

– Allgemeines Informationsblatt zur Umsatzsteuer –

Umsatzsteuerliche Fragen der Kirchengemeinden zum Thema

Umkehr der Steuerschuldnerschaft gem. § 13b UStG

– „Reverse-Charge-Verfahren“

Allgemeine Informationen zum Reverse-Charge-Verfahren

Bezieht ein inländischer Unternehmer eine sonstige (Dienst-)Leistung von einem ausländischen Unternehmer (z. B. Beratungsleistungen, Übersetzungsleistungen oder Lizenzkosten für Software), gilt diese sonstige Leistung als im Inland ausgeführt und unterliegt somit der deutschen Umsatzsteuer. Für diese Fälle hat der Gesetzgeber dem inländischen Leistungsempfänger die Pflicht auferlegt, die Umsatzsteuer für die bezogene Leistung an das Finanzamt zu entrichten, sog. Umkehr der Steuerschuldnerschaft/Reverse-Charge-Verfahren.

Das sog. Reverse-Charge-Verfahren findet ausschließlich auf sonstige (Dienst-)Leistungen und nicht auf die Lieferung von Waren aus dem Ausland Anwendung.

Anwendung bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts (Kirchengemeinde/Kirchengemeindeverband/Gemeindeverband)

Mit Gesetz vom 1. Juli 2010 hat der Gesetzgeber das Reverse-Charge-Verfahren auch auf die Leistungsbeziehung zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) und ausländischen Unternehmern ausgeweitet. Daher sind auch Kirchengemeinden/Kirchengemeindeverbände/Gemeindeverbände unter bestimmten Voraussetzungen zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens verpflichtet. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Leistung im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art oder für den Hoheitsbereich der Kirchengemeinde bezogen wird.

Die Voraussetzungen für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens lauten:

- Bei der Leistung muss es sich um eine sonstige Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG handeln, hierunter fallen insbesondere bestimmte **Dienstleistungen**, aber auch Nutzungs- oder Lizenzüberlassungen (z. B. Softwarelizenzen), **und**
- der Leistungserbringer muss im **Ausland** ansässig sein **und**
- die Kirchengemeinde, die die Leistung bezieht, muss **unternehmerisch tätig** sein **oder** über eine **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** verfügen.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, hat der ausländische Leistungserbringer der Kirchengemeinde eine Netto-Rechnung ohne ausgewiesene Umsatzsteuer zu erteilen. Auf dieser Rechnung muss sich ein Hinweis auf die Umkehr der Steuerschuldnerschaft befinden (bspw. „Umkehr der Steuerschuldnerschaft“ oder „Reverse-Charge“).

Fristen für die Anmeldung der Steuer nach § 13b UStG und Abführung der Umsatzsteuer an das Finanzamt

Liegt ein Fall des „Reverse-Charge-Verfahren“ im Sinne des § 13b UStG vor, ist die Kirchengemeinde verpflichtet, die Umsatzsteuer anzumelden und an das Finanzamt abzuführen. Dies hat je nach Ansässigkeit des leistenden Unternehmers innerhalb der folgenden Fristen zu erfolgen:

- Leistungserbringer ist in der Europäischen Union (außer Deutschland) ansässig:

Die Umsatzsteuer ist in dem Voranmeldungszeitraum an das Finanzamt abzuführen, in dem die Leistung ausgeführt wurde (vgl. § 13b Abs. 1 UStG).

- Leistungserbringer ist in einem Drittland ansässig:

Die Umsatzsteuer ist in dem Voranmeldungszeitraum an das Finanzamt abzuführen, in dem die Rechnung vorliegt, spätestens jedoch in dem Monat, der auf die Ausführung der Leistung folgt (vgl. § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG).

Sofern die hierfür benötigten Daten noch nicht vollständig vorliegen, sind diese ggf. zu schätzen. Sobald die Daten vollständig vorliegen, ist die Umsatzsteuer-Voranmeldung entsprechend zu berichtigen.

Beispiele

Grundfall: Die katholische Kirchengemeinde XYZ beauftragt mit der jährlichen Reinigung ihrer Orgel einen belgischen Unternehmer, der die Arbeiten vor Ort am 15.03.2023 durchführt. Am 24.04.2023 erhält die Kirchengemeinde die Rechnung des belgischen Unternehmers über einen Nettobetrag von 1.000,00 Euro. Die Kirchengemeinde verfügt über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Bei dieser Leistung handelt es sich um eine im Inland steuerbare und steuerpflichtige Leistung (vgl. § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG), da die Kirchengemeinde über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verfügt. Aufgrund der Ansässigkeit des Leistungserbringers in der Europäischen Union, schuldet die Kirchengemeinde die Umsatzsteuer. Als Bemessungsgrundlage ist der Nettobetrag der Rechnung 1.000,00 Euro heranzuziehen. Es ergibt sich demnach eine Umsatzsteuer in Höhe von 1.000,00 Euro x 19% = 190,00 Euro. Die Umsatzsteuer ist – unabhängig von der Vorlage der Rechnung – im Voranmeldungszeitraum März 2023 bzw. im ersten Quartal 2023 durch die Kirchengemeinde anzumelden und an das Finanzamt abzuführen. Sofern die Kirchengemeinde nicht zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen verpflichtet ist, hat sie dies entsprechend in ihrer Umsatzsteuerjahreserklärung zu berücksichtigen.

Abwandlung 1: Die Kirchengemeinde verfügt über keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, unterhält jedoch einen Eine-Welt-Laden (unternehmerische Tätigkeit).

Zwar verfügt die Kirchengemeinde nicht über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, allerdings ist sie aufgrund des Eine-Welt-Ladens unternehmerisch tätig. Demnach ist die Leistung im Inland steuerbar und steuerpflichtig (vgl. § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG). Aufgrund der Ansässigkeit des Leistungserbringers in der Europäischen Union schuldet die Kirchengemeinde die Umsatzsteuer. Als Bemessungsgrundlage ist der Nettobetrag der Rechnung 1.000,00 Euro heranzuziehen. Es ergibt sich demnach eine Umsatzsteuer in Höhe von 1.000,00 Euro x 19% = 190,00 Euro. Die Umsatzsteuer ist – unabhängig von der Vorlage der Rechnung – durch die Kirchengemeinde im Voranmeldungszeitraum März bzw. im ersten Quartal anzumelden und an das Finanzamt abzuführen. Sofern die Kirchengemeinde nicht zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen verpflichtet ist, hat sie dies entsprechend in ihrer Umsatzsteuerjahreserklärung zu berücksichtigen.

Abwandlung 2: Der ausländische Unternehmer ist nicht in Belgien, sondern in der Schweiz ansässig. Die Kirchengemeinde verfügt über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Bei dieser Leistung handelt es sich um eine im Inland steuerbare und steuerpflichtige Leistung (vgl. § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG), da die Kirchengemeinde über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verfügt. Aufgrund der Ansässigkeit des Leistungserbringers im Drittland, schuldet die Kirchengemeinde

die Umsatzsteuer. Als Bemessungsgrundlage ist der Nettobetrag der Rechnung 1.000,00 Euro heranzuziehen. Es ergibt sich demnach eine Umsatzsteuer in Höhe von $1.000,00 \text{ Euro} \times 19\% = 190,00 \text{ Euro}$. Die Umsatzsteuer ist bei Vorlage der Rechnung, also im Voranmeldungszeitraum April 2023 bzw. im zweiten Quartal 2023, durch die Kirchengemeinde anzumelden und an das Finanzamt abzuführen. Sofern die Kirchengemeinde nicht zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen verpflichtet ist, hat sie dies entsprechend in ihrer Umsatzsteuerjahreserklärung zu berücksichtigen.

Abwandlung 3: Der Unternehmer ist in der Schweiz ansässig. Darüber hinaus geht der Kirchengemeinde die Rechnung erst am 15.07.2023 zu. Die Kirchengemeinde verfügt über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Bei dieser Leistung handelt es sich um eine im Inland steuerbare und steuerpflichtige Leistung (vgl. § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG), da die Kirchengemeinde über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verfügt. Aufgrund der Ansässigkeit des Leistungserbringers in einem Drittland, schuldet die Kirchengemeinde die Umsatzsteuer. Es ergibt sich demnach eine Umsatzsteuer in Höhe von $1.000,00 \text{ Euro} \times 19\% = 190,00 \text{ Euro}$. Die Rechnung geht erst im Juli und somit erst einige Monate nach Leistungserbringung ein. Trotz des Rechnungseingangs im Juli ist die Umsatzsteuer spätestens mit Ablauf des Monats, der auf die Erbringung der Leistung folgt, durch die Kirchengemeinde anzumelden und abzuführen. Dementsprechend hat die Kirchengemeinde die Umsatzsteuer im Voranmeldungszeitraum April 2023 bzw. im zweiten Quartal 2023, anzumelden und an das Finanzamt abzuführen. Sofern die Kirchengemeinde nicht zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen verpflichtet ist, hat sie dies entsprechend in ihrer Umsatzsteuerjahreserklärung zu berücksichtigen.

Abwandlung 4: Der Kirchengemeinde wurde weder eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt, noch ist sie unternehmerisch tätig.

Da der Kirchengemeinde weder eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt wurde und diese nicht unternehmerisch tätig ist, ist diese Leistung im Inland nicht steuerbar und demnach auch nicht steuerpflichtig. Der ausländische Unternehmer hat eine Rechnung unter Ausweis ausländischer Umsatzsteuer auszustellen, sofern das ausländische Umsatzsteuerrecht für diese Leistungen keine Umsatzsteuerbefreiung vorsieht.

Praxisfolgen und Verfahrensfragen

Sofern eine Kirchengemeinde über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verfügt, ist sie grundsätzlich nicht verpflichtet, diese dem leistenden ausländischen Unternehmer mitzuteilen. Dieser ist jedoch verpflichtet, sonstige Leistungen, die dem Reverse-Charge-Verfahrens unterliegen, im Rahmen des innereuropäischen Umsatzsteuer-Kontrollverfahrens zu melden, sofern er innerhalb der Europäischen Union ansässig ist. Für diese Meldung wird die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des jeweiligen Leistungsempfängers benötigt. Der ausländische Unternehmer wird sich daher im Zweifel weigern, eine „Netto-Rechnung“ unter Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auszustellen, sofern ihm der Leistungsempfänger keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitteilt, da er für eine fehlerhafte Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens haften muss. Demnach sollte eine Kirchengemeinde, die über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verfügt, diese den ausländischen Unternehmern, von denen sonstige Leistungen bezogen werden, stets mitteilen.

Verfügt eine Kirchengemeinde nicht über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, ist sie aber unternehmerisch tätig, unterliegen sonstige Leistungen, die sie von einem ausländischen Unternehmer bezieht, ebenfalls dem Reverse-Charge-Verfahren. Dies ist dem leistenden Unternehmer gegenüber zwingend zu kommunizieren. Gerade bei ausländischen Unternehmern, die in der Europäischen Union ansässig sind, könnte eine fehlende Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu Diskussionen und Schwierigkeiten führen, da diese grundsätzlich eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ihres Leistungsempfängers für Zwecke des innereuropäischen Kontrollverfahrens benötigen. Kirchengemeinden, die unternehmerisch tätig sind und über keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verfügen, sollten

ggf. eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer beantragen, sofern sie regelmäßig Leistungen aus ausländischen Unternehmern beziehen.

Ist eine Kirchengemeinde nicht unternehmerisch tätig und verfügt sie über keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, ist eine Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens grundsätzlich ausgeschlossen. Der ausländische Unternehmer hat eine Rechnung unter Ausweis der in seinem Land anzuwendenden Umsatzsteuer auszustellen.

Folgen der fehlerhaften Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens

Stellt ein ausländischer Unternehmer eine Rechnung an eine Kirchengemeinde unter Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens aus, ohne dass die hierfür notwendigen Voraussetzungen erfüllt sind, besteht insoweit zunächst kein Risiko für die Kirchengemeinde. Sollte das für den leistenden ausländischen Unternehmer zuständige Finanzamt dies im Rahmen einer Außenprüfung beanstanden, hat der ausländische Unternehmer die nicht abgeführte Umsatzsteuer nachträglich zu entrichten. Er wird sich ggf. an die Kirchengemeinde richten und versuchen, die Umsatzsteuer nachträglich einzufordern. Ob er hierzu berechtigt ist, hängt von der zivilrechtlichen Vereinbarung ab, die dem Rechtsgeschäft zugrunde liegt.

Hat die Kirchengemeinde entsprechend der Angaben auf der Rechnung des ausländischen Unternehmers die Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt, ohne dass die Voraussetzungen hierfür vorlagen, kann diese Umsatzsteuer ggf. im Rahmen einer berechtigten Umsatzsteuererklärung/-Vorankündigung zurückgefordert werden, dies ist jedoch stets im Einzelfall zu prüfen.

Stellt ein ausländischer Unternehmer einer Kirchengemeinde eine Rechnung unter dem Ausweis von ausländischer Umsatzsteuer aus, obwohl die Voraussetzungen des Reverse-Charge-Verfahrens vorliegen, führt dies dazu, dass die Kirchengemeinde dennoch Umsatzsteuer auf den Nettobetrag der Rechnung anmelden und an das Finanzamt abführen muss. Dies gilt unabhängig davon, ob der leistende Unternehmer in der Europäischen Union oder in einem Drittstaat ansässig ist.

Aus diesem Grunde sind Rechnungen von ausländischen Unternehmern stets genau zu überprüfen. Sollten entsprechend Fälle erst in Außenprüfungen aufgedeckt werden, führt dies zu einer Nacherhebung der Umsatzsteuer, welche einer Verzinsung von derzeit 6% p. a. unterliegt. Fehlerhaft ausgestellte Rechnungen sollten umgehend an den ausländischen Unternehmer zurückgeschickt werden. Um auf die Erteilung einer korrekten Rechnung hinzuwirken, kann ggf. die Zahlung (teilweise) bis zu diesem Zeitpunkt zurückgehalten werden.

Sonderfall: Erwerb von Tablet-Computern und Mobilfunkgeräten

Grundsätzlich unterliegt auch der Erwerb von Mobilfunkgeräten, Tablet-Computern und Spielekonsolen dem Reverse-Charge-Verfahren, wenn der Rechnungsbetrag der jeweiligen Lieferung mindestens 5.000,00 Euro beträgt. Dies gilt jedoch nicht, wenn eine Kirchengemeinde diese Geräte für den nicht-unternehmerischen Bereich (Hoheitsbereich) bezieht. In diesem Fall hat der leistende Unternehmer eine Rechnung unter dem Ausweis von Umsatzsteuer zu erteilen.

Ergänzende Hinweise zur Anwendung bei Kleinunternehmern

Bezieht eine Kirchengemeinde, die Kleinunternehmer im Sinne des § 19 UStG ist, eine sonstige Leistung von einem ausländischen Unternehmer, sind die dargestellten Grundsätze ebenfalls anzuwenden. Die Kirchengemeinde hat die für die entsprechenden Leistungen geschuldete Umsatzsteuer anzumelden und abzuführen.

Ergänzender Hinweis zum Allgemeinen Informationsblatt

Dieses Informationsblatt gibt allgemeine Hinweise zur umsatzsteuerlichen Behandlung von aus dem Ausland bezogenen sonstigen Leistungen (Dienstleistungen), die ohne Berücksichtigung von Besonderheiten eines jeden Einzelfalls gegeben werden. Es wird ausdrücklich darauf aufmerksam gemacht, dass dieses Allgemeine Informationsblatt nicht die erforderliche steuerliche Prüfung eines jeden Einzelfalls ersetzt.