

Steuerpflichten der Kirchengemeinden

Haftungsausschluss

Die 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. Die Umsetzung eventuell hiervon abweichender Rechtsprechung bleibt abzuwarten. Für die Anwendung im konkreten Einzelfall übernimmt das Erzbischöfliche Generalvikariat Paderborn daher keine Gewähr in Bezug auf Inhalt, Richtigkeit und Vollständigkeit der Ausführungen. Eine Haftung ist ausgeschlossen. Für den konkreten Sachverhalt ist eine weiter gehende fachlich versierte Beratung unabdingbar. Außerdem steht das jeweils zuständige Finanzamt für Auskünfte zur Verfügung.

Begriffsbestimmungen

Auf folgende Begriffe wird wiederholt zurückgegriffen:

- **JPdöR** juristische Person des öffentlichen Rechts (vgl. Ziff. 1.)
- **BgA** Betrieb gewerblicher Art (vgl. Ziff. 4.)

Kontakt

Erzbischöfliches Generalvikariat
Domplatz 3
33098 Paderborn

Hauptabteilung Finanzen
Abteilung „Steuerwesen/Überdiözesane
Finanzangelegenheiten/Interne Dienste“
Wolfgang Schulte
Telefon: 0 52 51/1 25-12 25
Telefax: 0 52 51/125-14 70
E-Mail: steuerwesen@erzbistum-paderborn.de
Internet: www.erzbistum-paderborn.de

Weitere Exemplare der Handreichung können angefordert werden.

Die jeweils aktuelle Fassung steht als PDF-Datei zum Download auf der Homepage des Erzbistums Paderborn zur Verfügung.

Vorwort

Unsere Kirchengemeinden sind als „Körperschaften des öffentlichen Rechts“ organisiert. Im Blick auf ihre vielfältigen pastoralen und karitativen Aktivitäten bleiben die Gemeinden steuerfrei. Die Kirchengemeinden engagieren sich heute aber auch in Bereichen, die über ihre Kernaufgaben hinausgehen. Auch erschließen sie zur Verbesserung ihrer Haushaltslage ergänzende Einnahmen oder nutzen das vorhandene Vermögen, um die Betriebskosten zu minimieren. Unerlässlich ist bei diesen Betätigungen, dass steuerrechtliche Vorgaben zu beachten sind. Insbesondere, wenn neue Aufgaben übernommen oder zusätzliche Leistungen angeboten werden sollen, muss rechtzeitig geprüft werden, ob hiermit möglicherweise die Grenze zur unternehmerischen Betätigung überschritten wird. Dies gilt ebenso für Investitionsvorhaben, die eine solche Verwendung bezwecken.

Die vorliegende Informationsschrift hat das Ziel, hinsichtlich der unterschiedlichen Tätigkeitsbereiche von Kirchengemeinden über die bestehenden steuerrechtlichen Vorgaben zu informieren. Die Broschüre soll als Orientierungshilfe dienen und für die Steuerthematik sensibilisieren.

Aufgrund der Komplexität des Steuerrechts lässt es sich nicht immer vermeiden, auf differenzierte Detail- und Sonderregelungen einzugehen. Zugunsten des informellen Überblicks wurde jedoch auf umfangreiche Ausführungen und Einzelfalldarstellungen verzichtet.

Ich danke den Autoren für ihren Einsatz zum Wohle unserer Kirchengemeinden und des dort geleisteten ehrenamtlichen Engagements.



Ihr



Alfons Hardt
Generalvikar

Inhalt

1. Grundsätzliches zu den Steuerpflichten der Kirchengemeinden	6	4. Wirtschaftliche Tätigkeiten Betrieb gewerblicher Art (BgA)	9
– Kirchengemeinden als Körperschaften des öffentlichen Rechts	6	– Steuerpflicht bei Vorliegen eines BgA	9
– Schaubild: Tätigkeiten der Kirchengemeinden und steuerliche Folgen	6	– Entwicklungstendenz bei der Umsatzbesteuerung der jPdÖR	10
– Stiftungen, kirchliche Vereine	6	– Sonderfall: land- und forstwirtschaftliche Betriebe	10
2. Hoheitsbetriebe Kirchlich-hoheitlicher Bereich	7	– BgA-Kriterium: Umsatzgrenze von 30.678 EUR	10-11
– Hoheitsbetriebe sind nicht steuerbar	7	– Anwendung der Umsatzgrenze für verschiedene Tätigkeiten	11
– Erfüllung von kirchlichen Hoheitsaufgaben	7	– Unterschreitung der Umsatzgrenze	11-12
3. Vermögensverwaltung	8	– BgA: Steuerliche Folgen	12
– Abgrenzung zu steuerpflichtigen Leistungen	8	5. Umsatzsteuer	13
		– Grundlagen der Umsatzbesteuerung	13
		– Die Kirchengemeinde als „Unternehmer“	13

6. Allgemeingültige Befreiungstatbestände des Umsatzsteuergesetzes	14	9. Prüfschema zur Steuerpflicht der Kirchengemeinden	19
– Steuerbefreiungen für bestimmte Umsätze	14		
– Besteuerung der Kleinunternehmer	14-15	10. Grunderwerbsteuer	20
7. Sonderfälle: innergemeinschaftlicher Erwerb, Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers	15	11. Grundsteuer	20-22
– Erwerb eines Glockenspiels aus den Niederlanden	15-16	12. Erbschaft- und Schenkungsteuer	22
– Dienstleistung von einem im Ausland ansässigen Unternehmer	16-17	13. Kapitalertragsteuer	23
8. Ertragsteuern (Körperschaft- und Gewerbesteuer) Gewinnermittlung	17	14. Spendenrecht	23
– Körperschaftsteuer	17	15. Abc der Tätigkeiten in der Kirchengemeinde	24-35
– Gewerbesteuer	18		
– Gewinnermittlung	18		
– Zweckbetrieb	18		

1. Grundsätzliches zu den Steuerpflichten der Kirchengemeinden

Kirchengemeinden als Körperschaften des öffentlichen Rechts

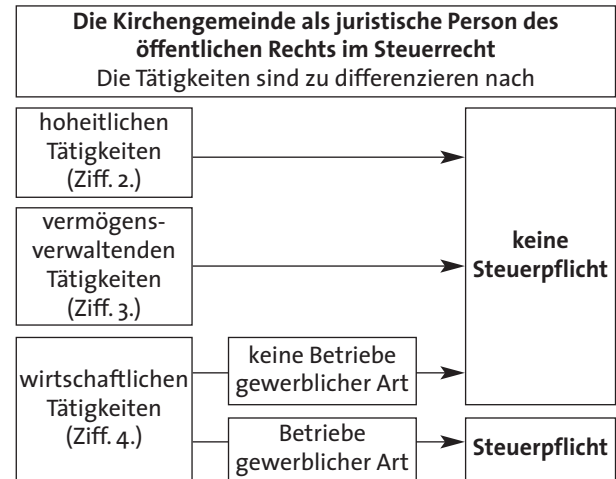
Kirchengemeinden sind Körperschaften des öffentlichen Rechts. Körperschaften und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts (nachfolgend: jPdöR) sind nur partiell der Umsatzsteuer, der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterworfen.

Zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen ist ein Finanzierungsvorteil durch Steuerbefreiung auszuschließen, wenn die jPdöR mit wirtschaftlich geprägten Betätigungen in Konkurrenz zu privaten und gewerblichen Anbietern tritt.

Einige Steuerpflichten sind generell zu beachten, unabhängig davon, in welchem Tätigkeitsbereich die Kirchengemeinde wirkt (vgl. Sonderfälle der Umsatzsteuer – Ziff. 7).

Auch in Bezug auf weitere Steuerarten sind Besonderheiten zu beachten.

Das Schaubild gibt einen Überblick über die Steuerpflichten (Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer) der Kirchengemeinden:



Stiftungen, kirchliche Vereine

Für diese Rechtsformen bestehen abweichende Regelungen, die in dieser Handreichung nicht aufgegriffen werden. Informationen hierzu:

- Stiftungsaufsicht – Erzbischöfliches Generalvikariat, Tel. 0 52 51/1 25-13 51, E-Mail: rechtsamt@erzbistum-paderborn.de sowie
- Arbeitshilfe des Finanzministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen „Vereine & Steuern, Arbeitshilfe für Vereinsvorstände und Mitglieder“, Bezug über www.fm.nrw.de

2. Hoheitsbetriebe | Kirchlich-hoheitlicher Bereich

Hoheitsbetriebe sind nicht steuerbar

Die Tätigkeiten von nicht steuerbaren Hoheitsbetrieben müssen sich von ihrem Inhalt her von den Tätigkeiten eines privaten gewerblichen Unternehmens wesentlich unterscheiden. Sie müssen der jPdÖR durch Gesetz und Recht eigentümlich und ihr vorbehalten sein. Das Kriterium der Wettbewerbsverzerrung durch die Steuervergünstigung im Vergleich zu gewerblichen Unternehmern ist hier von wesentlicher Bedeutung. Steuerschädliche Wettbewerbsverzerrungen liegen dann nicht vor, wenn Privatanbieter keine vergleichbaren Leistungen erbringen oder diese umsatzsteuerfrei sind.

Erfüllung von kirchlichen Hoheitsaufgaben

Der Ausübung „öffentlicher Gewalt“ und der Erfüllung von Hoheitsaufgaben auf staatlicher Ebene wird bei den öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften die Wahrnehmung ihrer Kernaufgaben im seelsorglichen, liturgischen und karitativen Bereich gleichgesetzt. Die Einrichtungen und Dienste der Kirche sind demnach hoheitlich, soweit sie nach kirchlichem Selbstverständnis dazu dienen, den Auftrag der Kirche zu erfüllen.

Angebote der Kirche, die sich insbesondere an Christen und religiös Interessierte richten, zählen zu diesen kirchli-

chen Kernaufgaben. Die Grenze des kirchlich-hoheitlichen Bereichs ist dann überschritten, wenn die Tätigkeiten ihren spezifischen kirchlichen Charakter verlieren und die Kirche in Wettbewerb mit privaten Unternehmen tritt.¹

- Ein Beispiel für die Abgrenzung zwischen hoheitlichen und wirtschaftlichen Tätigkeiten ist die Verwaltung des Friedhofes einer Kirchengemeinde. Während die Aufgaben des Bestattungswesens (Grabaushebung, Sargaufbahrung, Schmückung des ausgehobenen Grabes, Trauerfeier) dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen sind, unterliegen demgegenüber die Grabpflege oder der Blumenverkauf der Steuerpflicht, sofern mit diesen wirtschaftlichen Leistungen ein sogenannter Betrieb gewerblicher Art (nachfolgend: BgA; vgl. Ziff. 4.) begründet wird.
- Ein weiteres Beispiel ist das Angebot von kirchlichen Bildungshäusern. Diese können sowohl ausschließlich hoheitlich betrieben werden (z. B. Aus- und Fortbildung von Priestern, Exerzitienhäuser) oder den allgemeinen Besteuerungsgrundlagen im Fortbildungssektor unterworfen werden (Angebot von Bildungsveranstaltungen allgemeiner Art) oder aber als reiner „Hotelbetrieb“ (Bereitstellung für fremde Dritte/nichtkirchliche Gruppen) vornehmlich wirtschaftlich geprägt sein.²

¹ *Vergleiche Verfügung OFD Hannover vom 19. 2. 2004 (Az.: S 2706-165-StO-; S 2706-209-StH 231) – „Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften; Erfassung und Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art und von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben“, ebenso Verfügung OFD Chemnitz vom 5. 7. 2004 (Az.: S 2706-91/29-St 21)*

² *BMF-Schreiben vom 28. 3. 2001 (IV A 2-S 2706-14/01)*

3. Vermögensverwaltung

Zur Vermögensverwaltung der Kirche, die die Annahme eines „Betriebs gewerblicher Art“ ausschließt und somit keine steuerrelevante Tätigkeit darstellt, gehören das verzinsliche Anlegen von Kapital oder die Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens (§ 14 Satz 3 Abgabenordnung).

Hierunter fallen unter anderem die Erträge

- aus der langfristigen Vermietung von Wohn- oder Geschäftsräumen und von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen (Garagen, Parkplätze),
- aus der Verpachtung von landwirtschaftlichen Flächen,
- aus der Überlassung von Erbbaurechten,
- aus der Veräußerung kirchlichen Grundbesitzes (sofern keine besonderen Nebenleistungen wie z. B. planmäßige Parzellierung, Erschließung etc. erbracht werden),
- aus der Überlassung von Nutzungsrechten (z. B. Sponsoringeinnahmen, sofern keine steuerrelevanten Gegenleistungen erbracht werden, vgl. Ziff. 15. „Abc der Tätigkeiten“) sowie
- die Zinserträge aus Sparguthaben.

Abgrenzung zu steuerpflichtigen Leistungen

Sobald über die reine Vermögensverwaltung hinausgehend Leistungen angeboten werden oder die Vermietung kurzfristig auf laufend wechselnde Mieter ausgelegt ist, geht die Vermögensverwaltung in eine wirtschaftliche Tätigkeit über. Die erzielten Erträge werden steuerpflichtig, sofern ein BgA anzunehmen ist (vgl. Ziff. 4.). Demgemäß sind nicht mehr vermögensverwaltende, vielmehr steuerpflichtige Leistungen:

- der Betrieb einer Gaststätte, eines Ladenlokals oder einer Kegelbahn durch eine Kirchengemeinde
- die Verpachtung eines solchen Betriebs, sofern das vollständige Inventar (Bestuhlung, Betriebsvorrichtungen) mit verpachtet wird; außerdem müssen die Umsätze des Pächters von „einigem Gewicht“ sein (vgl. Umsatzgrenze – Ziff. 4.)
- die Vermietung von Räumen im Pfarrheim beispielsweise für Familienfeste
- die Bewirtschaftung von Kurzzeit-Parkplätzen
- das Angebot von umfangreichen Nebenleistungen im Rahmen von Vermietungen (Hausmeisterdienste, Parkwächter...)
- ein gewerblicher Grundstückshandel

Details sind auch unter Ziff. 15. „Abc der Tätigkeiten in der Kirchengemeinde“ dargestellt (vgl. „Miet- und Pachtverhältnisse“).

4. Wirtschaftliche Tätigkeiten | Betrieb gewerblicher Art (BgA)

Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind allein mit ihren Betrieben gewerblicher Art steuerpflichtig

Hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuerpflicht der jPdÖR zielen die gültigen gesetzlichen Ausführungsbestimmungen auf eine einheitliche Begriffsbestimmung. Maßgebend für die partielle Steuerpflicht ist demnach das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art.

In § 2 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz (UStG) erfolgt der Verweis auf das Körperschaftsteuergesetz (KStG):

§ 2 Abs. 3 UStG

Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 des Körperschaftsteuergesetzes) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. ...

§ 1 KStG „Unbeschränkte Steuerpflicht“

(1) Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben:

...

6. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. ...

§ 4 KStG „Betriebe gewerblicher Art von jPdÖR“

(1) Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 sind vorbehaltlich des Absatzes 5 alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.

...

(4) Als Betrieb gewerblicher Art gilt die Verpachtung eines solchen Betriebs.

(5) Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe). ...

...

Sind weder die Bedingungen für eine hoheitliche noch für eine vermögensverwaltende Tätigkeit gegeben, handelt es sich grundsätzlich um einen „Betrieb gewerblicher Art“. Durch diese Bestimmung soll sichergestellt werden, dass jPdÖR im Blick auf ihre nicht-hoheitliche beziehungsweise nicht-vermögensverwaltende Tätigkeit gegenüber der Privatwirtschaft nicht privilegiert werden.

Entwicklungstendenz bei der Umsatzbesteuerung der jPdÖR

Die nationale Ausgestaltung der Umsatzsteuer unterliegt den europäischen Vorgaben, die eine wettbewerbsneutrale Harmonisierung im Sinne eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zum Ziel haben. So wird auch die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand durch die entsprechende EG-Richtlinie (Mehrwertsteuersystemrichtlinie) sowie durch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes geprägt.

Für die Zukunft ist nicht auszuschließen, dass für die Feststellung der Umsatzsteuerpflicht einer jPdÖR eine gesonderte Prüfung des Unternehmerbegriffs gem. § 2 Abs. 3 UStG erforderlich wird und die Klassifizierung einer Tätigkeit als „BgA“ alsdann nur noch für die Ertragsteuern (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer – vgl. Ziff. 8.) relevant bleibt.

Bis zu einer entsprechenden Anpassung der derzeit gültigen nationalen Rechtslage können sich die jPdÖR aber nach wie vor auf eine einheitliche Auslegung des Unternehmerbegriffs berufen. Auch diese Informationsschrift stellt hinsichtlich der Umsatzsteuerpflicht unverändert auf das Vorliegen eines BgA ab.

Sonderfall: land- und forstwirtschaftliche Betriebe

Besonders zu betrachten sind die Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft. Diese bleiben von der Körperschaftsteuer befreit. Ebenfalls von der Körperschaftsteuer befreit ist die Verpachtung eines solchen Betriebs. Bei der Umsatzsteuer sind die Einnahmen allerdings steuerlich zu erfassen (vgl. Ziff. 15. „Abc der Tätigkeiten in der Kirchengemeinde“).

BgA-Kriterium: Umsatzgrenze von 30.678 EUR

Wichtig für die Feststellung einer möglichen Steuerpflicht ist zunächst die Unterscheidung zwischen hoheitlichen (= nicht steuerbaren) und wirtschaftlichen Tätigkeiten (= steuerbar). Bei den wirtschaftlichen Tätigkeiten ist weiter zu klären, ob diese „beachtlich“ im Sinne eines (insofern steuerpflichtigen) Betriebs gewerblicher Art sind.

In den Körperschaftsteuerrichtlinien werden die Kriterien für das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art gem. § 4 KStG näher dargelegt. Demnach ist in der Tatsache, dass der Jahresumsatz 30.678 EUR nachhaltig übersteigt, ein wichtiger Anhaltspunkt dafür zu sehen, dass die Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht ist.³ In der Regel kann deshalb bei Überschreiten dieses Jahresumsatzes davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen

³ Siehe KStR 2004, R 6 Abs. 5

Person wirtschaftlich heraushebt, was für die Annahme eines steuerpflichtigen Betriebs gewerblicher Art spricht. In den Fällen der Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art ist zu prüfen, ob die Einrichtung beim Verpächter einen BgA darstellen würde. Dabei kommt es für die Frage, ob die Tätigkeit von einigem Gewicht ist, auf die Umsätze des Pächters an.

Anwendung der Umsatzgrenze für verschiedene Tätigkeiten

Die verschiedenen Tätigkeiten der jPdÖR sind jeweils getrennt zu beurteilen.⁴ Demgemäß sind abgrenzbare Leistungen jeweils gesondert zu überprüfen. Die Umsatzgrenze in Höhe von 30.678 EUR ist für jede Art der Aktivität gesondert anwendbar.

- Beispiel: Eine Kirchengemeinde wirbt Anzeigen für ihre Gemeindebriefe ein und erzielt hierbei einen Jahresumsatz von 20.000 EUR. Gleichzeitig erwirtschaftet sie über die Stromerzeugung durch eine Photovoltaikanlage jährlich 22.000 EUR und aus dem Verkauf von Speisen und Getränken beim Pfarrfest, bei einem Basar etc. weitere 25.000 EUR. Da, bezogen auf die verschiedenen wirtschaftlichen Tätigkeiten, die Umsatzgrenze von 30.678 EUR jeweils nicht erreicht wird, begründet die Gemeinde keinen BgA. Die Umsätze sind demgemäß nicht steuerpflichtig.

⁴ Siehe KStR R 6 Abs. 3 Satz 1

Unterschreitung der Umsatzgrenze

Wird ein nachhaltiger Jahresumsatz von 30.678 EUR im Einzelfall nicht erreicht, ist ein BgA nur anzunehmen, wenn hierfür besondere Gründe von der Körperschaft vorgetragen werden oder wenn unabhängig vom Umsatz tatsächlich eine direkte Konkurrenzsituation gegenüber privaten und gewerblichen Anbietern anzunehmen ist.

- Unter Hinweis auf die Wettbewerbssituation forcieren im Einzelfall jPdÖR – so auch Kirchengemeinden⁵ – aktiv die Annahme eines steuerpflichtigen Betriebs gewerblicher Art, auch wenn die relevanten Jahresumsätze deutlich unterhalb von 30.678 EUR verbleiben. Hintergrund ist vielfach die Absicht, Finanzierungsvorteile bei Investitionsvorhaben (z. B. Photovoltaikanlage) durch die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs zu realisieren. Dies setzt voraus, dass die betreffenden Aufwendungen der Ausführung von steuerpflichtigen Umsätzen dienen. Hierbei sind dem angestrebten Liquiditätsvorteil die entstehenden Beratungskosten und die mit einer Besteuerung einhergehenden Pflichten der Kirchengemeinden gegenüberzustellen. Unverändert ist aber davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung sich selbst an die Nichtaufgriffs-

⁵ Vergleiche Urteil Niedersächsisches Finanzgericht vom 22. 3. 2010 (Az.: 16 K 1189/08, Revision zugelassen) – Leitsatz: „Die Stromerzeugung mittels einer Photovoltaikanlage durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist auch dann ein Betrieb gewerblicher Art, wenn der Jahresumsatz den Betrag von 30.678 EUR nicht übersteigt.“

grenze von 30.678 EUR bindet, d. h. von sich aus bei einer Unterschreitung dieser Grenze nicht eingreifen wird.⁶

- Ein BgA ist auch dann gegeben, wenn vor Ort eine konkrete Wettbewerbssituation vorhanden ist (sog. Konkurrenzregelung). Die Umsatzgrenze von 30.678 EUR ist in diesen Fällen nicht immer anzuwenden. Als Beispiele sind insbesondere Gemeindecafés, Kegelbahnen, Saalvermietungen, Basare, Krematorien... zu nennen. Während beispielsweise ein vornehmlich auf die Gemeindemitglieder beschränktes Bewirtungsangebot etwa im Anschluss an einen sonntäglichen Gottesdienst („Gemeinde- oder Sonntagscafé“, „Kaffee und Kuchen nach dem Gottesdienst“) keine steuerlichen Konsequenzen haben dürfte, ist ein darüber hinausgehender „Café-Betrieb“ kritischer zu bewerten. Steuerrelevante Anhaltspunkte sind zum Beispiel ein öffentlicher Zugang zum Café, längerfristige Öffnungszeiten während der Woche, die Bewerbung des Angebots in den Medien oder ein umfangreiches Café-Inventar. Im Hinblick auf eine konkrete Wettbewerbssituation kann auch bei Unterschreitung der Aufgriffsgrenze ein BgA angenommen werden (siehe auch Ziff. 15. „Abc der Tätigkeiten in der Kirchengemeinde“).

BgA: Steuerliche Folgen

Sofern eine Tätigkeit die Voraussetzungen eines BgA erfüllt, unterliegt dieser grundsätzlich der Umsatzbesteuerung (vgl. Ziff. 5. bis 7.). Außerdem sind darüber hinaus auch eventuelle ertragsteuerliche Konsequenzen zu prüfen (vgl. Ziff. 8.).

⁶ Vergleiche *Arbeitshilfe der OFD Münster „Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts“* (http://www.ofd-muenster.de/die_ofd_ms/Arbeitshilfen/_Leitfaeden_Praxishilfen/PDF_Arbeitshilfen/2007_Jur_pers_oeff_Recht.pdf; Stand Aug. 2009), Ziff. 8.5 *Wirtschaftliche Bedeutsamkeit*

5. Umsatzsteuer

Grundlagen der Umsatzbesteuerung

Der Umsatzsteuer unterliegen unter anderem Lieferungen (z. B. Verkäufe von Gegenständen) und sonstige Leistungen (z. B. Dienstleistungen), die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Eine Leistung ist grundsätzlich nur dann steuerpflichtig, wenn ein Leistungsaustausch stattgefunden hat. Der Leistungsaustausch setzt eine Leistung und eine Gegenleistung sowie eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung voraus.

Ist die „zweite Person“ (Leistender oder Leistungsempfänger) nicht gegeben, so findet auch kein Leistungsaustausch statt, sondern es liegt ein nicht steuerbarer Innenumsatz vor.

- Beispiel: Eine kirchengemeindliche Gruppe entrichtet für die Benutzung des Pfarrheimes zur Mitfinanzierung der Betriebskosten ein Entgelt an die „Kirchenkasse“.

Für Eingangsrechnungen, die seinen unternehmerischen Bereich betreffen, kann ein Unternehmer unter bestimmten Voraussetzungen die ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer von seiner Umsatzsteuerschuld absetzen. Der Differenzbetrag („Zahllast“) ist an die Finanzverwaltung abzuführen. Bei einem Vorsteuerüberhang erfolgt eine ausgleichende Erstattung durch die Finanzverwaltung.

Die Kirchengemeinde als „Unternehmer“

Eine Grundvoraussetzung für die Umsatzbesteuerung ist, dass die Leistung durch einen „Unternehmer“ erbracht wurde. Hinsichtlich der unternehmerischen Betätigung auf der Ebene der jPdÖR, und damit auch der Kirchengemeinden, knüpft das Umsatzsteuergesetz an den BgA-Begriff an (§ 2 Abs. 3 UStG; vgl. Ausführungen unter Ziff. 4.). Sofern ein BgA anzunehmen ist, tritt die Kirchengemeinde in diesem Rahmen als Unternehmer auf.

Im Blick auf die Umsatzsteuer werden alle BgA der jeweiligen Körperschaft unter derselben Steuernummer geführt. Es werden sämtliche Umsätze und Vorsteuerbeträge in einem Steuerbescheid erfasst.

Weiterhin gilt es, die allgemeingültigen Befreiungsvorschriften des Umsatzsteuerrechts (vgl. Ziff. 6.) zu beachten. Diese werden auch für die Kirchengemeinden angewandt und sind insbesondere dann zu prüfen, wenn eine Tätigkeit dem unternehmerischen, steuerbaren Bereich zuzuordnen ist.

Schließlich haben die Kirchengemeinden besondere Umsatzsteuerpflichten zu beachten, die gegebenenfalls unabhängig von einer unternehmerischen Betätigung angewandt werden können (vgl. Ziff. 7.).

6. Allgemeingültige Befreiungstatbestände des Umsatzsteuergesetzes

Diese Ausnahmen von der Umsatzsteuerpflicht gelten nicht nur für jPdöR, vielmehr für alle Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.

Steuerbefreiungen für bestimmte Umsätze

Das Umsatzsteuergesetz sieht insbesondere in § 4 allgemeine Steuerbefreiungen vor, die generell angewandt werden. Demnach sind diese Umsätze auch bei einer wirtschaftlichen Tätigkeit steuerlich begünstigt. Diverse Leistungen sind zudem auf der Ebene der jPdöR bereits im Rahmen der Vermögensverwaltung von der Steuer befreit (vgl. Ziff. 3.).

§ 4 UStG erstreckt sich unter anderem auf:

- Umsätze des Geld- und Kapitalvermögens
- Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen
- Vermietungs- und Verpachtungsumsätze (vgl. hierzu im Detail Ziff. 15. „Abc der Tätigkeiten“)
- Umsätze kultureller Einrichtungen und Veranstaltungen der öffentlichen Hand, z. B. Konzerte, Museen, Archive, Büchereien, Denkmäler. Entsprechende Einrichtungen der Kirchengemeinden bedürfen einer Bescheinigung der Bezirksregierung als zuständiger Landesbehörde.

- Umsätze aus Vorträgen, Kursen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher und /oder belehrender Art, die von jPdöR, von Volkshochschulen und ähnlichen Einrichtungen durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Kostendeckung verwendet werden⁷
- Umsätze aus dem Verkauf von gebrauchten Anlagegütern, die ausschließlich für eine nach § 4 Nr. 8 bis 27 UStG steuerfreie Tätigkeit (vgl. insbesondere die genannten Beispiele) verwendet wurden

Auf einige dieser Steuerbefreiungen kann verzichtet werden, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird (Optionsrecht gem. § 9 UStG).

Darüber hinaus ist § 15a UStG zu beachten. Danach ist die wegen Ausübung der Option in Anspruch genommene Vorsteuer zu berichtigen, wenn das angeschaffte Wirtschaftsgut vor Ablauf von fünf Jahren und bei Grundstücken (z. B. steuerpflichtige Vermietung) vor Ablauf von zehn Jahren nicht mehr für unternehmerische Zwecke genutzt wird. Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG kann zu erheblichen finanziellen Belastungen führen.

Besteuerung der Kleinunternehmer

Nach der sogenannten Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG) muss ein Unternehmer dann keine Umsatzsteuer entrichten, wenn die steuerpflichtigen Brutto-

⁷ § 4 Nr. 22 UStG

Einnahmen aus seiner gesamten unternehmerischen Betätigung im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 EUR nicht überstiegen haben und im laufenden Kalenderjahr 50.000 EUR voraussichtlich nicht übersteigen werden. Der Kleinunternehmer hat jedoch das Recht, auf diese Regelung zu verzichten (Optionsrecht gem. § 19 Abs. 2 UStG). Eine solche Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre.

- Diese allgemeine Befreiungsvorschrift des Umsatzsteuerrechts kann für Körperschaften des öffentlichen Rechts dann in Betracht kommen, wenn im konkreten Fall trotz der Unterschreitung der für die Annahme eines BgA relevanten Umsatzgrenze von 30.678 EUR gleichwohl eine steuerpflichtige Betätigung anzunehmen ist (vgl. Ziff. 4.). Hierbei ist zu beachten, dass die sogenannte Kleinunternehmerregelung auf den Gesamtumfang der steuerpflichtigen Erträge abzielt, während für die vorrangige „BgA-Prüfung“ die Umsatzgrenze in Höhe von 30.678 EUR für jede Art der Tätigkeit gesondert anwendbar ist.

7. Sonderfälle: innergemeinschaftlicher Erwerb, Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

Sonderfall: Eine Kirchengemeinde beabsichtigt, über ein niederländisches Unternehmen ein Glockenspiel zu erwerben (sog. „innergemeinschaftlicher Erwerb“)

Der Bezug von Waren innerhalb des Gemeinschaftsgebiets der Europäischen Union wird im Rahmen des sogenannten innergemeinschaftlichen Erwerbs nach § 1a UStG der Umsatzbesteuerung beim Erwerber unterworfen, sofern es sich hierbei um einen Unternehmer oder eine jPdöR (z. B. eine Kirchengemeinde) handelt. Hier zahlt der Erwerber die Umsatzsteuer direkt an das Finanzamt und nicht – wie üblich im Rahmen der Rechnung – an den Vertragspartner. Der Erwerb von Gegenständen soll grundsätzlich im Staat des Erwerbers der Umsatzsteuer unterworfen werden.

Diese Verpflichtung gilt auch dann, wenn der erworbene Gegenstand dem hoheitlichen Aufgabenbereich zuzuordnen ist.

Zur Teilnahme am innergemeinschaftlichen Warenverkehr ist beim Bundeszentralamt für Steuern eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) zu beantragen (§ 27a UStG).

Zur Vereinfachung hat der Gesetzgeber bei nicht unternehmerisch tätigen jPdÖR eine Erwerbsschwelle von jährlich 12.500 EUR vorgesehen. Bis zu dieser Grenze muss der innergemeinschaftliche Erwerb nicht der deutschen Umsatzsteuer unterworfen werden. Auf die Anwendung dieser Ausnahmeregelung kann die jPdÖR jedoch verzichten (§ 1a Abs. 4 UStG).

- Die im Blick auf die Kirchengemeinden maßgebenden Details des Umsatzbesteuerungsverfahrens beim Warenbezug innerhalb der EU („Innergemeinschaftlicher Erwerb“) wurden in einem Rundschreiben an die katholischen Gemeindeverbände im Erzbistum Paderborn dargestellt. Das Schreiben vom 8. 1. 2007 kann auf Wunsch bereitgestellt werden.

Sonderfall: Eine Kirchengemeinde bezieht eine Dienstleistung von einem im Ausland ansässigen Unternehmer (Ortsbestimmung bei „sonstigen Leistungen“)⁸

Erbringt ein Unternehmer mit Sitz im Ausland (Europäische Union oder Drittland) eine „sonstige Leistung“ (u. a. Dienstleistungen, Werksleistungen, Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungen) an eine jPdÖR, kann die sonstige Leistung der Umsatzbesteuerung in Deutschland unterliegen.

⁸ *Vergleiche OFD Niedersachsen vom 30. 8. 2010 „MERKBLATT Bestimmung des Ortes von sonstigen Leistungen, die seit dem 1. Januar 2010 durch im Ausland ansässige Unternehmer an inländische juristische Personen öffentlichen Rechts ausgeführt werden“ (S 7117 – 65 – St 171 – juris)*

Das hat zur Folge, dass die jPdÖR steuerliche Erklärungs-pflichten zu erfüllen und Umsatzsteuer zu entrichten hat. Maßgebend ist die Ortsbestimmung gem. § 3a UStG. Der Leistungsort ist abhängig davon, ob die jPdÖR Unternehmer ist, ob sie die Leistung für ihren unternehmerischen oder ihren hoheitlichen Bereich bezieht, ob ihr eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) erteilt wurde, sowie von der Art der Leistung.

Es gilt folgende Grundregel:

- Ist die Kirchengemeinde nicht unternehmerisch tätig und wurde ihr keine USt-IdNr. erteilt, bleibt die Steuerpflicht beim ausländischen Unternehmer. Dieser muss die Leistung nach dem Recht seines Staates besteuern und der Kirchengemeinde eine Rechnung mit ausländischer Umsatzsteuer ausstellen. Die Kirchengemeinde hat in Deutschland keine steuerlichen Pflichten zu erfüllen.
- Sofern sich allerdings die Kirchengemeinde auch unternehmerisch betätigt oder ihr eine USt-IdNr. ausgestellt wurde, unterliegt die bezogene Leistung der deutschen Umsatzsteuer. Die Kirchengemeinde hat als Folge die Umsatzsteuer einzubehalten und an die Finanzverwaltung abzuführen. Gegenüber dem leistenden Unternehmer ist die USt-IdNr. zu verwenden.

Von diesen Grundsätzen im Blick auf ausländische Leistungsbezüge gibt es zahlreiche Ausnahmen und Sonderregelungen. Eine Kirchengemeinde wird insofern nicht umhinkommen, sich im Einzelfall der Mithilfe eines Steuerberaters zu bedienen oder das jeweils zuständige Finanzamt um Auskunft zu ersuchen.

8. Ertragsteuern (Körperschaft- und Gewerbesteuer) | Gewinnermittlung

Erfüllt eine Kirchengemeinde die Voraussetzungen für die Annahme eines „Betriebs gewerblicher Art“, so bedarf es einer weiteren Prüfung, ob und inwieweit die aus dieser Tätigkeit erzielten Gewinne der Körperschaftsteuer und gegebenenfalls auch der Gewerbesteuer zu unterwerfen sind. Jedoch sind die sogenannten Zweckbetriebe (§§ 65–68 AO) von der Körperschaftsteuer befreit.

Im Fall der Ertragsteuerpflicht ist eine fachliche Beratung zu empfehlen. Aufgrund der Komplexität des Ertragsteuerrechts beschränken sich die nachfolgenden Ausführungen auf einen reinen Überblick.

Körperschaftsteuer

Sofern eine juristische Person des öffentlichen Rechts mehrere BgA unterhält, ist sie aufgrund jedes einzelnen Betriebs Subjekt der Körperschaftsteuer. Die Körperschaftsteuerpflicht des jeweiligen BgA beginnt gemäß § 24 KStG mit Überschreiten des Gewinns in Höhe des Freibetrags von 5.000 EUR. Der Körperschaftsteuersatz beträgt derzeit 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG).

Gewerbesteuer

Der Gewinn eines BgA unterliegt nur dann der Gewerbesteuer, wenn neben der Einnahmeerzielungsabsicht auch eine unwiderlegbare Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Der Freibetrag beträgt ebenfalls 5.000 EUR.

Gewinnermittlung

Soweit ein BgA buchführungspflichtig ist (§ 140 Abgabenordnung) oder freiwillig Bücher führt und regelmäßige Abschlüsse macht, ist der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. Zum Schluss des Wirtschaftsjahres sind eine Bilanz sowie eine Gewinn-und-Verlust-Rechnung aufzustellen. In den übrigen Fällen ist lediglich eine Einnahmenüberschussrechnung zu erstellen.

Zweckbetrieb

Bei Annahme eines BgA kann dieser neben dem voll steuerpflichtigen Bereich unter Umständen auch über einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb verfügen. Sofern nicht bereits die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs im Sinne der §§ 66–68 Abgabenordnung (AO) vorliegen, kann sich ein Zweckbetrieb auch nach den Voraussetzungen des § 65 AO ergeben.

Beispiele für entsprechende Zweckbetriebe sind:

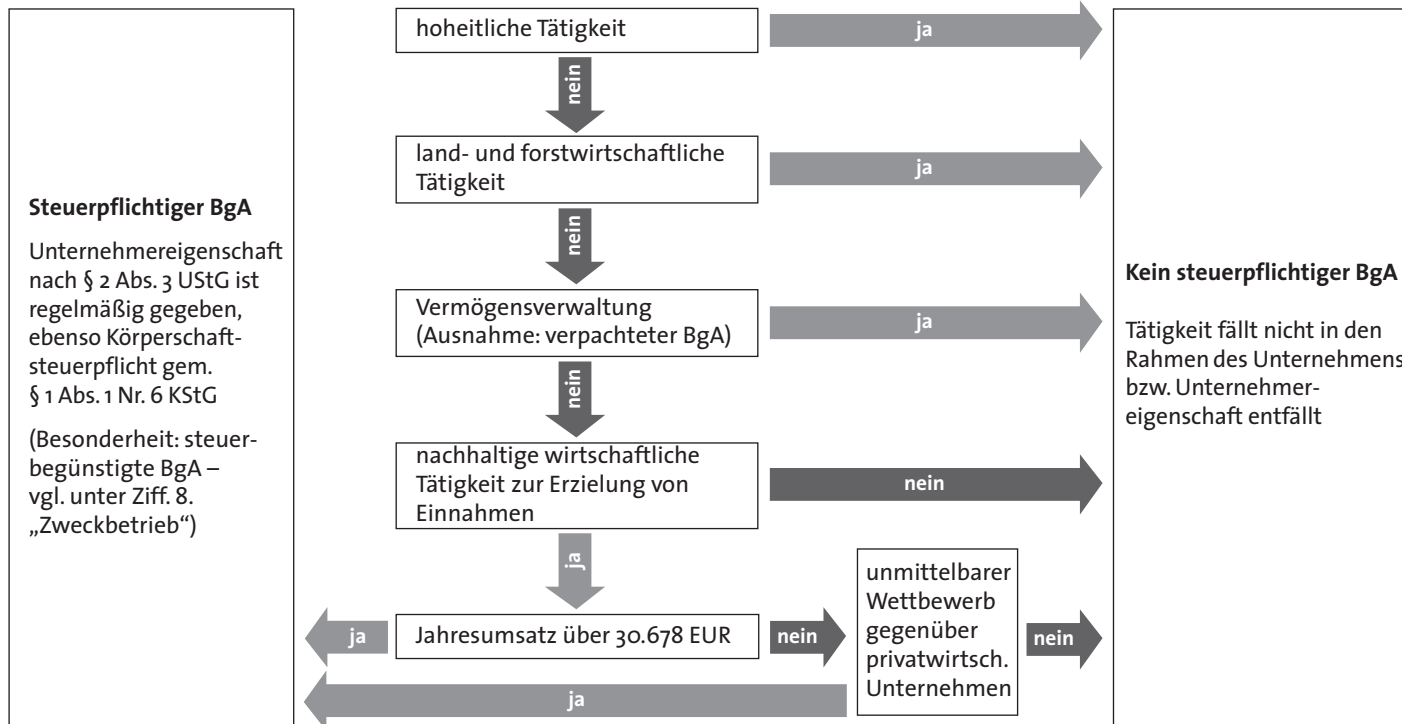
- kirchliche Büchereien
- Pfarrarchive
- Mahlzeitendienste, Sozialstationen

Vergleiche hierzu auch die Ausführungen unter Ziff. 15. „Abc der Tätigkeiten in der Kirchengemeinde“.

Diese Zweckbetriebe unterliegen nicht der Körperschaft- (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) und Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 6 GewStG). Bei der Umsatzsteuer kommt der ermäßigte Steuersatz in Höhe von zurzeit 7 % zur Anwendung (§ 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG), wenn keine Umsatzsteuerbefreiung greift.

9. Prüfschema zur Steuerpflicht der Kirchengemeinden

Betätigungsfelder einer Kirchengemeinde im Sinne des Steuerrechts:



10. Grunderwerbsteuer

Der Erwerb und die Veräußerung/Übertragung von Grundstücken unterliegen grundsätzlich der Grunderwerbsteuer. Für Kirchengemeinden kann eine Befreiungsvorschrift greifen, wenn ein Grundstück aufgrund des Übergangs von öffentlich-rechtlichen Aufgaben oder aufgrund von Grenzänderungen von der einen auf die andere juristische Person übertragen wird und es sich nicht überwiegend um einen BgA handelt.

11. Grundsteuer

Gegenstand der Grundsteuer ist der Grundbesitz im Sinne des Bewertungsgesetzes, nämlich

- das land- und forstwirtschaftliche Vermögen (Grundsteuer A) und
- die übrigen bebauten und unbebauten Grundstücke einschließlich grundstücksgleicher Rechte, wie Erbbaurechte, Wohnungseigentum u. a. (Grundsteuer B).

Für den Grundbesitz der Kirchengemeinden kommt in bestimmten Fällen eine Befreiung von der Grundsteuer in Betracht.

Die Befreiung ist abhängig von zwei Voraussetzungen:

- a) Der Grundbesitz muss einem bestimmten Rechtsträger zuzurechnen sein (subjektive Voraussetzung),
- b) der Grundbesitz muss vom Rechtsträger, dem er zuzurechnen ist, unmittelbar für einen bestimmten steuerbegünstigten Zweck benutzt werden (objektive Voraussetzung).

§ 3 GrStG „Steuerbefreiung für Grundbesitz bestimmter Rechtsträger“

(1) Von der Grundsteuer sind befreit

1. Grundbesitz, der von einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch benutzt wird.

...

3. Grundbesitz, der von
 - a) einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts,

...

für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke benutzt wird;

4. Grundbesitz, der von einer Religionsgesellschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, ... für Zwecke der religiösen Unterweisung, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Erziehung oder für Zwecke der eigenen Verwaltung benutzt wird. ...
5. Dienstwohnungen der Geistlichen und Kirchendiener der Religionsgesellschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, ...
6. Grundbesitz der Religionsgesellschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, ... der am 1. Januar 1987 und im Veranlagungszeitpunkt zu einem nach Kirchenrecht gesonderten Vermögen, insbesondere einem Stellenfonds gehört, dessen Erträge ausschließlich für die Besoldung und Versor-

gung der Geistlichen und Kirchendiener sowie ihrer Hinterbliebenen bestimmt sind. ...

...

§ 4 GrStG „Sonstige Steuerbefreiungen“

Soweit sich nicht bereits eine Befreiung nach § 3 ergibt, sind von der Grundsteuer befreit

1. Grundbesitz, der dem Gottesdienst einer Religionsgesellschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, ... gewidmet ist;
2. Bestattungsplätze

...

Im kirchlichen Bereich sind demnach u. a. steuerbefreit:

- Kirchen, Kapellen einschl. Parkplätzen (§ 4 Nr. 1 GrStG)
- Friedhöfe (§ 4 Nr. 2 GrStG)
- Pfarr- und Jugendheime, Katholische öffentliche Büchereien, Kindergärten, Schulen (§ 3 Abs. 1 Nr. 3, Nr. 4 GrStG)
- Krankenhäuser, Museen, Sport- und Spielplätze (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 GrStG)
- kirchliche Bildungshäuser und Akademien, Exerzitienhäuser (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 GrStG)
- Verwaltungs- und Amtsräume (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 GrStG)
- zugewiesene Dienstwohnungen von Geistlichen und „Kirchendienern“ (z. B. Küster, Organisten, jedoch nicht Rendanten, Lehrkräfte) (§ 3 Abs. 1 Nr. 5 GrStG);

eine Überlassung im Rahmen eines Mietvertrages ist hingegen steuerpflichtig

- Grundbesitz (unabhängig von der Nutzung) eines gesonderten Kirchenvermögens, insbesondere eines Stellenfonds, soweit eine Zweckbindung des Vermögens für Besoldungs- und Versorgungszwecke verankert und der Grundbesitz vor dem 1. 1. 1987 erworben wurde; diese Stellenfonds sind im Grundbuch häufig durch Bezeichnungen wie Pastorat, Pfarrfonds, Kaplanei, Emeritenfonds o. Ä. gekennzeichnet (§ 3 Abs. 1 Nr. 6 GrStG)

12. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Nach dem Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz bleiben Zuwendungen an Kirchengemeinden unter Lebenden (Schenkungen) oder „von Todes wegen“ (Erbschaften, Vermächtnisse) steuerfrei (§ 13 Abs. 1 Ziff. 16 ErbStG).

13. Kapitalertragsteuer

Kirchengemeinden und ihre Einrichtungen können von der Kapitalertragsteuer auf Zinserträge oder Dividenden befreit werden. Voraussetzung ist, dass die Gemeinde den Bankinstituten eine entsprechende Bescheinigung des zuständigen örtlichen Finanzamtes vorlegt. Diese Bescheinigung wird nicht erteilt, wenn die Kapitalerträge in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Kirchengemeinde anfallen, für den die Befreiung von der Körperschaftsteuer ausgeschlossen ist (vgl. Ziff. 8.).

14. Spendenrecht

Informationen und Formulare bzgl. Spenden und Spendenrecht sind über die Homepage des Erzbistums Paderborn (www.erzbistum-paderborn.de) unter der Rubrik „Angebote/Service | Downloads | Formulare“ abrufbar.

15. Abc der Tätigkeiten in der Kirchengemeinde

Altkleiderverwertung, -sammlung, Einnahmen aus der Durchführung von Basaren, Flohmärkten (Verkauf von gebastelten oder gesammelten Gegenständen)

Wenn die Kirchengemeinde gesammelte Gegenstände und Sachen nicht unmittelbar gemeinnützigen, kirchlichen oder mildtätigen Zwecken zuführt, sondern veräußert (Altkleider, Altpapier), handelt es sich um einen sog. „Mittelbeschaffungsbetrieb“. Diese Verwertung ist steuerpflichtig,⁹ sofern ein Betrieb gewerblicher Art anzunehmen ist (vgl. Ziff. 4.). Unter diesen Voraussetzungen sehen auch die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer eine partielle Steuerpflicht vor.

Hingegen ist der Verkauf von eigenem Inventar, gebrauchten Gegenständen u. Ä. regelmäßig steuerfrei (vgl. „Verkauf bzw. Verwertung von Gegenständen und Materialien“).

Pfarrarchive und Archivstellen – Berechnung von Gebühren

Die entgeltliche Nutzung der kirchlichen Archive beschränkt sich im Wesentlichen auf Personenstands-

anfragen, die zeitlich vor der Schaffung von staatlichen Personenstandsregistern liegen. Demzufolge handelt es sich um eine hoheitliche – und damit steuerfreie – Aufgabenwahrnehmung.

Vgl. auch Ziff. 6. – Allgemeine Befreiungstatbestände des Umsatzsteuergesetzes (sofern eine Bescheinigung der Bezirksregierung vorliegt); Ziff. 8. – Körperschaftsteuer – steuerfreier Zweckbetrieb.

Besichtigungen von Kirchen, Kirchenführungen, Kirchturmbesteigungen („gegen Entgelt“)

Bietet eine Kirchengemeinde die Besichtigung ihrer Kirche(n) außerhalb von kirchlichen Anlässen und gegen Entgelt an, erbringt sie eine steuerpflichtige Leistung, sofern ein Betrieb gewerblicher Art anzunehmen ist (vgl. Ziff. 4.). Hier dürfte nur im Ausnahmefall eine Befreiung von der Umsatzsteuer, basierend auf § 4 Nr. 20 UStG (vgl. Ziff. 6. – Kirche als „anerkanntes Baudenkmal“ – Vorbehalt: Bestätigung Bezirksregierung), in Betracht kommen. In Bezug auf die Körperschaftsteuerpflicht (vgl. Ziff. 8.) kann ggf. eine Steuerbefreiung erreicht werden (steuerfreier Zweckbetrieb i. S. v. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 AO „Förderung von Kunst und Kultur“), wobei weiter gehende Vorgaben zu erfüllen sind.

⁹ Vergleiche OFD Hannover vom 19. 2. 2004 (Az.: S 2706-165-StO-; S. 2706-209-StH 231); OFD Chemnitz vom 5. 7. 2004 (Az.: S 2706-91/29-St 21)

Kirchliche Büchereien – Ausleihe gegen Entgelt

Vgl. Ziff. 6. – Allgemeine Befreiungstatbestände des Umsatzsteuergesetzes – und Ziff. 8. – Körperschaftsteuer – steuerfreier Zweckbetrieb.

Die notwendige Bescheinigung der Bezirksregierung sollte beantragt werden, wenn im Blick auf den Umfang und die Gewichtigkeit der entgeltlichen Medienüberlassung möglicherweise ein Betrieb gewerblicher Art (vgl. Ziff. 4.) vermutet werden könnte. Die Veräußerung von nicht mehr für den Verleih vorgesehenen Büchern und Medien durch kirchliche Büchereien ist steuerfrei (§ 4 Nr. 28 UStG).

„Eine-Welt-Laden“, Gemeindetreff, „Frühschoppen“, Sonntagscafé, Kirchencafé u. Ä.

Mit diesen Angeboten entfaltet die Kirchengemeinde unabhängig von der Verwendung der erzielten Gewinne wirtschaftliche und damit steuerpflichtige Aktivitäten, wenn ein Betrieb gewerblicher Art (vgl. Ziff. 4.) anzunehmen ist. Sofern eine eindeutige Wettbewerbssituation mit lokalen Gastronomen oder Café-Betreibern besteht, sollte das entsprechende kirchliche Angebot auch dann als unternehmerisch eingestuft werden, wenn die Aufgriffsgrenze von jährlich 30.678 EUR Umsatz nicht erreicht wird. Vgl. auch Ziff. 4. – „Unterschreitung der Umsatzgrenze“.

Bestellung von Erbbaurechten

Steuerfreie Vermögensverwaltung (darüber hinaus gilt eine allgemeine Befreiungsvorschrift gem. § 4 Nr. 9a UStG; aber Optionsrecht)

Exerzitien, Besinnungs- und Einkehrtage

Hoheitlich; vgl. Ziff. 2. (Erfüllung von kirchlichen Hoheitsaufgaben)

Flurbereinigungs- und Umlegungsverfahren

In Ermangelung eines Leistungsaustauschs unterliegen diese Vorgänge grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer.

Friedhofsverwaltung

Hoheitlich; vgl. Ziff. 2. (Abgrenzung hoheitliche/wirtschaftliche Tätigkeit)

Friedhofsgärtnerei, Grabpflege

BgA, vgl. Ziff. 2. (Abgrenzung hoheitliche/wirtschaftliche Tätigkeit)

Gaststätten, „Kolpinghäuser“ (Eigenbetrieb durch Kirchengemeinde)

Durch den Betrieb einer Gaststätte o. Ä. begründet die Kirchengemeinde einen BgA; vgl. auch „Verpachtung von Gewerbebetrieben“ (Miet- und Pachtverhältnisse).

Verpachtung von Jagdbezirken

Die Verpachtung eines Eigenjagdbezirktes durch eine Kirchengemeinde ist der nichtsteuerbaren Vermögensverwaltung zuzuordnen, es sei denn, die Vergabe des Jagdrechts erfolgt im Rahmen eines bereits bestehenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder eines BgA. „Nicht unternehmerisch“ ist demgemäß die Vergabe eines Jagdrechts, das sich auf verpachtete Grundflächen erstreckt.¹⁰

Erfolgt demgegenüber die Verpachtung des Eigenjagdbezirktes innerhalb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder eines BgA, unterliegen die Entgelte dem Regelsteuersatz.

Die Nutzung von Gemeinschaftsjagdrevieren – sei es durch Eigennutzung oder durch Verpachtung – stellt nach herrschender Verwaltungsauffassung keine unternehmerische Tätigkeit dar. Die Jagdgenossenschaft unterliegt folglich mit den aus der Nutzung des Jagdrechts erzielten Einnahmen nicht der Umsatzsteuer.

¹⁰ *Vergleiche Verfügung der OFD Frankfurt/M. vom 15.12.2010 (Az.: S 7410 A-4-St 16) – „Umsätze im Rahmen der Selbstnutzung und der Verpachtung von Jagdbezirken“ – sowie Verfügung der Steuerabteilung der ehemaligen OFD Nürnberg vom 7.3.2001 (Az.: S 7416-27/St 43)*

Diese Ausführungen gelten sinngemäß auch für die Verpachtung von Fischereirechten.

Kirchliche Kindergärten, Kinderhorte und Kindertagesstätten

Diese Einrichtungen von öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften begründen keine „Betriebe gewerblicher Art“. Hier steht die pastorale Aufgabenwahrnehmung (Erfüllung des kirchlichen Verkündigungsauftrags) im Vordergrund, die private Unternehmen nicht in gleicher Weise erfüllen können.¹¹

Konzerte, kulturelle Veranstaltungen

In Kirchen gibt es Konzertveranstaltungen, die sowohl in Eigenregie als auch über einen fremden Veranstalter durchgeführt werden können. Veranstaltet die Gemeinde selbst Konzerte und werden dabei Eintrittsgelder erhoben, so sind die Vorgaben für einen steuerbaren Betrieb gewerblicher Art zu beachten. Handelt es sich jedoch um ein Konzert, das dem hoheitlichen Auftrag der Kirchengemeinde zugeordnet werden kann, bleiben die Einnahmen steuerfrei. Bei „weltlichen“ Konzerten, die tendenziell den Regelungen eines BgA zu unterwerfen sind, kommt eine

¹¹ *Vergleiche Verfügung OFD Hannover vom 19.2.2004*

Befreiung von der Umsatzsteuer im Rahmen von § 4 Nr. 20 UStG in Betracht (vgl. Ziff. 6.; die Anmerkungen zu den Umsätzen der „Katholischen öffentlichen Büchereien“ gelten sinngemäß). Bei einer Klassifizierung als steuerfreier Zweckbetrieb kommt die Körperschaftsteuer nicht zum Tragen (vgl. Ziff. 8. – „Förderung von Kunst und Kultur“).

Stellt eine Kirchengemeinde ihre Räumlichkeiten gegen Entgelt einem Konzertveranstalter zur Verfügung, der die Veranstaltungen selbst durchführt bzw. organisiert, ist in Bezug auf die Steuerbarkeit eine kurzfristige Vermietung von gemeindlichen Räumlichkeiten gegeben (vgl. die Ausführungen unter „Miet- und Pachtverhältnisse“ – Buchstabe e).

Neben der möglichen Besteuerung der Eintrittsgelder oder der Überlassung der gemeindlichen Räumlichkeiten sind gegebenenfalls auch – im Zusammenhang mit vertraglichen Absprachen, die die Kirchengemeinde als Veranstalter mit den Künstlern trifft – steuerliche Konsequenzen und Abgabepflichten zu beachten.

- Im Blick auf die sogenannte Künstlersozialabgabe und die Steuerpflichten beim Auftritt von ausländischen Künstlern können Details der Information im Kirchlichen Amtsblatt 2010, Stück 4, Nr. 43 entnommen werden.

Kursangebote, Fortbildungen, Seminare, Veranstaltungen (gegen Entgelt)

a) Im kirchlich-hoheitlichen Bereich

Hoheitlich; vgl. Ziff. 2. (Erfüllung von kirchlichen Hoheitsaufgaben)

b) Sonstige Kursangebote der Kirchengemeinde (Veranstalter)

Diese Angebote sind gem. § 4 Nr. 22 UStG von der Umsatzsteuer befreit. Ein ertragsteuerbefreiter Zweckbetrieb wird begründet. Die Steuerbefreiung umfasst Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden.¹² Nicht befreit sind Eintrittsgelder o. Ä., die von Zuschauern oder Besuchern kultureller Veranstaltungen erhoben werden (vgl. „Konzerte, kulturelle Veranstaltungen“).

c) Bereitstellung der Räume für externe Referenten (gegen Entgelt)

Vgl. „Kurzfristige Vermietung von gemeindlichen Räumlichkeiten“ (Miet- und Pachtverhältnisse)

¹² § 4 Nr. 22a UStG

Land- und forstwirtschaftliche Betriebe

Das Umsatzsteuergesetz sieht für die Umsätze land- und forstwirtschaftlicher Betriebe grundsätzlich eine Besteuerung nach Durchschnittssätzen vor (§ 24 UStG). Zweck der Durchschnittsbesteuerung ist es, den Land- und Forstwirtschaft weitgehend von Aufzeichnungspflichten für die Umsatzsteuer zu entlasten. Dazu werden Durchschnittssätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe sowohl für die Umsatzsteuer als auch für die Vorsteuerbeträge festgesetzt. Land- und Forstwirte dürfen demnach ihren Abnehmern Umsatzsteuer in Rechnung stellen, brauchen jedoch keine Steuer an das Finanzamt abzuführen. Demgemäß müssen bei diesem Pauschalausgleich weder Umsatzsteuervoranmeldungen noch Umsatzsteuererklärungen abgegeben werden. Es kann jedoch auch auf die Anwendung dieser Durchschnittssatzbesteuerung gegenüber dem Finanzamt verzichtet werden.

Diese Regelungen gelten auch für Kirchengemeinden, soweit sie einen land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten.

- Die steuerlichen Aspekte beim „Verkauf von Holz aus kircheigenen Wäldern“ wurden in einem Rundschreiben an die katholischen Gemeindeverbände im Erzbistum Paderborn dargestellt. Das Schreiben vom 7. 2. 2007 kann auf Wunsch bereitgestellt werden.

Mahlzeitendienste („Essen auf Rädern“), Sozialstationen

Leistungen im Rahmen von „Essen auf Rädern“, Sozialstationen o. Ä. kommen körperlich und/oder wirtschaftlich hilfsbedürftigen Personen zugute. In Bezug auf die Besteuerung derartiger Dienste bedarf es einer Klärung im Einzelfall, gegebenenfalls auch in Abstimmung mit der örtlichen Finanzbehörde.

Prinzipiell können diese Dienste als karitatives Handeln der Kirche und Ausdruck ihrer tätigen Nächstenliebe verstanden werden. Sie werden damit dem kirchlich-hoheitlichem Bereich zugeordnet,¹³ aus dem eine Steuerbefreiung folgt (vgl. Ziff. 2.). Zu beachten ist jedoch im Blick auf entsprechende Angebote steuerpflichtiger Privatunternehmen eine mögliche steuerschädliche Wettbewerbsverzerrung. Zumindest lassen sich für ein kirchengemeindliches Angebot die Befreiung von der Ertragsteuer (§ 68 Nr. 1 AO Mahlzeitendienst als Zweckbetrieb) und ein ermäßigter Umsatzsteuersatz (zurzeit 7 %; § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG) erreichen.

Für „Mahlzeitendienste“ von einem amtlich anerkannten Verband der Freien Wohlfahrtspflege oder von einer derartigen Verbänden angeschlossenen Körperschaft gelten besondere Befreiungsvorschriften.

¹³ *Vergleiche BMF-Schreiben vom 5. 2. 2002 (IV C 6-S 2706-7/02)*

Miet- und Pachtverhältnisse

Kirchengemeinden sind oftmals Vermieter oder Verpächter von unbebautem Grundbesitz und bebauten Grundstücken. Vermietungen und Verpachtungen unbeweglichen Vermögens sind grundsätzlich der Vermögensverwaltung zuzuordnen (vgl. Ziff. 3.; insbesondere Abgrenzungen zu steuerpflichtigen Leistungen) und als solche steuerfrei. Darüber hinaus ist auf die allgemeingültige Befreiungsvorschrift in § 4 Nr. 12 des Umsatzsteuergesetzes hinzuweisen, wonach eine Vielzahl von Vermietungs- und Verpachtungsumsätzen unabhängig von der Zuordnung zur Vermögensverwaltung in jedem Fall von der Umsatzsteuerpflicht ausgenommen bleiben.

- Für den Bereich der Kirchengemeinden im Erzbistum Paderborn wurden die steuerlichen Details im Rahmen von Miet- und Pachtverhältnissen im Kirchlichen Amtsblatt 2009, Stück 4, Nr. 50 dargestellt.

Im Blick auf die konkrete Ausgestaltung der Grundstücks- und Gebäudeüberlassungen möglicher zusätzlicher Nebenleistungen usw. ist eine differenzierte Betrachtung erforderlich:

a) Vermietung von Wohnraum

b) Vermietung gewerblich genutzter Räume ohne Inventar, Betriebsvorrichtungen u. Ä.

Steuerfrei, da Vermögensverwaltung (darüber hinaus gilt die allgemeine Befreiungsvorschrift gem. § 4 Nr. 12 UStG)

c) Vermietung gewerblich genutzter Räume mit Inventar, Betriebsvorrichtungen u. Ä.

Die Verpachtung eines komplett eingerichteten, mit Inventar, Betriebsvorrichtungen, Mobiliar usw. ausgestatteten Gewerbebetriebs (z. B. Gaststätte) geht über die Vermögensverwaltung hinaus. Hier ist ein BgA anzunehmen (vgl. Ziff. 3. – Vermögensverwaltung – hier: Abgrenzung zur steuerpflichtigen Leistung).

d) Vermietung von Garagen, Fahrzeugstellplätzen

Sofern keine besonderen Leistungen (Parkwächter, besondere Betriebsvorrichtungen) hinzukommen, ist bei der Stellplatzvermietung eine steuerfreie Vermögensverwaltung anzunehmen.

Die allgemeine Befreiungsvorschrift des Umsatzsteuergesetzes greift hingegen nur dann, wenn die Vermietung eines Fahrzeugstellplatzes als unselbstständige Nebenleistung im Rahmen einer steuerfreien Vermietung (vgl. Buchst. a und b) erfolgt.¹⁴

¹⁴ § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG; Abschnitt 4.12.2. Abs. 1 Satz 1 UStAE; zur steuerfreien Nebenleistung – Details unter Abschnitt 4.12.2. Abs. 3 Satz 6 ff. UStAE, siehe auch Beispiele

e) Kurzfristige Vermietung von gemeindlichen Räumlichkeiten (z. B. Räume im Pfarrzentrum für private Familienfeiern), Vermietung einer Kegelbahn

Bei der Vermietung von Sälen und anderen Räumen kann es sich zwar prinzipiell um eine steuerfreie Vermögensverwaltung handeln. In der Regel ist allerdings ein BgA anzunehmen, da derartige Vermietungen an laufend wechselnde Mieter erfolgen, zudem üblicherweise Betriebsvorrichtungen (Bestuhlung usw.) mit überlassen oder weiter gehende Leistungen (Verkauf von Speisen und Getränken, Reinigung, Hausmeisterdienste) erbracht werden. Bei der Vermietung einer Kegelbahn handelt es sich grundsätzlich um eine einheitliche steuerpflichtige Vermietung.

f) Verpachtung von Grundbesitz („Grundstücksverpachtung“)

Steuerfrei, da Vermögensverwaltung (darüber hinaus gilt die allgemeine Befreiungsvorschrift gem. § 4 Nr. 12 UStG)

Eine Grundstücksverpachtung ist gegeben, wenn dem Pächter das Grundstück nicht nur zum Gebrauch überlassen, vielmehr ihm auch der „Fruchtgenuss“ gewährt wird (§ 581 BGB)¹⁵. Auch der vertraglich vereinbarte Abbau von Bodenschätzen (z. B. Kies, Sand) ist der umsatzsteuerfreien Grundstücksverpachtung zuzuordnen.

g) Vermietung von Standorten für Mobilfunkfeststationen

h) Überlassung von Standorten für die Errichtung von Strommasten für Überlandleitungen

Steuerfrei, da Vermögensverwaltung (darüber hinaus gilt allgemeine Befreiungsvorschrift gem. § 4 Nr. 12 UStG)

Telefongesellschaften schließen sogenannte Standortmietverträge über Funkfeststationen mit Kirchengemeinden ab. Nach Vertragsende ist die Funkfeststation wieder zu beseitigen. Diese Standortmietverträge fallen unter die steuerfreie Grundstücksvermietung nach § 4 Nr. 12 UStG.

Das Gleiche gilt für die Überlassung von Grundbesitz zur Errichtung von Strommasten für eine Überlandleitung einschließlich der Einräumung der damit zusammenhängenden Rechte.

Pfarrfeste, Karnevalsfeiern usw. (Bewirtung, Eintrittsgelder)

Aufgrund der potenziellen Wettbewerbssituation zu Privatunternehmen ist der Verkauf von Speisen und Getränken usw. zu versteuern, sofern ein Betrieb gewerblicher Art anzunehmen ist (vgl. Ziff. 4.).

¹⁵ *Vergleiche Abschnitt 4.12.1. Abs. 2 Satz 8 UStAE*

Photovoltaikanlagen

Zwar ist die Erzeugung von Solarstrom ein Beitrag zur Schonung der Energie-Ressourcen, doch ist sie keine dem originären kirchlich-hoheitlichen Bereich zuzuordnende Aufgabe, zumal der erzeugte Strom üblicherweise nach den Bestimmungen des Erneuerbare-Energien-Gesetzes (EEG) verkauft wird. Es wurde dem Bundesfinanzministerium gegenüber bestätigt, dass der Betrieb einer Anlage zur Erzeugung regenerativer Energie durch eine Kirchengemeinde – bei Vorliegen der Tatbestandsmerkmale – einen Betrieb gewerblicher Art begründet.

- Zur Thematik „Betrieb einer Photovoltaikanlage durch eine Kirchengemeinde – steuerliche Konsequenzen“ kann eine weiter gehende Information übermittelt werden.

Sponsoring, Werbung

Kirchengemeinden bemühen sich um Sponsorengelder oder bieten in gemeindlichen Schriften die Publikation einer Werbeanzeige an. Unter „Sponsoring“ wird die Bereitstellung von Geld durch Unternehmen zur Förderung von gemeinnützigen Körperschaften verstanden, womit das Unternehmen auch eigene unternehmensbezogene Ziele (z. B. Werbung, Imagepflege) verfolgt. Die Frage der Steuerpflicht für derartige Zuwendungen ist unabhängig voneinander auf der Ebene des Sponsors und des Empfängers zu prüfen. Für eine Kirchengemeinde als Empfänger der Sponsoringleistung sind dabei Art und Umfang der

Gegenleistung maßgebend. Es ist demnach zu prüfen, ob und inwieweit aktiv an Werbemaßnahmen oder Ähnlichem mitgewirkt wird.

a) Ohne Gegenleistung

Erbringt eine Kirchengemeinde keinerlei Gegenleistung für eine Geld- oder Sachzuwendung, liegt keine Sponsoring- oder Werbeleistung, vielmehr eine steuerfreie Spende (vgl. Ziff. 14.) vor. Es wird nicht über eine Anzeige oder Ähnliches auf das fördernde Unternehmen hingewiesen. Es darf demnach auch keine Rechnung über den zugewendeten Betrag, allenfalls eine Zuwendungsbestätigung/Spenden-Quittung ausgestellt werden.

b) Duldungsleistung, geringfügige Gegenleistung (z. B. öffentlicher Dank, Hinweis auf Unterstützung)

Bei „Duldungsleistungen“ weist eine Kirchengemeinde beispielsweise auf Plakaten, in Veranstaltungsprogrammen oder Ähnlichem lediglich auf die Unterstützung durch den Sponsor hin. Ein solcher Hinweis kann durch Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors, jedoch ohne besondere Hervorhebung oder Nennung von Werbebotschaften erfolgen. Der Hinweis auf den Sponsor darf im Hinblick auf Größe, wiederholte Nennung oder Auffälligkeit beispielsweise das Plakat nicht beherrschen. Zulässig ist etwa auch die Verwendung des Logos des Sponsors auf der Homepage der Körperschaft, wobei jedoch hierbei keine „Verlinkung“ auf den Internet-Auftritt des fördernden Unternehmens erfolgen darf. Auch kann der Sponsor auf seinen Brief-

kopf, in Werbeanzeigen usw. den Satz „Sponsor der ... Körperschaft“, „Wir unterstützen ...“ gegebenenfalls auch mit einem entsprechenden Logo abdrucken. Diese Duldungsleistungen begründen keinen BgA und bleiben insofern steuerfrei.

c) Aktive Gegenleistung und Mitwirkung der gesponserten Kirchengemeinde

Eine „Duldungsleistung“ wird dann überschritten, wenn die Kirchengemeinde an den Werbemaßnahmen aktiv mitwirkt, z. B. durch Aufnahme einer Firmenanzeige oder Produktwerbung in Programmen, Vorhalten von Werbedrucken, Einräumung von Werbeflächen auf Fahrzeugen oder Ähnlichem. Die Leistung wird z. B. steuerrelevant, wenn der Sponsorenname auf einem Veranstaltungsplakat größer ist als der eigentliche Veranstaltungshinweis. Diese aktive Gegenleistung führt zu einer Steuerpflicht, sofern ein Betrieb gewerblicher Art anzunehmen ist (vgl. Ziff. 4.). Unter diesen Voraussetzungen sehen auch die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer eine partielle Steuerpflicht vor.

Tombola, Lotterien (Verkauf von Losen)

Öffentliche Lotterien und Ausspielungen dürfen nur mit Erlaubnis der zuständigen Behörde veranstaltet werden. Außerdem sind die Vorschriften der Lotterie- bzw. Umsatzsteuer zu beachten. Unter bestimmten Voraussetzungen gilt für Veranstaltungen von Kirchengemeinden die sogenannte „Allgemeine Erlaubnis für Kleine Lotterien und Ausspielungen“ als erteilt.

Veranstaltungen, die unter diese allgemeine Erlaubnis fallen, sind von der Lotteriesteuer befreit. Außerdem liegt ein ertragsteuerfreier Zweckbetrieb vor (§ 68 Nr. 6 AO).

Erlöse aus dem Losverkauf sind umsatzsteuerpflichtig, sofern ein Betrieb gewerblicher Art anzunehmen ist (vgl. Ziff. 4.). In diesem Fall greift der ermäßigte Steuersatz von zurzeit 7 % (§ 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG).

- Weitere Details sind der Veröffentlichung „Durchführung von Lotterien und Ausspielungen (Tombolas) in Kirchengemeinden“ im Kirchlichen Amtsblatt 2008, Stück 12, Nr. 172 zu entnehmen.

Verkauf von Broschüren, Postkarten, CDs, Souvenirs etc. im Gemeindeladen, Kirchenshop, -kiosk

Der Verkauf von Postkarten, speziellen Artikeln wie CDs, Büchern zur Geschichte der Kirche, kirchlicher Literatur und anderen Souvenirs beispielsweise über einen Kiosk oder einen Gemeindeladen ist als wirtschaftliches Betätigungsfeld der Kirchengemeinde zu klassifizieren und somit steuerpflichtig, sofern ein Betrieb gewerblicher Art begründet wird (vgl. Ziff. 4.). Es ist vorstellbar, die Abgabe eines gemeindeeigenen Kirchenführers oder ähnlicher Publikationen gegen eine Schutzgebühr dem kirchlich-hoheitlichen – und damit nicht steuerbaren – Bereich zuzuordnen. Sofern die Thematik einer Publikation diesen eng zu fassenden Rahmen überschreitet, ist eine solche Zuordnung im Blick auf die Wettbewerbssituation gegenüber Privatunternehmen nicht zu rechtfertigen.

Verkauf von Grundstücken (Abgrenzung zum gewerblichen Grundstückshandel)

Grundstücksverkäufe durch Kirchengemeinden sind grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit (Vermögensverwaltung, Ziff. 3.; allgemeine Befreiungsnorm des § 4 Nr. 9a UStG, vgl. Ziff. 6.).

Zur Grunderwerbsteuer vgl. Ziff. 10.

Die einkommensteuerlichen Grundsätze des „gewerblichen Grundstückshandels“ sind allerdings zu überprüfen. Diese gelten uneingeschränkt auch für die Kirchengemeinden.

Für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels müssen sämtliche Kriterien eines Gewerbebetriebs im Sinne des § 15 Abs. 2 Einkommensteuergesetz erfüllt sein. Das sind: selbstständige Tätigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Die Betätigung darf sich nicht nur als bloße Vermögensverwaltung darstellen (z. B. BFH-Urteil vom 3. 8. 2004). Zur Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel nimmt ein BMF-Schreiben Stellung.¹⁶

Nach der BFH-Rechtsprechung ist bei der Veräußerung von bis zu drei Objekten innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs im Regelfall nicht von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen.

Für kirchliche Körperschaften ist entscheidend, dass längst nicht alle verkauften Objekte als Zählobjekte im Sinne des gewerblichen Grundstückshandels gelten.

Für eine Typisierung ist zu berücksichtigen:

1. War das veräußerte Objekt langfristig vermietet oder im Besitz (mindestens zehn Jahre), liegt kein Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze vor.¹⁷
2. Wurde das Objekt langfristig (mindestens fünf Jahre) zu eigenen Wohnzwecken (z. B. Dienstwohnung des Stelleninhabers) genutzt, so liegt kein Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze vor.¹⁸
3. Erfolgt die Veräußerung des Objekts ohne Gewinnerzielungsabsicht, ist das Objekt kein Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze.
4. Unberücksichtigt bleibt auch die Veräußerung von Grundstücken, die durch Erbschaft oder unentgeltlich erworben wurden.¹⁹
5. Die erstmalige Bestellung eines Erbbaurechts ist kein Objekt im Sinne eines gewerblichen Grundstückshandels. Im Gegensatz dazu: Weiterveräußerung eines bereits bestehenden Erbbaurechts.²⁰

¹⁶ BMF-Schreiben vom 26. 3. 2004 (BStBl I 2004, 434). Ein Schaubild als Anlage des BMF-Schreibens enthält ein vereinfachtes Prüfschema zum gewerblichen Grundstückshandel.

¹⁷ Rz. 2 des BMF-Schreibens vom 26. 3. 2004

¹⁸ Rz. 10 des BMF-Schreibens vom 26. 3. 2004

¹⁹ BFH-Urteil vom 20. 4. 2006 (III R 1/05 unter 2. Buchst. d, BStBl II 2007, 375)

²⁰ BFH-Urteil vom 12. 7. 2007 (X R 4/04)

Empfehlung: Die kirchlichen Körperschaften sollten davon absehen, Grundstücke planmäßig zu parzellieren und diese einzeln an Erwerber zu veräußern.

Der gewerbliche Grundstückshandel ist eine komplexe Materie, die oftmals auf den Einzelfall abstellt. Bei Zweifeln sollte ein fachkundiger Steuerberater kontaktiert werden.

Verkauf bzw. Verwertung von Gegenständen und Materialien (z. B. Abgabe gebrauchter PCs, Möbel etc.)

Sofern die Objekte aus dem hoheitlichen Tätigkeitsbereich stammen, bleibt der Verkauf als sogenanntes „Hilfsgeschäft“ steuerfrei. Ebenso sind befreit die (Verkaufs-) Umsätze von Gegenständen, die ausschließlich für eine nach § 4 Nr. 8 bis 27 UStG steuerfreie Tätigkeit verwendet wurden (vgl. Beispiele unter Ziff. 6.).²¹

Verkauf von Weihnachtsbäumen

Erfolgt der Verkauf von Weihnachtsbäumen im Rahmen eines forstwirtschaftlichen Betriebs, greift in Bezug auf die Umsatzsteuer die sogenannte Durchschnittsbesteuerung (§ 24 UStG; vgl. „Land- und forstwirtschaftliche Betriebe“). Ist kein forstwirtschaftlicher Betrieb gegeben, greifen die allgemein üblichen Vorgaben der Umsatzbesteuerung bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Die Umsätze werden unabhängig von der Mittel-

verwendung steuerpflichtig, sofern ein Betrieb gewerblicher Art begründet wird (vgl. Ziff. 4.).

Verwaltungsdienstleistungen für Dritte

Alle Verwaltungsdienstleistungen, die innerhalb der verfassten Kirche erbracht werden, sind grundsätzlich nicht steuerbar. In diesem Rahmen bewegen sich z. B. Verwaltungsverbände wie die katholischen Gemeindeverbände, Dekanate, Kirchengemeinden, Diözesen.

²¹ § 4 Nr. 28 UStG

Rechtsstand der Handreichung: Juli 2011

Eine regelmäßige Aktualisierung und Fortentwicklung der Schrift sind vorgesehen.

Fragen sowie Anregungen zum Inhalt (Ergänzungen, Verbesserungen...) bitten wir an die Kontaktadresse im Erzbischöflichen Generalvikariat Paderborn zu richten.

Herausgeber

Erzbischöfliches Generalvikariat Paderborn
Presse- und Informationsstelle
Domplatz 3, 33098 Paderborn
Tel.: 0 52 51/1 25-0, Fax: 0 52 51/1 25-14 70
E-Mail: info@erzbistum-paderborn.de
Internet: www.erzbistum-paderborn.de

© 2011

