www.kommunsense.de

Arbeitshilfe für die kirchliche Steuerpraxis

A. Personalgestellung durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts (jPdöR) im Sinne des Umsatzsteuerrechts

Zu den verschiedenen Möglichkeiten der Personalgestellung durch jPdöR findet sich in **Abschnitt 23 Absatz 16 UStR** die folgende Rechtsauffassung:

Abstellung von Bediensteten (Arbeitnehmer/Beamte):

des **Hoheitsbetriebs** der jPdöR

1) an eigene Betriebe gewerblicher Art:
= nicht umsatzsteuerbare **Innenleistung**;

2) an Hoheitsbetriebe anderer jPdöR:
= nicht umsatzsteuerbare **Amtshilfe**;

3) an Betriebe gewerblicher Art anderer jPdöR:
= **umsatzsteuerbar**, weil wirtschaftlichen Zielen dienend, sofern die Voraussetzungen des Abschnitt 6 Abs. 4 bis 5 KStR 2004 gegeben sind;

4) an privatrechtliche Unternehmer:
= Rechtslage wie zu 3);

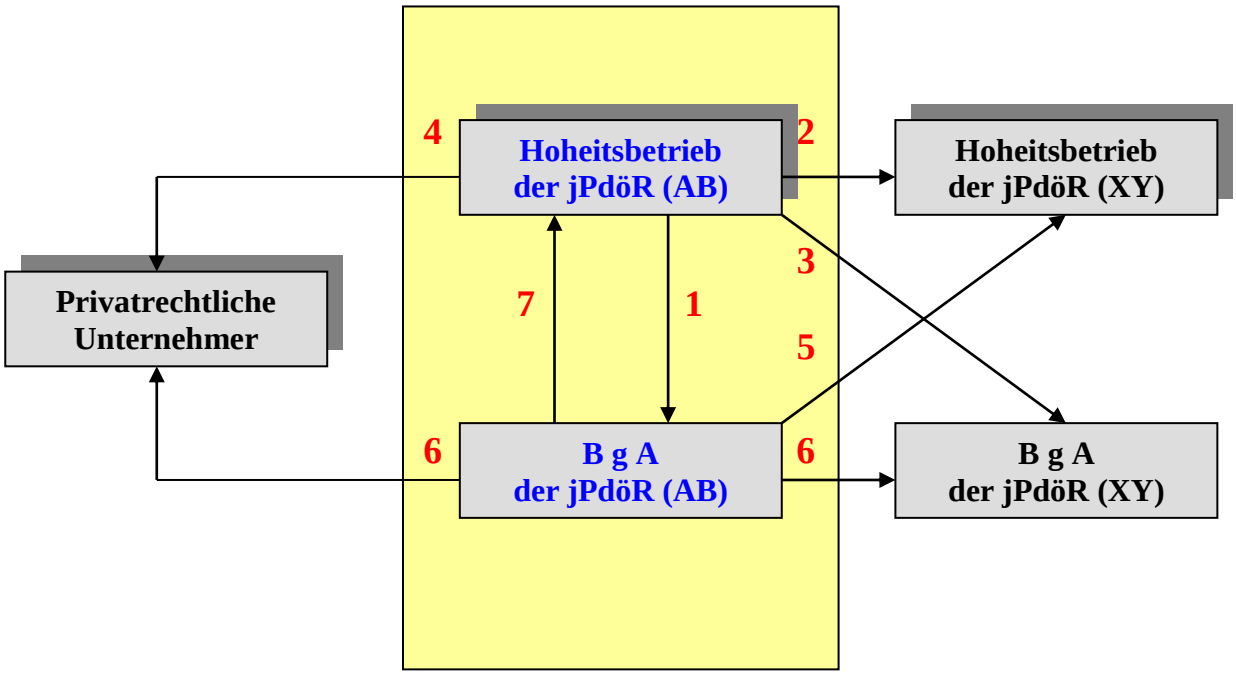
eines **Betriebes gewerblicher Art (BgA)** der jPdöR

5) an den Hoheitsbetrieb anderer jPdöR
= Es ist eine **steuerbare Leistung** im Rahmen des BgA anzunehmen, wenn die Personalkostenerstattung unmittelbar dem BgA zufließt. Die Personalgestellung kann jedoch dem hoheitlichen Bereich zugerechnet werden, sofern die Bediensteten zunächst in den Hoheitsbereich zurückberufen und von dort angestellt werden und der Erstattungsbetrag dem Hoheitsbereich zufließt;

6) an den Betrieb gewerblicher Art anderer jPdöR oder an privatrechtliche Unternehmer
= **umsatzsteuerbare Leistung** im Rahmen des BgA;

7) an den eigenen Hoheitsbereich
= Die Überlassung des Personals ist dann **nicht als Wertabgabe i.S. von § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 2 UStG** anzusehen, wenn beim Personaleinsatz eine eindeutige und leicht nachvollziehbare Trennung zwischen dem unternehmerischen Bereich (BgA) und dem Hoheitsbereich vorgenommen wird.

Schaubild: Gestellung von Personal nach dem Umsatzsteuerrecht



Die neuen **Umsatzsteuer-Richtlinien 2005** haben in Abschnitt 23 Absatz 16 ein weiteres Personalgestellungsbeispiel aufgenommen:

Beispiel 05:

Eine juristische Person des öffentlichen Rechts stellt Bedienstete aus ihrem Hoheitsbereich an einen als gemeinnützig anerkannten eingetragenen Verein ab, der nicht unternehmerisch tätig ist. Mitglieder des Vereins sind neben der gestellenden Person des öffentlichen Rechts weitere juristische Personen des öffentlichen Rechts, Verbände und sonstige Einrichtungen.

Konsequenz: Die Personalgestellung ist nicht durch hoheitliche Zwecke veranlasst, sondern dient wirtschaftlichen Zielen. Sie ist insgesamt als Betrieb gewerblicher Art zu beurteilen, sofern die Voraussetzungen des Abschnitts 6 Abs. 4 bis 5 KStR 2004 gegeben sind. Es liegen in diesem Fall steuerbare Leistungen vor.

► Mögliche Fallgestaltung:

Für die Förderung des religiösen Wissens gründen mehrere Kirchengemeinden und konfessionelle Bildungsstiftungen den Verein „Forum e.V.“, dem vom zuständigen Finanzamt die Gemeinnützigkeit zuerkannt wurde.

> Aus dem Hoheitsbereich der Kirchengemeinde A (= Forum e.V.-Mitglied) wird der Bedienstete X befristet für 12 Monate gegen Erstattung der Kosten (Lohn/Gehalt, SV-Beiträge u. dergl.) bei der gemeinnützigen Einrichtung (Forum e.V.) abgestellt.
> Gesamtbetrag der erstatteten Personalkosten: 36.000 Euro.
> Die Kirchengemeinde A bleibt weiterhin Arbeitgeber des Bediensteten X.

Konsequenz:

Die Personalgestellung zwischen der Kirchengemeinde A und dem gemeinnützigen Verein „Forum e.V.“ erfüllt alle Voraussetzungen für die Annahme eines steuerbaren Leistungsaustauschs im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art gemäß Abschnitt 23 Absatz 16 (Beispiel: 05) UStR 2005.

Bei der Personalgestellung der Kirchengemeinde A findet der USt-Regelsteuersatz gemäß § 12 Abs. 1 UStG Anwendung. Die daraus resultierende USt-Zahllast in Höhe von 4.965,52 Euro (36.000 Euro x 16/116) muss dem zuständigen Finanzamt ordnungsgemäß gemeldet resp. pünktlich abgeführt werden.

Wichtiger Hinweis!

Die Umsatzsteuerbarkeit der geschilderten Fallgestaltung würde gemäß UStG entfallen, wenn die Personalgestellung unentgeltlich erfolgt.

► **Steuerfreie Personalgestellung**

Nach § 4 Nr. 27a UStG ist umsatzsteuerbefreit

„die Gestellung von Mitgliedern geistlicher Genossenschaften und Angehörige von Mutterhäusern für gemeinnütige, mildtätige, kirchliche oder schulische Zwecke; ...“

Die zu dieser umsatzsteuerrechtlichen Grundlage erlassene Umsatzsteuer-Richtlinie lautet:

Abschnitt 121 UStR 2005:

„Gestellung von Mitgliedern geistlicher Genossenschaften und Angehörigen von Mutterhäusern“

(1) [1]Die Steuerbefreiung kommt nur für die Gestellung von Mitgliedern oder Angehörigen der genannten Einrichtungen in Betracht. [2]Für die Gestellung von Personen, die lediglich Arbeitnehmer dieser Einrichtungen sind, kann die Steuerbefreiung nicht in Anspruch genommen werden.

(2) [1]Die Steuerbefreiung setzt voraus, dass die Personalgestellung für gemeinnützige, mildtätige, kirchliche oder schulische Zwecke erfolgt. [2]Die Frage ist nach den Vorschriften der §§ 52 bis 54 AO zu beurteilen. [3]In Betracht kommen insbesondere die Gestellung von Schwestern an Krankenhäuser und Altenheime sowie die Gestellung von Ordensangehörigen an Kirchengemeinden. [4]Schulische Zwecke werden bei der Gestellung von Lehrern an Schulen für die Erteilung von Unterricht verfolgt. [5]Dies gilt für die Erteilung von Unterricht jeder Art, also nicht nur für die Erteilung von Religionsunterricht.

B. Spezielle Steuerbefreiungen bei der Personalgestellung kirchlicher Institutionen gemäß 6. EG-Richtlinie (Umsatzsteuer)

Artikel 13

Steuerbefreiungen im Inland

A. Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten

(1) Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

…

k) die Gestellung von Personal durch religiöse und weltanschauliche Einrichtungen für die unter den Buchstaben b), g), h) und i) genannten Tätigkeiten und für Zwecke geistigen Beistandes;

...

b) *die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden;*

g) *die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen der Altenheime, durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen;*

h) *die eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen;*

i) *die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, den Schul- oder Hochschulunterricht, die Ausbildung, die Fortbildung oder die berufliche Umschulung sowie die damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung*

...

Verfasser:

Dipl.Kfm.- Dipl.Bw. **Uwe Baldauf** (Berlin),
Freiberufl. Referent/Dozent - Gutachter in Steuerfragen öffentlicher Betriebe

Hindenburgdamm 4/b, 12203 Berlin Lichterfelde

Telefon/Fax: (030) 833 07 28 - **Email:** uwebaldauf@gmx.de
Internet: www.kommunsense.de

(Rechtsstand: August 2005)