden wird ein Stundenumfang festgelegt. Die jeweiligen kirchlichen jPöR erstatten der Stammarbeitgeberin die verauslagten Beträge für Entgelt, Steuern und Sozialabgaben entsprechend dem vereinbarten Beschäftigungsumfang. Die Erstattungsbeträge stellen bei der Stammarbeitgeberin durchlaufende Posten dar.

Sofern die Kirchengemeinden eine darüber hinausgehende Rechtssicherheit zur umsatzsteuerlichen Behandlung durch das zuständige Finanzamt erreichen wollen, besteht die Möglichkeit, beim für die Stammarbeitgeberin zuständigen Betriebsstättenfinanzamt eine gebührenpflichtige verbindliche Auskunft einzuholen. Ein entsprechendes Muster wird als Anlage 4 beigefügt.

Hinweis: Im Mehrarbeitgebermodell wäre eine Personalgestellung anzunehmen, wenn

- sich Stundenanteile zwischen den kirchlichen jPöR verschieben,
- eine Anpassung der Beschäftigungsumfänge in den jeweiligen Arbeitsverträgen unterbleibt und
- die kirchlichen jPöR die vom vereinbarten Beschäftigungsumfang abweichenden Stundenanteile untereinander abrechnen.

b) Arbeitsrechtliche Auswirkungen

Aus arbeitsrechtlicher Sicht bestehen keine Bedenken, soweit es bei den einzelnen Arbeitsverhältnissen zwischen der bzw. dem Mitarbeitenden und den einzelnen Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgebern bleibt. Dagegen bestehen große Bedenken gegen

die Bildung eines einheitlichen Arbeitsverhältnisses von einer Mehrzahl von Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgebern mit der bzw. dem Mitarbeitenden. Einheitliche Arbeitsverhältnisse bergen durch die Mehrzahl der Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgeber erhebliche Umsetzungsprobleme. Insbesondere der kündigungrechtliche Bereich mit seinen Besonderheiten birgt viele rechtliche Schwierigkeiten und Risiken.

Die Beendigung des Arbeitsverhältnisses ist bei einem einheitlichen Arbeitsverhältnis deutlich erschwert.

An dieser Stelle sollen auf folgende Risiken beispielhaft hingewiesen werden.

Soweit nicht anders geregelt, könnten die beteiligten Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgeber über das Arbeitsverhältnis im Ganzen nur gemeinschaftlich verfügen, d. h. eine Kündigung könnte regelmäßig nur durch eine Erklärung aller Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgeber erfolgen. Ohne anderweitige Regelung sind zudem betriebsbedingte Kündigungen nur dann sozial gerechtfertigt, wenn bei keiner bzw. keinem der beteiligten Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgeber mehr eine Beschäftigungsmöglichkeit besteht. Bei verhaltensbedingten Kündigungen ist fraglich, wie sich das Fehlverhalten eines Mitarbeitenden bei nur einer bzw. einem beteiligten Arbeitgeberin bzw. Arbeitgeber auf das Arbeitsverhältnis zu den anderen beteiligten Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgebern auswirkt und welche rechtlichen Konsequenzen daraus entstehen können.

Diese Beispiele sind nur Anhaltspunkte und stellen keine abschließende Aufzählung dar. Insbesondere im Bereich des Kündigungsrechts können sich im Einzelfall eine Vielzahl von risikoreichen Fallkonstellationen ergeben.

Neben der Beendigung des Arbeitsverhältnisses bringen auch Änderungen der zeitlichen oder inhaltlichen Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses viele rechtliche Schwierigkeiten und Risiken mit sich.

Es wird daher dringend empfohlen, die Beratung der Personalabteilung des Kirchenkreises einzuholen.

c) Sachkosten

Sollte mit dem Mehrarbeitgebermodell beispielsweise die Führung eines gemeinsamen Gemeindebüros verbunden und für das gemeinsame Büro Material- und Sachkosten (einschl. IT-Ausstattung), Unterhaltungs- und Instandhaltungskosten u. ä. aufgeteilt und von den beteiligten Kirchengemeinden an die Kirchengemeinde erstattet werden, die das Büro unterhält, so ist darüber eine separate Vereinbarung zu treffen, deren Auswirkungen auf die Umsatzsteuerpflicht gesondert zu prüfen sind.

IV.2 Steuerbefreiungen bei Personalgestellungen

Werden Mitarbeitende im Wege der Personalgestellung an andere jPöR oder auch privatrechtlich organisierte Einrichtungen entgeltlich überlassen (siehe IV.1.1), liegt in der Regel ein steuerbarer Leistungsaustausch vor. Die Personalgestellung ist unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG steuerfrei. Danach ist die Gestellung von Personal durch religiöse und weltanschauliche Einrichtungen für Zwecke geistlichen Beistand sowie für die folgenden Tätigkeiten steuerfrei:

- § 4 Nummer 14 Buchstabe b UStG

Personalgestellung für Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden, z. B. Krankenpflegende,

- § 4 Nummer 16 UStG

Personalgestellung für eng mit der Betreuung oder Pflege körperlich, kognitiv oder psychisch hilfsbedürftiger Personen verbundene Leistungen, die u. a. von jPöR erbracht werden, z. B. Pflegende in der Altenpflege,

- § 4 Nummer 18 UStG

Personalgestellung für 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, z. B. Gestellung von Mitarbeitenden für die Schuldnerberatung im außergerichtlichen Insolvenzverfahren, die „Tafeln“, die Frauenhäuser, die Beratung und Hilfe für Obdach- und Wohnungslose, die Beratung von Angehöriger drogen- oder alkoholabhängiger Menschen, die Beratung und Hilfe für Migrantinnen und Migranten, Asylbewerberinnen und Asylbewerber, Aussiedlerinnen und Aussiedler sowie für Flüchtlinge, die Leistungen der Beratungsstellen für Ehe- und Lebensfragen und Beratung und Hilfe für Straftatlassene sowie für Prostituierte,

- § 4 Nummer 21 UStG

Personalgestellung für die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen, wenn sie als Ersatzschulen gemäß Artikel 7 Abs. 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind

oder wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten,

- § 4 Nummer 22 Buchstabe a UStG

Personalgestellung für die Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden,

- § 4 Nummer 23 UStG

Personalgestellung für die Erziehung von Kindern und Jugendlichen und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen, die durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder durch andere Einrichtungen erbracht werden, deren Zielsetzung mit der einer Einrichtung des öffentlichen Rechts vergleichbar ist und die keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwendet werden,

- § 4 Nummer 25 UStG

Personalgestellung für Leistungen der Jugendhilfe nach § 2 Absatz 2 des Achten Buches Sozialgesetzbuch, die Inobhutnahme nach § 42 des Achten Buches Sozialgesetzbuch und Leistungen der Adoptionsvermittlung nach dem Adoptionsvermittlungsgesetz, wenn diese Leistungen von Trägern der öffentlichen Jugendhilfe oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden,

- für Zwecke geistlichen Beistands

Personalgestellung für Zwecke geistlichen Beistands wie beispielsweise die Überlassung von Mitarbeitenden zum Zwecke des Abhaltens von Gottesdiensten; welche weiteren Tätigkeiten unter „Zwecke geistlichen Beistands“ zu subsumieren sind, ist bislang nicht höchstrichterlich entschieden oder ausgelegt.

Nach der Gesetzesbegründung⁷ fallen unter den Begriff „religiöse und weltanschauliche Einrichtungen“ alle Einrichtungen, die den Schutz des Artikels 4 Absatz 1 und 2 GG und des Artikels 140 des Grundgesetzes in Verbindung mit Artikel 137 der Weimarer Reichsverfassung in Anspruch zu nehmen berechtigt sind. Hierunter fallen z. B. Kirchen in der Rechtsform einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, geistige Genossenschaften oder Mutterhäuser. Für die Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG kommt es nicht darauf an, ob die Einrichtung die Verkündung oder Verbreitung bestimmter religiöser oder weltanschaulicher Ansichten zum Ziel hat oder ob der Hauptzweck der Einrichtung in unmittelbar u. a. mit der Religionsausübung zusammenhängenden Tätigkeiten besteht.

Die kirchlichen jPöR erfüllen damit den Einrichtungsbegriff des § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG.

Der Begriff „Gestellung von Personal“ umfasst nach der Rechtsprechung des EuGH die Gestellung von selbständigem, nicht bei der leistenden Unternehmerin bzw. beim leistenden Unternehmer abhängig beschäftigtem Personal, wie z. B. die Gestellung von Mitgliedern und Angehörigen der Einrichtungen (z. B. Ordensmitglieder), sowie auch die Gestellung abhängig beschäftigter Mitarbeitender.

Sofern Personal durch kirchliche jPöR für die genannten begünstigten Tätigkeitsbereiche überlassen wird, ist diese Gestellung nach § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG steuerfrei. Die Steuerbefreiung kommt nicht zum Tragen, soweit Verwaltungstätigkeiten übernommen werden.

Für die Steuerbefreiung ist somit erforderlich, dass das Personal unmittelbar im begünstigten Bereich eingesetzt wird. Übernimmt die bzw. der Mitarbeitende auch Verwaltungstätigkeiten, ist eine Aufteilung vorzunehmen. Soweit Verwaltungstätigkeiten wahrgenommen werden, kommt eine Steuerbefreiung nicht in Betracht. Soweit die bzw. der Mitarbeitende im begünstigten Bereich tätig wird, ist die Personalgestellung steuerfrei. Zum Nachweis des Umfangs der Steuerbefreiung sind entsprechende Stundennachweise, Stundenzettel bzw. Stundenaufzeichnungen vorzuhalten.

IV.3 Abrechnung durch den Kirchenkreis

Das Kirchengesetz über die Organisation der Verwaltung in den Kirchenkreisen (Kirchenkreisverwaltungsgesetz – KKVwG) vom 15. November 2016 (KABl. S. 399) weist u. a. Verwaltungsgeschäfte der Kirchengemeinden dem Kirchenkreis zur Erledigung zu. Sie werden durch Kirchenkreisverwaltungen ausgeführt.

⁷ vgl. Begründung zu Artikel 8 Nummer 2 Buchstabe b Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, Drucksache 18/1529 S. 77

Die Kirchenkreisverwaltungen sind verpflichtet, die in dem Pflichtleistungskatalog der Anlage zum KKVwG festgelegten Leistungen zu erbringen. Hierunter fallen im Verwaltungsbereich Personal nach Ziffer 1.3 der Anlage zu § 2 Absatz 2 KKVwG u. a. die Zahlbarmachung des Netto-Entgelts, die Abführung der Steuern (einschließlich Versand der Lohnsteuerabrechnungen und Lohnsteuerbescheinigungen) sowie die Meldung und Abführung der Sozialversicherungsbeiträge (einschließlich Versand von Sozialversicherungs-Nachweisen an Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer).

Die Kirchenkreisverwaltungen nehmen diese Aufgaben in der Regel unter Verwendung der Arbeitgebersteuernummern und Betriebsnummern der jeweiligen Kirchengemeinde wahr, da die Kirchengemeinde Arbeitgeberin ist.

Nach § 38 Absatz 3a Satz 2 EStG kann das Betriebsstättenfinanzamt zulassen, dass eine Dritte bzw. ein Dritter mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland die Pflichten der Arbeitgeberin bzw. des Arbeitgebers im eigenen Namen erfüllt. Voraussetzung ist, dass die bzw. der Dritte

1. sich hierzu gegenüber der Arbeitgeberin bzw. dem Arbeitgeber verpflichtet hat,
2. den Lohn auszahlt oder nur Arbeitgeberpflichten für von ihr bzw. ihm vermittelte Arbeitnehmende übernimmt und
3. die Steuererhebung nicht beeinträchtigt wird.

Aus lohnsteuerlicher Sicht ist daher denkbar, dass die Kirchenkreisverwaltungen die Arbeitgeberpflichten der Kirchengemeinden im eigenen Namen erfüllen und die Lohnsteuer insgesamt unter der Arbeitgebersteuernummer des Kirchenkreises anmelden und abführen.

Hierfür ist eine Zustimmung des Betriebsstättenfinanzamtes einzuholen. Soweit die Kirchenkreisverwaltung bereits die Arbeitgeberpflichten der Kirchengemeinden im eigenen Namen erfüllen und die Lohnsteuer insgesamt unter der Arbeitgebersteuernummer des Kirchenkreises anmelden und abführen, eine Zustimmung seitens der Betriebsstättenfinanzämter aber nicht eingeholt worden ist, sollte diese eingeholt werden. Sollten zwischenzeitlich Lohnsteueraußenprüfungen durchgeführt worden sein, die das Verfahren nicht beanstandet haben, könnte daraus geschlossen werden, dass die Zustimmung erteilt ist.

IV.4 Fahrrad-Leasing

Einige kirchliche jPöR haben für ihre Mitarbeitenden die Möglichkeit geschaffen, über die Arbeitgeberin bzw. den Arbeitgeber Fahrräder zu beziehen. In der Praxis sind verschiedene Gestaltungen denkbar (z. B. Überlassung zusätzlich zum Arbeitslohn, Entgeltumwandlung).

Neben lohnsteuerlichen Fragestellungen ergeben sich in diesen Fällen regelmäßig auch umsatzsteuerliche Fragestellungen.

Nach Tz. 19 f. des BMF-Schreibens vom 16.12.2016 (BStBl 2016 I S. 1451) zu Anwendungsfragen des § 2b UStG sind Hilfsgeschäfte wegen mangelnder Nachhaltigkeit nicht steuerbar. Hilfsgeschäfte sind Geschäfte, die die nichtunternehmerischen (nichtwirtschaftlichen) Tätigkeiten von jPöR mit sich bringen. Zu diesen Hilfsgeschäften zählen beispielsweise die Überlassung des Telefons an im nichtunternehmerischen Bereich tätige Arbeitnehmende zur privaten Nutzung sowie die Überlassung von im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzten Kraftfahrzeugen an Arbeitnehmende zur privaten Nutzung.

Unter Beachtung dieser Grundsätze kann von einem Hilfsgeschäft nur dann ausgegangen werden, wenn die Fahrräder im Hoheitsbereich eingesetzt werden und den Mitarbeitenden die private Nutzung (unentgeltlich) gestattet wird. Ein Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Fahrräder ist in diesen Fällen regelmäßig ausgeschlossen.

Beschafft die kirchliche jPöR die Fahrräder jedoch mit dem Ziel, diese den Mitarbeitenden für die private Nutzung zu überlassen, liegt keine Anschaffung für den Hoheitsbereich, sondern für den unternehmerischen Bereich vor. Insoweit wäre unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG ein Vorsteuerabzug denkbar.

Das BMF hat mit Schreiben vom 07.02.2022 (BStBl I 197) zur umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage für die unternehmensfremde (private) Nutzung von Elektrofahrzeugen, Hybridelektrofahrzeugen, Elektrofahrrädern und Fahrrädern sowie für die Überlassung von Elektrofahrrädern und Fahrrädern an Arbeitnehmende Stellung genommen.

Danach stellt die Überlassung eines (Elektro-)Fahrrads durch die Arbeitgeberin bzw. den Arbeitgeber an Mitarbeitende auch zur privaten Nutzung regelmäßig eine entgeltliche Leistung im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 Satz 1 UStG dar (Arbeitsleistung gegen Fahrradgestellung oder Entgelt durch Umwandlung des Entgelts).

Sofern eine Arbeitsleistung gegen Fahrradgestellung vorliegt, kann die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer hilfsweise nach der 1 %-Regelung für Fahrräder berechnet werden. Falls der anzusetzende Wert des Fahrrades weniger als 500 € beträgt, wird es nicht beanstandet, wenn von keiner entgeltlichen Überlassung des Fahrrades ausgegangen wird.

Erfolgt die Überlassung im Wege der Entgeltumwandlung, entspricht das Entgelt der Höhe der Entgeltumwandlung.

Beschaffen die Mitarbeitenden die Fahrräder auf eigene Rechnung und erhalten sie lediglich einen Zuschuss durch die kirchliche jPöR zu den Anschaffungskosten, kommt es nicht zu einem Leistungsaustausch im Sinne des UStG. Der Zuschuss stellt aus Sicht der Lohnsteuer steuerpflichtigen Arbeitslohn dar und ist somit zu versteuern und bei bestehender Beitragspflicht auch zu verbeitragen.

IV.5 Gemeinsame Mitarbeitervertretung – Finanzierung

Nach § 4 Absatz 1 des Kirchengesetzes zur Ergänzung des Mitarbeitervertretungsgesetzes der EKD (Mitarbeitervertretungsgesetzergänzungsgesetz – MVGErgG) vom 31. März 2017 (KABl. S. 217) i. V. m. § 5 Absatz 3 des Kirchengesetzes über Mitarbeitervertretungen in der Evangelischen Kirche in Deutschland (Mitarbeitervertretungsgesetz der EKD – MVG-EKD) vom 12. November 2013, (ABl. EKD S. 425, KABl. 2017 S. 303) wird für die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter von Dienststellen nach § 3 MVG-EKD innerhalb des Bereiches eines Kirchenkreises eine Gemeinsame Mitarbeitervertretung gebildet.

Das Tätigwerden erfolgt damit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage. Es besteht ein Anschluss- und Benutzungszwang.

Es besteht die Möglichkeit, dass auf Beschluss der Mitarbeitenden einer Dienststelle eine eigene Mitarbeitervertretung gebildet werden kann. Diese „Leistung“ kann aber nicht eingekauft oder ausgelagert werden.

Damit insgesamt ein Tätigwerden auf öffentlich-rechtlicher Grundlage vorliegt, bedarf es einer öffentlich-rechtlichen Finanzierungsform. Die privatrechtliche Ausgestaltung der Finanzierung würde dazu führen, dass insgesamt nicht von einem Tätigwerden auf öffentlich-rechtlicher Grundlage auszugehen ist.

Nach § 8 MVGErgG trägt der Kirchenkreis für Gemeinsame Mitarbeitervertretungen nach § 4 Sorge dafür, dass die durch die Tätigkeit der Mitarbeitervertretungen entstehenden erforderlichen Kosten im Kirchenkreishaushalt bereitgestellt werden.

Sofern die Kosten der Mitarbeitervertretung von den kirchlichen jPöR neben dem Vorwegabzug durch Entgelte der Einrichtungen im refinanzierten Bereich der kirchlichen jPöR erfolgt, würden diese Entgelte nur dann nicht steuerbar sein, wenn die Entgelte öffentlich-rechtlich ausgestaltet sind und damit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage und durch Verwaltungsakt erhoben werden.

Sofern auch Umlagen von privatrechtlich organisierten Einrichtungen erhoben werden, sind diese steuerbar und in Ermangelung einer Steuerbefreiungsvorschrift steuerpflichtig.

Besteht keine öffentlich-rechtliche Grundlage für die Zahlung der Umlagen, muss insgesamt von einer Steuerbarkeit und Steuerpflicht ausgegangen werden.

IV.6 Gemeinsame Mitarbeitervertretung – Personalkostenerstattung bei Freistellung von der Arbeit

Das MVG-EKD sieht vor, dass zur Wahrnehmung der Aufgaben der Mitarbeitervertretung auf deren Antrag Mitglieder der Mitarbeitervertretung von ihrer übrigen dienstlichen Tätigkeit in Dienststellen freigestellt werden. Für Gemeinsame Mitarbeitervertretungen trägt der Kirchenkreis nach § 8 MVGErgG Sorge dafür, dass die durch die Tätigkeit der Mitarbeitervertretungen entstehenden erforderlichen Kosten im Kirchenkreishaushalt bereitgestellt werden. Kosten, die in Folge der Freistellung von der Arbeit nach § 20 MVG-EKD entstehen, werden der Anstellungsträgerin bzw. dem Anstellungsträger erstattet.

Eine Personalgestellung liegt nicht vor, da die freigestellten Mitarbeitenden gegenüber dem Kirchenkreis nicht zu einer Arbeitsleistung verpflichtet sind. Die Erstattung der Personalkosten ist vielmehr als echter Schadensersatz zu qualifizieren.

IV.7 Zuschuss KED Ökumene/Flüchtlingsarbeit

Der Kirchliche Entwicklungsdienst (KED) gewährt regelmäßig Zuschüsse an die Kirchenkreise für die Arbeit der Ökumene bzw. die Flüchtlingsarbeit. Zahlungen unter der Bezeichnung „Zuschuss“ können nach Abschnitt 10.2 Absatz 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) umsatzsteuerlich entweder als

- Entgelt für eine Leistung an die Zuschussgeberin bzw. den Zuschussgeber,
- (zusätzliches) Entgelt einer bzw. eines Dritten oder
- echter Zuschuss

zu qualifizieren sein.

Zuschuss als Entgelt für eine Leistung

Zuschüsse sind insbesondere dann Entgelt für eine Leistung an die Zuschussgeberin bzw. den Zuschussgeber, wenn zwischen der Zuschussgeberin bzw. dem Zuschussgeber und der Zuschussempfängerin bzw. dem Zuschussempfänger ein Leistungsaustauschverhältnis besteht oder ein Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts vorliegt. Die Leistung wird durch die Zuschussempfängerin bzw. den Zuschussempfänger bewirkt, um die Gegenleistung (Zuschuss) zu erhalten.

Zuschüsse als zusätzliches Entgelt einer bzw. eines Dritten

Zuschüsse stellen zusätzliches Entgelt einer bzw. eines Dritten dar, wenn zwischen Zuschussgeberin bzw. Zuschussgeber und Zuschussempfängerin bzw. Zuschussempfänger kein unmittelbarer Leistungsaustausch besteht und der Zuschuss preis-auffüllenden Charakter hat. Zahlungen, auf die die Zuschussempfängerin bzw. der Zuschussempfänger einen Rechtsanspruch hat oder wenn die Zahlung in Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung gegenüber der Zuschussempfängerin bzw. dem Zuschussempfänger bzw. in ihrem bzw. seinem Interesse gewährt wird, sind Entgelt von dritter Seite. Zahlungen von Dritten, die der Preisauauffüllung dienen, um das Zustandekommen eines Leistungsaustausches zu sichern oder zu erleichtern, gehören zum Entgelt.

echte Zuschüsse

Echte Zuschüsse liegen vor, wenn die Zahlungen nicht auf Grundlage eines Leistungsaustauschs erbracht werden. Das ist der Fall, wenn die Zahlungen nicht an bestimmte Umsätze anknüpfen, sondern unabhängig von einer bestimmten Leistung gewährt werden. Hierunter fallen insbesondere Zahlungen,

- die unabhängig von einer bestimmten Leistung gewährt werden, weil die Empfängerin bzw. der Empfänger einen Anspruch darauf hat oder weil in Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung bzw. im überwiegenden öffentlich-rechtlichen Interesse an sie bzw. ihn gezahlt wird,
- durch die eine aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen erwünschte Tätigkeit der Zahlungsempfängerin bzw. des Zahlungsempfängers gefördert werden soll,
- die die Zahlungsempfängerin bzw. den Zahlungsempfänger in die Lage versetzen sollen, überhaupt tätig werden zu können oder ihren bzw. seinen Gesellschaftszweck zu erfüllen.

Die Zuschüsse des KED der Nordkirche werden regelmäßig als echte Zuschüsse zu qualifizieren sein. Es besteht kein Leistungsaustauschverhältnis zwischen Kirchenkreis und Landeskirche. Der Landeskirche gegenüber wird keine Gegenleistung erbracht. Durch den Zuschuss soll der Kirchenkreis vielmehr in die Lage versetzt werden, seine Ökumenearbeit, die Flüchtlings- bzw. Präventionsarbeit zu erfüllen. Der Zuschuss ist daher aus unserer Sicht als echter Zuschuss zu qualifizieren und ist damit nicht steuerbar.

IV.8 Betriebliches Eingliederungsmanagement

Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber sind verpflichtet, ein Betriebliches Eingliederungsmanagement (BEM) einzurichten (vgl. § 167 Absatz 2 SGB IX). Das BEM hat den Zweck, den Ursachen von Arbeitsunfähigkeitszeiten einer Arbeitnehmerin oder

eines Arbeitnehmers nachzugehen und nach Möglichkeiten zu suchen, künftig Arbeitsunfähigkeitszeiten zu vermeiden oder zumindest zu verringern. Damit soll Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern, die länger als 6 Wochen oder wiederholt arbeitsunfähig sind, geholfen werden, möglichst frühzeitig wieder im Betrieb arbeiten zu können. Leistungen zur Rehabilitation, die der Wiederherstellung der Erwerbsfähigkeit dienen, sollen frühzeitig erkannt und die notwendigen Leistungen rechtzeitig eingeleitet werden. Hierdurch soll der Arbeitsplatz der Arbeitnehmerin des Arbeitnehmers langfristig erhalten bleiben.

Die Information der Anstellungsträgerin bzw. des Anstellungsträgers im Rahmen des Betrieblichen Eingliederungsmanagements zählt nach § 2 Absatz 2 KKVwG i. V. m. Ziffer 1.4.1.5 der Anlage zu § 2 Absatz 2 KKVwG zu den durch die Kirchenkreisverwaltung zu erbringenden Pflichtleistungen. Die Kirchengemeinden unterliegen insoweit dem Anschluss- und Benutzungszwang, sodass diese Leistung nach § 2b Absatz 3 Nummer 1 UStG nicht steuerbar ist.

Sollte die Kirchenkreisverwaltung hingegen das BEM für die Kirchengemeinden durchführen, würde insoweit keine Pflichtleistung vorliegen und die daraus resultierenden Einnahmen wären umsatzsteuerlich zu würdigen.

IV.9 Kita-Fachberatung

Nach § 20 Absatz 2 des Gesetzes zur Förderung von Kindern in Kindertageseinrichtungen und in Kindertagespflege (Kindertagesförderungsgesetz - KiTaG) in Schleswig-Holstein nimmt die Kindertageseinrichtung kontinuierlich eine pädagogische Fachberatung in Anspruch. Die pädagogische Fachberatung übt keine Dienst- oder Fachaufsicht aus.

Zu den Aufgaben der Fachberatung heißt es in den „Empfehlungen zur pädagogischen Fachberatung“ des Landesjugendamts Schleswig-Holstein: „Die pädagogische Fachberatung in den Kindertageseinrichtungen erfolgt prozesshaft und ist von Seiten der beratenden Person geprägt durch eine hohe Bereitschaft zur fortlaufenden fachlichen Weiterentwicklung. Mit der Unterstützung der pädagogischen Fachberatung sollen die Fachkräfte in Einrichtungen und Trägern in ihrem selbstbestimmten und reflektierten Handeln unterstützt werden, da Kinder auf die Weise bestmögliche Entwicklungs- und Bildungschancen erhalten.

Pädagogische Fachkräfte, Leitungen und Träger benötigen pädagogische Fachberatung als „Blick von außen“, Impulsgeberin für fachlich notwendige Veränderungen, Begleiterin für Qualitäts-, Personal- und Organisationsentwicklungsprozesse sowie Moderation in Konfliktsituationen oder Unterstützerin bei neuen fachpolitischen oder rechtlichen Anforderungen.“ Bezüglich der Inanspruchnahme und Formen pädagogischer Fachberatung heißt es: „Fachberatungen können sowohl bei einem Träger oder trägerübergreifend angestellt, als auch freiberuflich tätig sein. So können Träger

eine eigene pädagogische Fachberatung einstellen oder extern hinzuziehen. Gleichwohl haben kleinere Träger und Gemeinden die Möglichkeit, Mittel zu bündeln und gemeinsam eine pädagogische Fachberatung einzustellen oder in Kooperation eine gemeinsame externe Fachberatung zu beauftragen. Als Grundlage sind dabei die spezifischen Bedarfe der Einrichtungen zu berücksichtigen.“

Die Kita-Fachberatung kann damit durch eigenes Personal oder durch externe Beratung erfolgen. Im kirchlichen Bereich bitten auch Kirchenkreise eine Kita-Fachberatung an.

a) Kita-Fachberatung durch eigenes Personal

Erfolgt die Kita-Fachberatung durch eigenes Personal der jeweiligen kirchlichen jPöR, kommt es nicht zu einem Leistungsaustausch, da die kirchliche jPöR gegenüber sich selbst leistet.

b) Kita-Fachberatung durch externe Beratung

Die externe Beratung erbringt gegenüber der Kita eine Beratungsleistung, die auf privatrechtlicher Grundlage erbracht wird. Sie ist steuerbar und in Ermangelung einer Steuerbefreiungsvorschrift steuerpflichtig.

c) Kita-Fachberatung durch den Kirchenkreis

Erbringt der Kirchenkreis pädagogische Fachberatung, erfolgt dieses regelmäßig auf privatrechtlicher Grundlage. Es besteht kein Anschluss- und Benutzungszwang. Die Leistung ist damit grundsätzlich steuerbar und in Ermangelung einer Steuerbefreiungsvorschrift steuerpflichtig.

Sofern eine Ausgestaltung auf Grundlage eines öffentlich-rechtlichen Vertrags möglich sein sollte und eine Finanzierung mittels Gebühr erfolgt, wäre die Leistung in den Grenzen des § 2b Absatz 2 Nummer 1 UStG (Umsätze aus gleichartigen Tätigkeiten in Höhe von bis zu 17.500 €) nicht steuerbar. Sofern die Umsätze den Betrag von 17.500 € übersteigen, wäre die Leistung insgesamt steuerbar und steuerpflichtig.

d) Kita-Fachberatung durch Personalgestellung

Die entgeltliche Gestellung von Mitarbeitenden einer kirchlichen jPöR an eine andere kirchliche jPöR oder eine sonstige Rechtsträgerin bzw. einen sonstigen Rechtsträger für die pädagogische Fachberatung erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage. Sie ist eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung. Sie unterliegt der Umsatzsteuer. Es gilt der Regelsteuersatz in Höhe von 19 %.

Alternative Gestaltung:

Sofern mehrere Arbeitsverhältnisse geschlossen werden, kommt es nicht zu einem Leistungsaustausch. Um die Versteuerung des zweiten Arbeitsverhältnisses mit der Steuerklasse VI zu verhindern, könnten die Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgeber das Mehrarbeitgebermodell wählen (siehe IV.1.2 und IV.1.3).

V. Einzelfälle Personalgestellungen

V.1 Gestellung von Gemeindesekretärinnen bzw. Gemeindesekretären

Die entgeltliche Gestellung von Gemeindesekretärinnen bzw. Gemeindesekretären durch eine kirchliche jPöR an eine andere kirchliche jPöR oder eine sonstige Rechtsträgerin bzw. einen sonstigen Rechtsträger erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage. Sie ist eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung. Sie unterliegt der Umsatzsteuer. Es gilt der Regelsteuersatz in Höhe von 19 %.

Alternative Gestaltungen:

1. Sofern mehrere Arbeitsverhältnisse geschlossen werden, kommt es nicht zu einem Leistungsaustausch. Um die Versteuerung des zweiten Arbeitsverhältnisses mit der Steuerklasse VI zu verhindern, könnten die Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgeber das Mehrarbeitgebermodell wählen (siehe IV.1.2 und IV.1.3).
2. Soweit die kirchliche jPöR Leistungen für andere kirchliche jPöR erbringt, die auf Grund einer kirchengesetzlichen Bestimmung nur durch kirchliche jPöR erbracht werden dürfen, kann eine Nicht-Steuerbarkeit der Leistung über § 2b Absatz 3 Nummer 1 UStG erreicht werden. Gegenstand der Leistung ist dann jedoch keine Personalgestellung, sondern eine Verwaltungsleistung.

V.2 Gestellung von Kirchenmusikerinnen bzw. Kirchenmusikern und Organistinnen bzw. Organisten

Die entgeltliche Gestellung von Kirchenmusikerinnen, Kirchenmusikern, Organistinnen oder Organisten durch eine kirchliche jPöR an eine andere kirchliche jPöR oder eine sonstige Rechtsträgerin bzw. einen sonstigen Rechtsträger erfolgt in der Regel auf privatrechtlicher Grundlage. Sie ist eine steuerbare Leistung.

Es wird im Einzelfall zu prüfen sein, ob die Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG zur Anwendung kommen kann. Nach § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG ist u. a. die Gestellung von Personal u. a. durch kirchliche jPöR für Zwecke geistlichen Beistands steuerfrei (vgl. IV.2). Die Überlassung von Mitarbeitenden zum Zwecke des Abhaltens von Gottesdiensten ist als Personalgestellung für Zwecke geistlichen Beistands steuerfrei.

Die Evangelisch-Lutherische Kirche in Norddeutschland verkündigt und bezeugt nach Artikel 1 Absatz 5 Satz 2 Verfassung das Evangelium in Wort und Tat u. a. durch Kirchenmusik. Die Kirchengemeinde trägt nach Artikel 19 Verfassung dafür Sorge, dass das Evangelium den Menschen in ihrem Bereich verkündigt wird und sie sich um Wort und Sakrament sammeln. Dieses geschieht u. a. durch Kirchenmusik.

In der Präambel des Kirchengesetzes über den kirchenmusikalischen Dienst (Kirchenmusikgesetz – KMusG) vom 9. März 2017 (KABl. S. 211) heißt es: „Kirchenmusik ist Verkündigung des Evangeliums und Lob Gottes mit den Mitteln der Musik. Sie ist eigenständiger Ausdruck des Glaubens und unverzichtbarer Bestandteil evangelischen Lebens. Dies gibt dem Dienst der Kirchenmusikerinnen und Kirchenmusiker geistliche Bedeutung und liturgische Verantwortung. In ihren unterschiedlichen Stilsformen hat die Kirchenmusik eine wichtige Funktion in Glaube, Gesellschaft und Kultur. Der kirchenmusikalische Dienst umfasst die Gestaltung, Ausübung, Pflege und Förderung der gesamten Musik der Kirche.“

Der kirchenmusikalische Dienst wird insbesondere in den Kirchengemeinden durch Kirchenmusikerinnen und Kirchenmusiker ehrenamtlich und beruflich ausgeübt (§ 1 Absatz 1 KMusG). Die Anstellung als Kirchenmusikerin bzw. Kirchenmusiker setzt in der Regel das Bestehen einer kirchenmusikalischen Prüfung voraus (§ 4 KMusG).

Die Aufgaben der Kirchenmusikerinnen und Kirchenmusiker sind in § 13 KMusG geregelt. Danach umfasst der Dienst der Kirchenmusikerinnen und Kirchenmusiker die Ausübung und Pflege der gesamten Kirchenmusik. Kirchenmusikerinnen und Kirchenmusiker sorgen für die musikalische Gestaltung der Gottesdienste, fördern den Gemeindegesang, leiten Chor- und Instrumentalgruppen, pflegen das Orgelspiel und vermitteln in kirchenmusikalischen Veranstaltungen geistliche Inhalte. Sie wecken und fördern die musikalischen Gaben und Kräfte in der Gemeinde. Kirchenmusikerinnen und Kirchenmusiker sind in ihrem Dienst mitverantwortlich für den Aufbau und das Leben der Gemeinde. Sie gestalten das kirchenmusikalische Leben in den Kirchengemeinden im Rahmen des geltenden Rechts selbstständig und eigenverantwortlich. Die Kirchenmusikerin bzw. der Kirchenmusiker hat im Rahmen des jeweiligen Stellenumfanges das Recht und die Pflicht zur Ausübung ihres bzw. seines Dienstes bei allen Gottesdiensten und Amtshandlungen der Kirchengemeinde. Sie bzw. er ist an der Gestaltung der Gottesdienste und Amtshandlungen im Zusammenwirken mit der Pastorin bzw. dem Pastor verantwortlich beteiligt.

Soweit Kirchenmusikerinnen, Kirchenmusiker, Organistinnen oder Organisten durch eine kirchliche jPöR an eine andere kirchliche jPöR für die Gestaltung von Gottesdiensten und Amtshandlungen gestellt werden, liegt eine Gestellung für Zwecke geistlichen Beistands im Sinne des § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG vor. Die Gestellung ist insoweit steuerfrei.

Soweit die Gestellung der Kirchenmusikerinnen, Kirchenmusiker, Organistinnen oder Organisten die Leitung von Chören, die Durchführungen oder Veranstaltung von Konzerten etc. umfasst, sind die Voraussetzungen des § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG nicht erfüllt. Die Personalgestellung ist insoweit steuerpflichtig.

Das Entgelt ist, wenn sowohl steuerfreie als auch steuerpflichtige Leistungen erbracht werden, aufzuteilen auf den steuerpflichtigen und den steuerfreien Teil der Leistung. Um den steuerfreien Anteil nachzuweisen, sind Stundenaufzeichnungen zu führen, aus denen sich ergeben muss, welche Zeitanteile auf die begünstigten und die nicht begünstigten Tätigkeiten entfallen.

Für die Steuerbefreiung ist erforderlich, dass das Personal unmittelbar im begünstigten Bereich eingesetzt wird. Übernimmt die bzw. der Mitarbeitende auch Verwaltungstätigkeiten, ist eine Aufteilung vorzunehmen. Soweit Verwaltungstätigkeiten wahrgenommen werden, kommt eine Steuerbefreiung nicht in Betracht.

Alternative Gestaltung:

Sofern mehrere Arbeitsverhältnisse geschlossen werden, kommt es nicht zu einem Leistungsaustausch. Um die Versteuerung des zweiten Arbeitsverhältnisses mit der Steuerklasse VI zu verhindern, könnten die Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgeber das Mehrarbeitgebermodell wählen (siehe IV.1.2 und IV.1.3).

V.3 Gestellung von Kreiskantorinnen und Kreiskantoren

Die Kreiskantorinnen und Kreiskantoren haben nach § 18 KMusG die Aufgabe, das kirchenmusikalische Leben im Kirchenkreis zu fördern. Sie beraten den Kirchenkreisrat, die Pröpstinnen und Pröpste, die Kirchengemeinderäte sowie die Pastorinnen und Pastoren im Kirchenkreis in allen kirchenmusikalischen Angelegenheiten und üben die kirchenmusikalische Fachberatung aus.

Der Kirchenkreisrat beruft nach § 17 Absatz 1 KMusG im Einvernehmen mit der Landeskirchenmusikdirektorin bzw. dem Landeskirchenmusikdirektor eine Kirchenmusikerin bzw. einen Kirchenmusiker als Kreiskantorin bzw. Kreiskantor. Die Kreiskantorin bzw. der Kreiskantor soll mindestens im Umfang einer halben Stelle Dienst in einer Kirchengemeinde verrichten.

1. Variante: Anstellung Kirchengemeinde, Abordnung an Kirchenkreis

Sofern die Kreiskantorin bzw. der Kreiskantor bei einer Kirchengemeinde beschäftigt und befristet oder unbefristet als Kreiskantorin bzw. Kreiskantor an den Kirchenkreis gestellt ist, erstattet der Kirchenkreis die insoweit anfallenden Personalkosten. Die Gestellung erfolgt regelmäßig auf privatrechtlicher Grundlage. Es liegt eine Perso-

nalgestellung vor. Diese ist steuerbar und steuerpflichtig. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG kommt nicht zum Tragen, da keine unmittelbare Gestellung für Zwecke geistlichen Beistands erfolgt. Die Personalkostenerstattung unterliegt damit der Umsatzsteuer. Es kommt der Regelsteuersatz in Höhe von 19 % zur Anwendung.

2. Variante: Anstellung Kirchenkreis, Abordnung Kirchengemeinde

Sofern die Kreiskantorin bzw. der Kreiskantor beim Kirchenkreis beschäftigt und an eine Kirchengemeinde gestellt ist, erstattet die Kirchengemeinde dem Kirchenkreis die insoweit anfallenden Personalkosten. Die Gestellung erfolgt regelmäßig auf privatrechtlicher Grundlage. Es liegt eine Personalgestellung vor. Diese ist steuerbar und, soweit die Gestellung für die Gestaltung von Gottesdiensten und Amtshandlungen erfolgt, nach § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG steuerfrei bzw. steuerpflichtig, soweit andere Aufgaben übernommen werden (siehe V.2).

3. Variante: Begründung eines Arbeitsverhältnisses zum Kirchenkreis und Begründung eines weiteren Arbeitsverhältnisses zu einer Kirchengemeinde

Sofern mehrere Arbeitsverhältnisse geschlossen werden, kommt es nicht zu einem Leistungsaustausch. Um die Versteuerung des zweiten Arbeitsverhältnisses mit der Steuerklasse VI zu verhindern, könnten die Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgeber das Mehrarbeitgebermodell wählen (siehe IV.1.2 und IV.1.3).

V.4 Gestellung von Diakoninnen bzw. Diakonen

Die entgeltliche Gestellung von Diakoninnen bzw. Diakonen durch eine kirchliche jPöR an eine andere kirchliche jPöR oder eine sonstige Rechtsträgerin bzw. einen sonstigen Rechtsträger erfolgt in der Regel auf privatrechtlicher Grundlage. Sie ist eine steuerbare Leistung.

Es wird im Einzelfall zu prüfen sein, ob die Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG zur Anwendung kommen kann. Nach § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG ist u. a. die Gestellung von Personal durch kirchliche jPöR für bestimmte steuerbegünstigte Tätigkeiten sowie für Zwecke geistlichen Beistands steuerfrei (siehe IV.2). Die Überlassung von Mitarbeitenden zum Zwecke des Abhaltens von Gottesdiensten ist als Personalgestellung für Zwecke geistlichen Beistands steuerfrei.

In der Präambel des Kirchengesetzes über die Einsegnung und den Dienst der Diakoninnen und Diakone sowie der Gemeindepädagoginnen und Gemeindepädagogen im Bereich der Evangelisch-Lutherischen Kirche in Norddeutschland (Diakonen- und Gemeindepädagogendienstgesetz – DGpDG) vom 8. März 2019 (KABl. S. 154) heißt es, dass Diakoninnen und Diakone dazu beitragen, dass Menschen Zugang zum

christlichen Glauben finden und Kirche und Gemeinde als Ort des Glaubens erfahren können. Dies geschieht durch bildendes, unterstützendes und verkündigendes Handeln.

Der Dienst der Diakoninnen bzw. Diakone widmet sich insbesondere dem kirchlich-diakonischen Auftrag der Kirche. Er soll dazu beitragen, Menschen in leiblicher Not, seelischer Bedrängnis und sozial ungerechten Verhältnissen zu helfen. Er fördert ihre Befähigung zu einer selbständigen Lebensführung und zur gleichberechtigten Teilhabe am gesellschaftlichen Leben. Er soll dazu beitragen, Ursachen von Notlagen und Benachteiligungen zu überwinden.

Soweit die Diakonin bzw. der Diakon durch die kirchliche jPöR für die Gestaltung von Gottesdiensten und Amtshandlungen oder die Übernahme der in § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG genannten begünstigten Tätigkeiten gestellt wird (siehe IV.2), kommt die Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG zur Anwendung.

Werden nicht begünstigte Tätigkeiten durch die Diakonin bzw. den Diakon erbracht, ist die Gestellung insoweit steuerpflichtig.

Für die Steuerbefreiung ist erforderlich, dass das Personal unmittelbar im begünstigten Bereich eingesetzt wird. Übernimmt die bzw. der Mitarbeitende auch Verwaltungstätigkeiten, ist eine Aufteilung vorzunehmen. Soweit Verwaltungstätigkeiten wahrgenommen werden, kommt eine Steuerbefreiung nicht in Betracht.

Das Entgelt ist, wenn sowohl steuerfreie als auch steuerpflichtige Leistungen erbracht werden, aufzuteilen auf den steuerpflichtigen und den steuerfreien Teil der Leistung. Um den steuerfreien Anteil nachzuweisen, sind Stundenaufzeichnungen zu führen, aus denen sich ergeben muss, welche Zeitanteile auf die begünstigten und die nicht begünstigten Tätigkeiten entfallen.

Alternative Gestaltung:

Sofern mehrere Arbeitsverhältnisse geschlossen werden, kommt es nicht zu einem Leistungsaustausch. Um die Versteuerung des zweiten Arbeitsverhältnisses mit der Steuerklasse VI zu verhindern, könnten die Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgeber das Mehrarbeitgebermodell wählen (siehe IV.1.2 und IV.1.3).

V.5 Gestellung von Gemeindepädagoginnen bzw. Gemeindepädagogen

Die entgeltliche Gestellung von Gemeindepädagoginnen bzw. Gemeindepädagogen durch eine kirchliche jPöR an eine andere kirchliche jPöR oder eine sonstiger Rechtsträgerin bzw. einen sonstigen Rechtsträger erfolgt in der Regel auf privatrechtlicher Grundlage. Sie ist eine steuerbare Leistung.

Es wird im Einzelfall zu prüfen sein, ob die Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG zur Anwendung kommen kann. Nach § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG ist u. a. die Gestellung von Personal durch kirchliche jPöR für bestimmte steuerbegünstigte Tätigkeiten sowie für Zwecke geistlichen Beistands steuerfrei (siehe IV.2). Die Überlassung von Mitarbeitenden zum Zwecke des Abhaltens von Gottesdiensten ist als Personalgestellung für Zwecke geistlichen Beistands steuerfrei.

In der Präambel des Kirchengesetzes über die Einsegnung und den Dienst der Diakoninnen und Diakone sowie der Gemeindepädagoginnen und Gemeindepädagogen im Bereich der Evangelisch-Lutherischen Kirche in Norddeutschland (Diakonen- und Gemeindepädagogendienstgesetz – DGpDG) vom 8. März 2019 (KABl. S. 154) heißt es, dass Gemeindepädagoginnen und Gemeindepädagogen dazu beitragen, dass Menschen Zugang zum christlichen Glauben finden und Kirche und Gemeinde als Ort des Glaubens erfahren können. Dies geschieht durch bildendes, unterstützendes und verkündigendes Handeln.

Der Dienst der Gemeindepädagoginnen bzw. Gemeindepädagogen widmet sich insbesondere dem Bildungsauftrag der Kirche und der Gemeindeentwicklung. Dazu gehört die Arbeit mit Kindern und Jugendlichen einschließlich der schulkooperativen Arbeit. Davon umfasst sind ebenfalls außerschulische Angebote der Kinder- und Jugendarbeit sowie Angebote für Familien und Menschen in bestimmten Lebensabschnitten.

Soweit die Gemeindepädagogin bzw. der Gemeindepädagoge durch die kirchliche jPöR für die Gestaltung von Gottesdiensten und Amtshandlungen oder die Übernahme der in § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG genannten begünstigten Tätigkeiten gestellt wird (siehe IV.2), kommt die Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG zur Anwendung.

Werden nicht begünstigte Tätigkeiten durch die Gemeindepädagogin bzw. den Gemeindepädagogen erbracht, ist die Gestellung insoweit steuerpflichtig.

Für die Steuerbefreiung ist erforderlich, dass das Personal unmittelbar im begünstigten Bereich eingesetzt wird. Übernimmt die bzw. der Mitarbeitende auch Verwaltungstätigkeiten, ist eine Aufteilung vorzunehmen. Soweit Verwaltungstätigkeiten wahrgenommen werden, kommt eine Steuerbefreiung nicht in Betracht.

Das Entgelt ist, wenn sowohl steuerfreie als auch steuerpflichtige Leistungen erbracht werden, aufzuteilen auf den steuerpflichtigen und den steuerfreien Teil der Leistung. Um den steuerfreien Anteil nachzuweisen, sind Stundenaufzeichnungen zu führen, aus denen sich ergeben muss, welche Zeitanteile auf die begünstigten und die nicht begünstigten Tätigkeiten entfallen.

Alternative Gestaltung:

Sofern mehrere Arbeitsverhältnisse geschlossen werden, kommt es nicht zu einem Leistungsaustausch. Um die Versteuerung des zweiten Arbeitsverhältnisses mit der Steuerklasse VI zu verhindern, könnten die Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgeber das Mehrarbeitgebermodell wählen (siehe IV.1.2 und IV.1.3).

V.6 Gestellung von Küsterinnen bzw. Küstern

Die entgeltliche Gestellung von Küsterinnen bzw. Küstern durch eine kirchliche jPöR an eine andere kirchliche jPöR oder eine sonstige Rechtsträgerin bzw. einen sonstigen Rechtsträger erfolgt in der Regel auf privatrechtlicher Grundlage. Sie ist eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung.

Küsterinnen und Küster üben einen kirchlichen Dienst aus und nehmen verantwortlich an der Ausrichtung von Verkündigung, Seelsorge und Unterweisung, insbesondere im Gottesdienst, bei Amtshandlungen und anderen Veranstaltungen der Kirchengemeinde teil (vgl. Verwaltungsvorschrift zur Ordnung des Dienstes der Küsterinnen und Küster vom 10. April 2012 (GVOBl. S 230) der ehemaligen Nordelbischen Evangelisch-Lutherischen Kirche in Norddeutschland sowie Rahmenordnung für den Dienst des Küsters (KABl. S. 81) der ehemaligen Evangelisch-Lutherischen Landeskirche Mecklenburgs). Durch ihre Tätigkeit bei Gottesdiensten und Amtshandlungen unterstützen sie mittelbar bei der Ausübung geistlichen Beistands, sie üben den geistigen Beistand aber nicht unmittelbar aus, sodass die Auffassung vertreten wird, dass die Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG nicht zur Anwendung kommt.

Alternative Gestaltung:

Sofern mehrere Arbeitsverhältnisse geschlossen werden, kommt es nicht zu einem Leistungsaustausch. Um die Versteuerung des zweiten Arbeitsverhältnisses mit der Steuerklasse VI zu verhindern, könnten die Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgeber das Mehrarbeitgebermodell wählen (siehe IV.1.2 und IV.1.3).

V.7 Gestellung von Notfallseelsorgerinnen, Notfallseelsorgern, Krankenhausseelsorgerinnen und Krankenhausseelsorgern

Die entgeltliche Gestellung von Notfallseelsorgerinnen, Notfallseelsorgern, Krankenhausseelsorgerinnen und Krankenhausseelsorgern durch eine kirchliche jPöR an eine andere kirchliche jPöR oder eine sonstige Rechtsträgerin bzw. einen sonstigen Rechtsträger erfolgt in der Regel auf privatrechtlicher Grundlage. Sie ist eine steuerbare Leistung. Zu beachten ist, dass im Falle der Gestellung von Notfallseelsorgerin-

nen, Notfallseelsorgern, Krankenhauseelsorgerinnen und Krankenhauseelsorgern eine besondere Form der Personalgestellung vorliegt, da die Dienst- und Fachaufsicht bei der kirchlichen jPöR verbleiben.

Soweit die Notfallseelsorgerinnen, Notfallseelsorger, Krankenhauseelsorgerinnen und Krankenhauseelsorger für Zwecke geistlichen Beistand überlassen werden, kommt die Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG zur Anwendung. Werden weitere nach § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG begünstigte Tätigkeiten erbracht (siehe IV.2), kommt die Steuerbefreiung zur Anwendung. Soweit hingegen darüber hinaus Aufgaben wie beispielsweise koordinierende Aufgaben oder Verwaltungsaufgaben erbracht werden, scheidet die Anwendung der Steuerbefreiung aus.

Das Entgelt ist, wenn sowohl steuerfreie als auch steuerpflichtige Leistungen erbracht werden, aufzuteilen auf den steuerpflichtigen und den steuerfreien Teil der Leistung. Um den steuerfreien Anteil nachzuweisen, sind Stundenaufzeichnungen zu führen, aus denen sich ergeben muss, welche Zeitanteile auf die begünstigten und die nicht begünstigten Tätigkeiten entfallen.

V.8 Gestellung von Hausmeisterinnen bzw. Hausmeistern

Die entgeltliche Gestellung von Hausmeisterinnen bzw. Hausmeistern durch eine kirchliche jPöR an eine andere kirchliche jPöR oder eine sonstige Rechtsträgerin bzw. einen sonstigen Rechtsträger erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage. Sie ist eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung. Sie unterliegt der Umsatzsteuer. Es gilt der Regelsteuersatz in Höhe von 19 %.

Alternative Gestaltung:

Sofern mehrere Arbeitsverhältnisse geschlossen werden, kommt es nicht zu einem Leistungsaustausch. Um die Versteuerung des zweiten Arbeitsverhältnisses mit der Steuerklasse VI zu verhindern, könnten die Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgeber das Mehrarbeitgebermodell wählen (siehe IV.1.2 und IV.1.3).

Hinweis:

Soweit im Rahmen der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch die kirchliche jPöR auch die Hausmeistertätigkeiten durch eigenes Personal übernommen werden, liegt insoweit keine Personalgestellung vor. Gegenstand der Leistung ist nicht die Überlassung des Personals, sondern die Übernahme der Hausmeistertätigkeiten. Diese Hausmeisterleistungen stellen Nebenleistungen zur Vermietungsleistung dar und teilen umsatzsteuerlich das Schicksal der Vermietungsleistung als Hauptleistung. Ist die Vermietungsleistung steuerfrei, umfasst das auch die Hausmeistertätigkeiten.

V.9 Gestellung von Reinigungspersonal

Die entgeltliche Gestellung von Reinigungspersonal durch eine kirchliche jPöR an eine andere kirchliche jPöR oder eine sonstige Rechtsträgerin bzw. einen sonstigen Rechtsträger erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage. Sie ist eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung. Sie unterliegt der Umsatzsteuer. Es gilt der Regelsteuersatz in Höhe von 19 %.

Alternative Gestaltung:

Sofern mehrere Arbeitsverhältnisse geschlossen werden, kommt es nicht zu einem Leistungsaustausch. Um die Versteuerung des zweiten Arbeitsverhältnisses mit der Steuerklasse VI zu verhindern, könnten die Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgeber das Mehrarbeitgebermodell wählen (siehe IV.1.2 und IV.1.3).

Hinweis:

Soweit beispielsweise im Rahmen der Vermietung und Verpachtung von Gebäuden durch die kirchliche jPöR auch die Reinigung des Treppenhauses und der Gemeinschaftsflächen durch eigenes Personal übernommen wird, liegt insoweit keine Personalgestellung vor. Gegenstand der Leistung ist nicht die Überlassung des Personals, sondern die Übernahme der Reinigungsarbeiten. Diese Reinigungsarbeiten stellen Nebenleistungen zur Vermietungsleistung dar und teilen umsatzsteuerlich das Schicksal der Vermietungsleistung als Hauptleistung. Ist die Vermietungsleistung steuerfrei, umfasst das auch die Reinigungsarbeiten.

V.10 Personalgestellung an Schulen zum Zwecke des Unterrichts

Die entgeltliche Gestellung von Mitarbeitenden durch eine kirchliche jPöR an eine andere kirchliche jPöR oder eine sonstige Rechtsträgerin bzw. einen sonstigen Rechtsträger erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage. Sie ist eine steuerbare Leistung.

Es wird im Einzelfall zu prüfen sein, ob die Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG zur Anwendung kommen kann. Nach § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG in Verbindung mit § 4 Nummer 21 UStG ist u. a. die Gestellung von Personal durch kirchliche jPöR für die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen, wenn sie als Ersatzschulen gemäß Artikel 7 Abs. 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind oder wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten, steuerfrei.

Obliegt den überlassenen Mitarbeitenden die Durchführung von Unterrichtsveranstaltungen an den genannten Schulen, so ist diese Personalgestellung steuerfrei.

Für die Steuerbefreiung ist erforderlich, dass das Personal unmittelbar im begünstigten Bereich eingesetzt wird. Übernimmt die bzw. der Mitarbeitende auch Verwaltungstätigkeiten, ist eine Aufteilung vorzunehmen. Soweit Verwaltungstätigkeiten wahrgenommen werden, kommt eine Steuerbefreiung nicht in Betracht.

Die Überlassung von Sekretärinnen bzw. Sekretären oder von Hausmeisterinnen und Hausmeistern durch eine kirchliche jPöR an eine Schule zu anderen als Unterrichtszwecken wäre demnach steuerpflichtig.

V.11 Gestellung von Friedhofsmitarbeiterinnen bzw. Friedhofsmitarbeitern sowie Friedhofsverwalterinnen bzw. Friedhofsverwaltern

Die entgeltliche Gestellung von Friedhofsmitarbeiterinnen bzw. Friedhofsmitarbeitern sowie Friedhofsverwalterinnen bzw. Friedhofsverwaltern durch eine kirchliche jPöR an eine andere kirchliche jPöR oder eine sonstige Rechtsträgerin bzw. einen sonstigen Rechtsträger erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage. Sie ist eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung. Sie unterliegt der Umsatzsteuer. Es gilt der Regelsteuersatz in Höhe von 19 %.

Sollte im Einzelfall eine Überlassung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erfolgen (z. B. auf Grundlage der Friedhofssatzung und eines öffentlich-rechtlichen Vertrags) und die Finanzierung mittels Gebühr auf Grundlage der Friedhofssatzung erfolgen, kann in den Grenzen des § 2b Absatz 2 Nummer 1 UStG (Umsätze aus gleichartigen Tätigkeiten übersteigen den Betrag von 17.500 € im Kalenderjahr nicht) eine Nicht-Steuerbarkeit vorliegen. In allen anderen Fällen ist von einer Steuerbarkeit und einer Steuerpflicht der Personalgestellung auszugehen.

Alternative Gestaltung:

Sofern mehrere Arbeitsverhältnisse geschlossen werden, kommt es nicht zu einem Leistungsaustausch. Um die Versteuerung des zweiten Arbeitsverhältnisses mit der Steuerklasse VI zu verhindern, könnten die Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgeber das Mehrarbeitgebermodell wählen (siehe IV.1.2 und IV.1.3).

V.12 Gestellung von Erzieherinnen bzw. Erziehern sowie (Heil-)Pädagoginnen bzw. (Heil-)Pädagogen

Die entgeltliche Gestellung von Erzieherinnen bzw. Erziehern sowie (Heil-)Pädagoginnen bzw. (Heil-)Pädagogen durch eine kirchliche jPöR an eine andere kirchliche

jPöR oder eine sonstige Rechtsträgerin bzw. einen sonstigen Rechtsträger erfolgt in der Regel auf privatrechtlicher Grundlage. Sie ist eine steuerbare Leistung.

Es wird im Einzelfall zu prüfen sein, ob die Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG zur Anwendung kommen kann. Nach § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG i. V. m. § 4 Nummer 23 UStG bzw. § 4 Nummer 25 UStG ist u. a. die Gestellung von Personal durch kirchliche jPöR für die Erziehung von Kindern und Jugendlichen (vgl. § 4 Nummer 23 UStG) bzw. für Leistungen der Jugendhilfe nach § 2 Absatz 2 des Achten Buches Sozialgesetzbuch (vgl. § 4 Nummer 25 UStG) steuerfrei.

Für die Steuerbefreiung ist erforderlich, dass das Personal unmittelbar im begünstigten Bereich eingesetzt wird. Übernimmt die bzw. der Mitarbeitende auch Verwaltungstätigkeiten, ist eine Aufteilung vorzunehmen. Soweit Verwaltungstätigkeiten wahrgenommen werden, kommt eine Steuerbefreiung nicht in Betracht. Diese könnte beispielsweise der Fall sein, soweit Mitarbeitende in der anderen Richtung die Kita-Leitung übernehmen.

Das Entgelt ist, wenn sowohl steuerfreie als auch steuerpflichtige Leistungen erbracht werden, aufzuteilen auf den steuerpflichtigen und den steuerfreien Teil der Leistung. Um den steuerfreien Anteil nachzuweisen, sind Stundenaufzeichnungen zu führen, aus denen sich ergeben muss, welche Zeitanteile auf die begünstigten und die nicht begünstigten Tätigkeiten entfallen.

Alternative Gestaltung:

Sofern mehrere Arbeitsverhältnisse geschlossen werden, kommt es nicht zu einem Leistungsaustausch. Um die Versteuerung des zweiten Arbeitsverhältnisses mit der Steuerklasse VI zu verhindern, könnten die Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgeber das Mehrarbeitgebermodell wählen (siehe IV.1.2 und IV.1.3).

V.13 Personalgestellung von Pflegekräften oder anderen Mitarbeitenden einer Sozialstation

Die entgeltliche Gestellung von Pflegekräften und anderen Mitarbeitenden einer Sozialstation durch eine kirchliche jPöR an eine andere kirchliche jPöR oder eine sonstige Rechtsträgerin bzw. einen sonstigen Rechtsträger erfolgt in der Regel auf privatrechtlicher Grundlage. Sie ist eine steuerbare Leistung.

Es wird im Einzelfall zu prüfen sein, ob die Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG zur Anwendung kommen kann. Nach § 4 Nummer 27 Buchstabe a UStG ist die Personalgestellung u. a. für folgende Zwecke steuerfrei:

- Personalgestellung für Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden, z. B. Krankenpflegende (vgl. § 4 Nummer 14 UStG),
- Personalgestellung für eng mit der Betreuung oder Pflege körperlich, kognitiv oder psychisch hilfsbedürftiger Personen verbundene Leistungen, die u. a. von jPöR juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden, z. B. Pflegende in der Altenpflege (vgl. § 4 Nummer 16 UStG) sowie
- Personalgestellung für 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, z. B. Gestellung von Mitarbeitenden für die Schuldnerberatung im außergerichtlichen Insolvenzverfahren, die „Tafeln“, die Frauenhäuser, die Beratung und Hilfe für Obdach- und Wohnungslose, die Beratung von Angehöriger drogen- oder alkoholabhängiger Menschen, die Beratung und Hilfe für Migrantinnen und Migranten, Asylbewerberinnen und Asylbewerber, Aussiedlerinnen und Aussiedler sowie für Flüchtlinge, die Leistungen der Beratungsstellen für Ehe- und Lebensfragen und Beratung und Hilfe für Straftatlassene sowie für Prostituierte (vgl. § 4 Nummer 18 UStG).

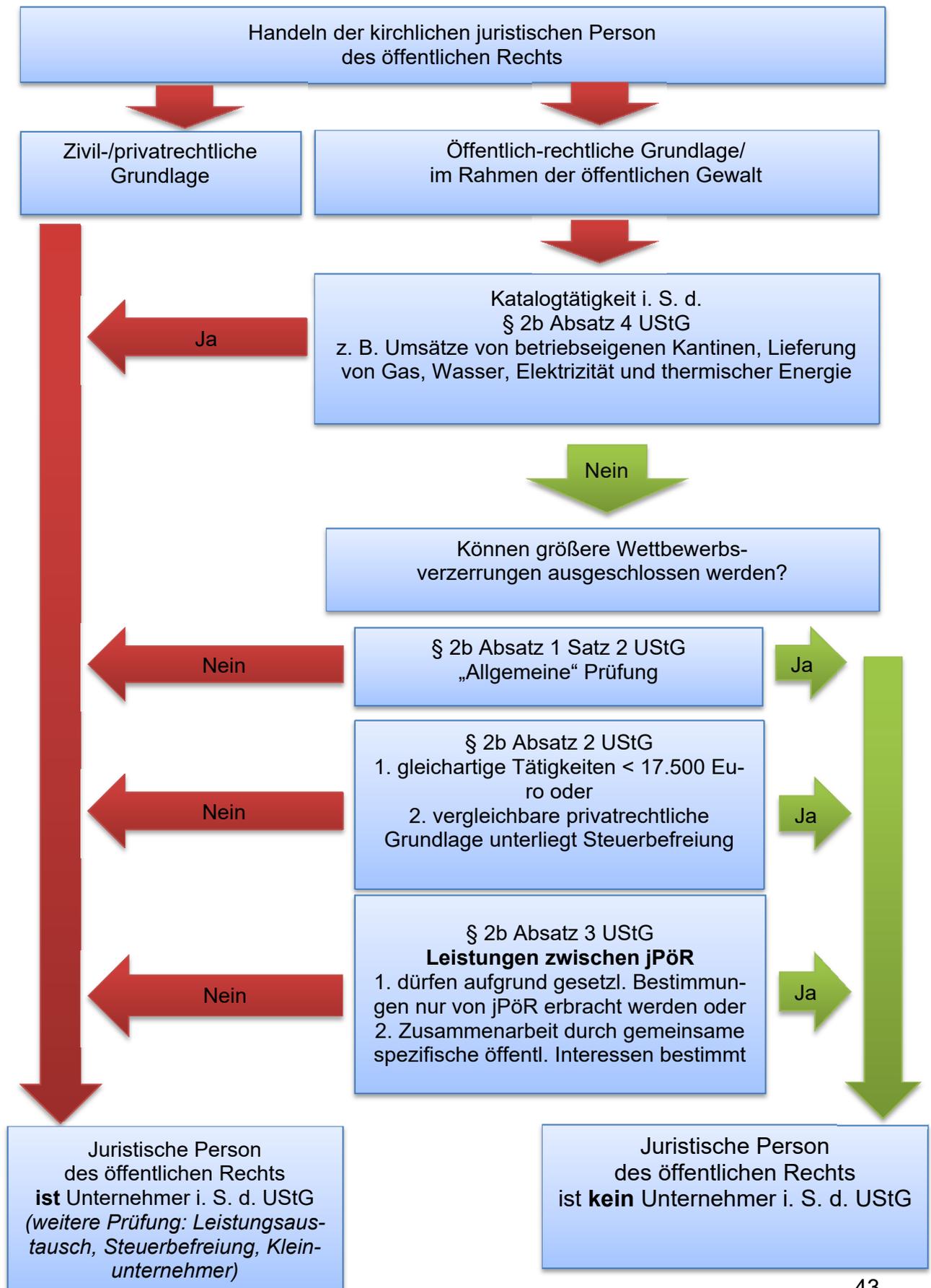
Für die Steuerbefreiung ist erforderlich, dass das Personal unmittelbar im begünstigten Bereich eingesetzt wird. Übernimmt die bzw. der Mitarbeitende auch Verwaltungstätigkeiten, ist eine Aufteilung vorzunehmen. Soweit Verwaltungstätigkeiten wahrgenommen werden, kommt eine Steuerbefreiung nicht in Betracht.

Das Entgelt ist, wenn sowohl steuerfreie als auch steuerpflichtige Leistungen erbracht werden, aufzuteilen auf den steuerpflichtigen und den steuerfreien Teil der Leistung. Um den steuerfreien Anteil nachzuweisen, sind Stundenaufzeichnungen zu führen, aus denen sich ergeben muss, welche Zeitanteile auf die begünstigten und die nicht begünstigten Tätigkeiten entfallen.

Alternative Gestaltung:

Sofern mehrere Arbeitsverhältnisse geschlossen werden, kommt es nicht zu einem Leistungsaustausch. Um die Versteuerung des zweiten Arbeitsverhältnisses mit der Steuerklasse VI zu verhindern, könnten die Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgeber das Mehrarbeitgebermodell wählen (siehe IV.1.2 und IV.1.3).

VI. Schaubild Prüfschema zur Unternehmereigenschaft kirchlicher juristischer Personen des öffentlichen Rechts



VII. Auszug UStG

§ 2 Unternehmer, Unternehmen

(1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

(2) Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,

1. soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind,
2. wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer.

§ 2b Juristische Personen des öffentlichen Rechts

(1) Vorbehaltlich des Absatzes 4 gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer im Sinne des § 2, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Satz 1 gilt nicht, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

(2) Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen insbesondere nicht vor, wenn

1. der von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17 500 Euro jeweils nicht übersteigen wird oder
2. vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht (§ 9) einer Steuerbefreiung unterliegen.

(3) Sofern eine Leistung an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeführt wird, liegen größere Wettbewerbsverzerrungen insbesondere nicht vor, wenn

1. Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen oder

2. die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn
 - a) die Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen,
 - b) die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen,
 - c) die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden und
 - d) der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt.

(4) Auch wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 1 gegeben sind, gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 2 Absatz 1 mit der Ausübung folgender Tätigkeiten stets als Unternehmer:

1. (weggefallen)
2. (weggefallen)
3. die Leistungen der Vermessungs- und Katasterbehörden bei der Wahrnehmung von Aufgaben der Landesvermessung und des Liegenschaftskatasters mit Ausnahme der Amtshilfe;
4. die Tätigkeit der Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung, soweit Aufgaben der Marktordnung, der Vorratshaltung und der Nahrungsmittelhilfe wahrgenommen werden;
5. Tätigkeiten, die in Anhang I der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1) in der jeweils gültigen Fassung genannt sind, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

VIII. Stichwortverzeichnis

- Abrechnung durch den Kirchenkreis 23
- Betriebliches
 - Eingliederungsmanagement 28
- Diakon/in 34
- Entgelt 10
- Fahrrad-Leasing 24
- freiwilliges Entgelt 10
- Fusion von Kirchengemeinden 13
- Gegenstand der Leistung 9
- Gemeindepädagog/in 35
- Gemeindesekretär/in 31
- Gemeinsame Mitarbeitervertretung
 - Finanzierung 26
 - Personalkostenerstattung
 - Freistellung 27
- Gestaltungsmisbrauch 11
- Handlungsform 5
- Hauptleistung 9
- Hausmeister/in 38
- hoheitliche Aufgabe 5
- Innenumsätze 12
- Kirchenmusiker/in 31
- Kita-Fachberatung 29
- Kleinunternehmerregelung 13
- Krankenhausseelsorger/in 37
- Kreiskantor/in 33
- Küster/in 37
- Mehrarbeitgebermodell 17
 - arbeitsrechtliche Auswirkungen 19
 - steuerliche Auswirkungen 17
- Mehrere Beschäftigungsverhältnisse 16
- Nebenleistungen 9
- Notfallseelsorger/in 37
- Organist/in 31
- pädagogischen Fachberatung 29
- Personalgestellung 9
 - (Heil-)Pädagog/in 40
 - Diakon/in 34
 - Erzieher/in 40
 - Friedhofsmitarbeiter/in 40
 - Friedhofsverwalter/in 40
 - gegen Kostenerstattung 15
- Gemeindepädagog/in 35
- Gemeindesekretär/in 31
- Hausmeister/in 38
- Kirchenmusiker/in 31
- Krankenhausseelsorger/in 37
- Kreiskantor/in 33
- Küster/in 37
- Mitarbeitende Sozialstation 41
- Notfallseelsorger/in 37
- Organist/in 31
- Pflegekräfte 41
- Reinigungspersonal 39
- Steuerbefreiung 21
- Unterricht 39
- Reinigungspersonal 39
- Steuerbefreiung
 - Betreuung und Pflege 21
 - Erziehung von Kindern und Jugendlichen 22
 - geistlicher Beistand 22
 - Jugendhilfe 22
 - Krankenhausbehandlung, ärztl. Heilbehandlung 21
 - Schul- und Bildungszweck 21
 - Sozialfürsorge, soziale Sicherheit 21
 - Veranstaltung
 - wissenschaftl./belehrender Art 22
- Tätigwerden auf öffentlich-rechtlicher Grundlage 6
- Tätigwerden auf privatrechtlicher Grundlage 6
- Tausch 10
- tauschähnlichen Umsatz 10
- Verantwortung für die Erfüllung der (umsatz-)steuerlichen Verpflichtungen 14
- Wettbewerbsverzerrungen 5
 - Ausschluss 7
- Zuschuss
 - echter 28
 - Entgelt für eine Leistung 27
 - KED Ökumene-/Flüchtlingsarbeit 27
 - zusätzliche Entgelt eines Dritten 28

IX. Anlagen

- Anlage 1 Muster einer Anrufungsauskunft zur Einholung der Zustimmung der betroffenen Betriebsstättenfinanzämter zur Übernahme der Arbeitgeberpflichten durch die Stammarbeitgeberin bzw. den Stammarbeitgeber

- Anlage 2 Muster zur Einholung einer Zustimmung des Sozialversicherungsträgers

- Anlage 3 Muster einer Vereinbarung der Arbeitgeberinnen bzw. Arbeitgeber

- Anlage 4 Muster eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft bezüglich der umsatzsteuerlichen Behandlung des Mehrarbeitgebermodells

Anlage 1 Muster einer Anrufungsauskunft zur Einholung der Zustimmung der betroffenen Betriebsstättenfinanzämter zur Übernahme der Arbeitgeberpflichten durch die Stammarbeitgeberin bzw. den Stammarbeitgeber

Finanzamt XY

(Betriebsstättenfinanzamt der Stammarbeitgeberin bzw. des Stammarbeitgebers)

Anrufungsauskunft nach § 42e EStG

Übernahme der lohnsteuerlichen Arbeitgeberpflichten nach § 38 Absatz 3a Satz 2 EStG

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir beantragen die Erteilung einer Auskunft gem. § 42e EStG über die Anwendung der Vorschriften der Lohnsteuer für den folgenden Sachverhalt:

Die Mitarbeiterin/der Mitarbeiter XXX ist mit folgenden Stellenanteilen bei folgenden Arbeitgeberinnen beschäftigt:

1. Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde A, Anschrift, Stellenumfang XX % (XX Stunden wöchentlich),
2. Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde B, Anschrift, Stellenumfang XX % (XX Stunden wöchentlich),
3. Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde C, Anschrift, Stellenumfang XX % (XX Stunden wöchentlich),

... .

Es ist geplant, dass die Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde A nach § 38a Absatz 3a Satz 2 EStG die Pflichten der unter 2 – 3 genannten Arbeitgeberinnen im eigenen Namen erfüllt. Die Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde A wäre insoweit Stammarbeitgeberin. Die Arbeitgeberinnen schließen hierüber eine Vereinbarung ab. Sämtliche Arbeitgeberinnen haben ihren Sitz im Inland.

Die Stammarbeitgeberin führt die Arbeitsentgelte zusammen, rechnet nach den Besteuerungsmerkmalen der abgerufenen Elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale ab, zahlt den Lohn aus und führt entsprechend § 38 Absatz 3a Satz 2 EStG die Steuerbeträge an das Betriebsstättenfinanzamt sowie die Sozialversicherungsbeiträge an die Sozialversicherungsträger ab. Die unter 2 - 3 genannten Arbeitgeberinnen

nehmen keine Auszahlungen an die Mitarbeiterin/den Mitarbeiter vor und führen auch keine Beiträge an das Betriebsstättenfinanzamt oder die Sozialversicherungsträger ab.

Die durch die Stammarbeitgeberin verauslagten Personalkosten der anderen Arbeitgeberinnen werden dieser durch die anderen Arbeitgeberinnen erstattet. Ein Muster der Vereinbarung zwischen den Arbeitgeberinnen haben wir diesem Schreiben beigefügt.

Die Zahlbarmachung des Netto-Entgelts, die Abführung der Steuern sowie die Meldung und Abführung der Sozialversicherungsbeiträge obliegt nach dem Kirchengesetz über die Organisation der Verwaltung in den Kirchenkreisen (Kirchenkreisverwaltungsgesetz – KKVwG) vom 15. November 2016 (KABl. S. 399) den Kirchenkreisverwaltungen als Pflichtleistung.

Nach § 38 Absatz 3a Satz 2 EStG kann das Betriebsstättenfinanzamt zulassen, dass ein Dritter mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland die Pflichten des Arbeitgebers im eigenen Namen erfüllt. Voraussetzung ist, dass der Dritte

1. sich hierzu gegenüber dem Arbeitgeber verpflichtet hat,
2. den Lohn auszahlt oder er nur Arbeitgeberpflichten für von ihm vermittelte Arbeitnehmer übernimmt und
3. die Steuererhebung nicht beeinträchtigt wird.

Die Zustimmung erteilt das Betriebsstättenfinanzamt des Dritten auf dessen Antrag im Einvernehmen mit dem Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers.

Die genannten Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. Die Mitarbeiterin/der Mitarbeiter ist Mitarbeiter/in der genannten Kirchengemeinden und bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 Absatz 1 Nummer 1 EStG aus gegenwärtigen Arbeitsverhältnissen.

Die Stammarbeitgeberin erfüllt im Verhältnis zu den anderen Arbeitgeberinnen als Dritte die Pflichten der anderen Arbeitgeberinnen im eigenen Namen. Hierauf haben sich die Arbeitgeberinnen verständigt. Die Stammarbeitgeberin hat ihren Sitz im Inland und zahlt den Lohn aus. Die Steuererhebung wird nicht beeinträchtigt.

Wir beantragen hiermit die Zustimmung gemäß § 38 Absatz 3a Satz 4 EStG.

Mit freundlichen Grüßen

Anlage 2 Muster zur Einholung einer Zustimmung des Sozialversicherungsträgers

Sozialversicherungsträger

Übernahme der Arbeitgeberpflichten nach § 38 Absatz 3a Satz 2 EStG

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Mitarbeiterin/der Mitarbeiter **XXX** ist mit folgenden Stellenanteilen bei folgenden Arbeitgeberinnen beschäftigt:

1. Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde **A**, **Anschrift**, Stellenumfang **XX** % (**XX** Stunden wöchentlich),
2. Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde **B**, **Anschrift**, Stellenumfang **XX** % (**XX** Stunden wöchentlich),
3. Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde **C**, **Anschrift**, Stellenumfang **XX** % (**XX** Stunden wöchentlich),
-

Es ist geplant, dass die Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde **A** nach § 38a Absatz 3a Satz 2 EStG die Pflichten der unter **2 – 3** genannten Arbeitgeberinnen im eigenen Namen erfüllt. Die Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde **A** wäre insoweit Stammarbeitgeberin. Die Arbeitgeberinnen schließen hierüber eine Vereinbarung ab. Sämtliche Arbeitgeberinnen haben ihren Sitz im Inland.

In der Anlage erhalten Sie die Anrufungsauskunft des Betriebsstättenfinanzamts. Wir bitten um verbindliche Bestätigung, dass Sie sich als Sozialversicherungsträger dieser Entscheidung des Betriebsstättenfinanzamtes bezüglich der Pflicht zur Abführung der Sozialversicherungsbeiträge anschließen.

Mit freundlichen Grüßen

Anlage 3 Muster einer Vereinbarung der Arbeitgeberinnen bzw. der Arbeitgeber

Zwischen

der Evangelisch-Lutherischen Kirchengemeinde **A**, vertreten durch **YYY**,
der Evangelisch-Lutherischen Kirchengemeinde **B**, vertreten durch **ZZZ**, und
der Evangelisch-Lutherischen Kirchengemeinde **C**, vertreten durch **VVV**,

wird folgende Vereinbarung getroffen:

§ 1

(1) Die Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde **A**, die Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde **B** und die Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde **C** haben mit Frau/Herrn **XXX** (im Folgenden Mitarbeiterin/Mitarbeiter) jeweils eigenständige Arbeitsverträge geschlossen.

(2) Die Mitarbeiterin/der Mitarbeiter ist mit folgenden Stellenanteilen bei den Arbeitgeberinnen beschäftigt:

1. Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde **A**, **Anschrift**, Stellenumfang **XX** % (**XX** Stunden wöchentlich),
2. Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde **B**, **Anschrift**, Stellenumfang **XX** % (**XX** Stunden wöchentlich),
3. Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde **C**, **Anschrift**, Stellenumfang **XX** % (**XX** Stunden wöchentlich).

§ 2

(1) Die Vertragsparteien vereinbaren, dass die Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde **A** nach § 38 Absatz 3a Satz 2 EStG die Pflichten der unter § 1 Absatz 1 Nummer 2 und 3 genannten Arbeitgeberinnen im eigenen Namen erfüllt. Die Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde **A** ist Stammarbeitgeberin.

(2) Der Stammarbeitgeberin zahlt das Entgelt aus und führt unter ihrer Steuer- und Sozialversicherungsnummer alle steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Abzüge an das Betriebsstättenfinanzamt und die Sozialversicherungsträger ab.

(3) Die unter § 1 Absatz 1 Nummer 2 und 3 genannten Arbeitgeberinnen erstatten der Stammarbeitgeberin die verauslagten Entgelte einschließlich Steuern, Sozialversicherungsbeiträgen und Zusatzversorgungsbeiträgen.

(4) Es ist die Zustimmung des Betriebsstättenfinanzamtes der Stammarbeitgeberin einzuholen.

§ 3

Inkrafttreten und Dauer der Vereinbarung

(1) Die Vereinbarung tritt am XX.XX.XXXX in Kraft.

(2) Die Vereinbarung wird auf unbestimmte Dauer geschlossen. Jede Vertragspartei kann die Vereinbarung mit einer Frist von XX Monaten kündigen.

§ 4

Schriftform, Salvatorische Klausel

(1) Es bestehen keine Nebenabreden zu dieser Vereinbarung. Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen der Schriftform, einschließlich der Vereinbarung, die Schriftform abzubedingen.

(2) Sollte eine Bestimmung dieses Vertrags unwirksam sein oder werden, berührt dies die Wirksamkeit des Vertrags im Übrigen nicht. Die Vertragsparteien verpflichten sich, anstelle einer unwirksamen Bestimmung eine der Zielsetzung möglichst nahekommende, wirksame Regelung zu treffen. Die vorstehenden Bestimmungen gelten entsprechend für den Fall, dass sich der Vertrag als lückenhaft erweist.

....., XX.XX.XXXX

Evangelisch-Lutherischen Kirchengemeinde A

_____ Siegel _____

der Evangelisch-Lutherischen Kirchengemeinde B

_____ Siegel _____

der Evangelisch-Lutherischen Kirchengemeinde C

_____ Siegel _____

Anlage 4 Muster eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft bezüglich der umsatzsteuerlichen Behandlung des Mehrarbeitgebermodells

Hinweis: Die Einholung der Anrufungsauskunft nach § 89 Absatz 2 AO ist nur möglich, wenn der Sachverhalt noch nicht verwirklicht ist!!!!

Finanzamt XY

(Betriebsstättenfinanzamt der Stammarbeitgeberin/des Stammarbeitgebers)

Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft gem. § 89 Absatz 2 AO

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir beantragen die Erteilung einer verbindlichen Auskunft gem. § 89 Absatz 2 AO zu folgendem Sachverhalt:

Die Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde A, die Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde B und die Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde C haben mit Frau/Herrn XXX (im Folgenden Mitarbeiterin/Mitarbeiter) jeweils eigenständige Arbeitsverträge geschlossen. Die Mitarbeiterin/der Mitarbeiter ist mit folgenden Stellenanteilen bei den Arbeitgeberinnen beschäftigt:

1. Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde A, Anschrift, Stellenumfang XX % (XX Stunden wöchentlich),
2. Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde B, Anschrift, Stellenumfang XX % (XX Stunden wöchentlich),
3. Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde C, Anschrift, Stellenumfang XX % (XX Stunden wöchentlich).

Es ist geplant, dass die Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde A nach § 38a Absatz 3a Satz 2 EStG die Pflichten der unter 2 – 3 genannten Arbeitgeberinnen im eigenen Namen erfüllt. Die Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde A wäre insoweit Stammarbeitgeberin. Die Arbeitgeberinnen schließen hierüber eine Vereinbarung ab. Sämtliche Arbeitgeberinnen haben ihren Sitz im Inland.

Die Stammarbeitgeberin führt die Arbeitsentgelte zusammen, rechnet nach den Besteuerungsmerkmalen der abgerufenen Elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale ab, zahlt den Lohn aus und führt entsprechend § 38 Absatz 3a Satz 2 EStG die Steuerbeträge an das Betriebsstättenfinanzamt sowie die Sozialversicherungsbeiträge an die Sozialversicherungsträger ab. Die unter 2 - 3 genannten Arbeitgeberinnen nehmen keine Auszahlungen an die Mitarbeiterin/den Mitarbeiter vor und führen

auch keine Beiträge an das Betriebsstättenfinanzamt oder die Sozialversicherungsträger ab.

Die durch die Stammarbeitgeberin verauslagten Personalkosten der anderen Arbeitgeberinnen werden dieser durch die anderen Arbeitgeberinnen erstattet. Ein Muster der Vereinbarung zwischen den Arbeitgeberinnen haben wir diesem Schreiben beigefügt. Die Stammarbeitgeberin erhält keine Verwaltungskostenentschädigung.

Für uns stellt sich die Frage, ob die Übernahme der Arbeitgeberpflichten durch die Stammarbeitgeberin zu einem Leistungsaustausch und damit zu einer umsatzsteuerbaren und umsatzsteuerpflichtigen Leistung zwischen der Stammarbeitgeberin und den anderen Arbeitgeberinnen kommt. Diese Frage bitten wir im Rahmen der verbindlichen Auskunft nach § 89 Absatz 2 AO zu beantworten.

Wir vertreten die Auffassung, dass die Übernahme der steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Arbeitgeberpflichten in Ermangelung eines Entgelts zu keinem umsatzsteuerbaren Vorgang im Sinne des § 1 Absatz 1 UStG führt. Die Stammarbeitgeberin verauslagt die Personalkosten. Die übrigen Arbeitgeberinnen erstatten die verauslagten Personalkosten im Umfang des jeweiligen Beschäftigungsumfangs. Es handelt sich hierbei um durchlaufende Posten im Sinne des § 10 Absatz 1 Satz 5 UStG, die nicht zum Entgelt gehören.

Die Mitarbeiterin/der Mitarbeiter hat mit den jeweiligen Arbeitgeberinnen jeweils gesonderte Arbeitsverträge geschlossen. In dem jeweiligen Arbeitsvertrag ist der Beschäftigungsumfang festgelegt. Die jeweilige Arbeitszeit ist nicht variabel zwischen den Kirchengemeinden gestaltbar. Die Beschäftigungsumfänge sowie die Anteile der Arbeitgeberinnen an den Personalkosten stehen damit fest.

Das Finanzamt XY ist bei Umsetzung der geplanten Gestaltung für die Umsatzsteueranlagung der Stammarbeitgeberin zuständig, sodass wir den Antrag an Sie richten.

Wir haben den Sachverhalt und die Rechtsprobleme umfassend dargestellt. Sofern Sie darüber hinaus noch weitere Informationen benötigen, geben Sie uns bitte einen entsprechenden Hinweis.

Wir versichern, dass alle für die Erteilung der Auskunft und für die Beurteilung erforderlichen Angaben gemacht wurden und der Wahrheit entsprechen und der der Rechtsfrage zu Grunde liegende Sachverhalt noch nicht verwirklicht ist. Ferner versichern wir, dass wir für den zu beurteilenden Sachverhalt bei keiner anderen Finanzbehörde einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft gestellt haben.

Für weitere Fragen sind wir gern Ihr Ansprechpartner.

Mit freundlichen Grüßen