# „Steuerliche Beurteilung der Erbringung von Leistungen durch kirchliche Körperschaften für Kirchengemeinden“

1. Angesichts enger werdender finanzieller Spielräume sind auch die Kirchen bemüht, ihre Verwaltungsstrukturen effizienter zu gestalten und durch die Zentralisierung von Aufgaben Synergieeffekte zu erzielen. Beispielhaft sei hier die Errichtung von Verwaltungszentren im Bistum Aachen genannt. Diese wurden jeweils als Kirchengemeindeverband nach dem Gesetz über die Verwaltung des katholischen Kirchenvermögens mit dem Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts errichtet. Ihnen obliegt die Erfüllung vielfältiger Aufgaben für die dem Verband als Mitglieder angeschlossenen Kirchengemeinden. Diese Aufgaben reichen von der Personalverwaltung über die Vorbereitung der Haushaltspläne und der Jahresrechnung, der Durchführung des Rechnungswesens bis hin zur Koordination, Beauftragung und Kontrolle von Bauleistungen. Die Finanzierung erfolgt im Wesentlichen über die Beiträge der angeschlossenen Kirchengemeinden.

2. Dieser Beitrag befasst sich mit der Frage, wie die Erfüllung von Verwaltungsaufgaben durch kirchliche Körperschaften für Kirchengemeinden steuerlich zu beurteilen ist. Dies betrifft sowohl die Frage einer möglichen Körperschaftsteuerpflicht der durch die Erbringung von Dienstleistungen ggf. erzielten Überschüsse wie auch insbesondere die Frage einer möglichen Umsatzsteuerpflicht der erbrachten Leistungen.

3. Steuerliche Relevanz kommt der beschriebenen Erbringung von Dienstleistungen nur zu, wenn die die Leistung erbringende Einrichtung insoweit als steuerpflichtige Person tätig wird. Es ist daher zu prüfen, in welchem Umfang öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften wie die Evangelische und die Katholische Kirche mit ihren selbständigen Untergliederungen (Bistümer, Landeskirchen, Gemeinden) überhaupt der Steuerpflicht unterliegen.

4. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 Körperschaftsteuergesetz (KStG) sind juristische Personen des öffentlichen Rechts nur insoweit körperschaftsteuerpflichtig, wie sie Betriebe gewerblicher Art (BgA) unterhalten. Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind Gebilde, die ihre Rechtsfähigkeit durch Gesetz oder Verleihung erhalten haben. Zu den juristischen Personen des öffentlichen Rechts gehören auch Personalkörperschaften wie öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften.

5. Die Evangelische und die Katholische Kirche sind gemäß Art. 140 Grundgesetz i. V. m. Art. 137 Abs. 5 Weimarer Reichsverfassung ausdrücklich als Körperschaften öffentlichen Rechts anerkannt. Damit unterliegen die Evangelische und die Katholische Kirche und ihre selbständigen Untergliederungen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG insoweit der Steuerpflicht, wie sie einen Betrieb gewerblicher Art unterhalten. Im Bereich ihrer hoheitlichen Tätigkeit sind sie von der Besteuerung ausgenommen.

6. Betriebe gewerblicher Art sind nach § 4 Abs. 1 KStG 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. Nicht zu den Betrieben gewerblicher Art gehören Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen, § 4 Abs. 5 KStG. Hierbei handelt es sich um sog. Hoheitsbetriebe.

7. Die Erfüllung von Hoheitsaufgaben ist bei einer Tätigkeit anzunehmen, die der Körperschaft eigentümlich und vorbehalten ist. Der Umfang der originär kirchlichen und damit dem Grunde nach der (kirchen-) hoheitlichen Tätigkeitssphäre zuzurechnenden Aufgaben lässt sich aus der Regelung des § 54 Abs. 2 Abgabenordnung ableiten. Da-

nach sind folgende Tätigkeiten originär kirchlich und damit als (kirchen-) hoheitlich zu beurteilen: die Errichtung, Ausschmückung und Unterhaltung von Gotteshäusern und kirchlichen Gemeindehäusern, die Abhaltung von Gottesdiensten, die Ausbildung von Geistlichen, die Erteilung von Religionsunterricht, die Beerdigung und Pflege des Andenkens der Toten, ferner die Verwaltung des Kirchenvermögens, die Besoldung und Versorgung der Geistlichen, Kirchenbeamten und Kirchendiener und deren Angehörigen. Die Einnahmen der Kirchen aus ihrer hoheitlichen Tätigkeit in Form von Kirchensteuern und Gebühren unterliegen somit nicht der Besteuerung.

8. Soweit sich juristische Personen des öffentlichen Rechts wirtschaftlich im Wettbewerb mit Privaten betätigen, handelt es sich nicht mehr um die Ausübung öffentlicher Gewalt bzw. um eine hoheitliche Tätigkeit. So stellt der Betrieb einer kirchlichen Friedhofsgärtnerei einen Betrieb gewerblicher Art dar, da die Kirche mit der Friedhofsgärtnerei in Konkurrenz zu privaten Gärtnereien tritt. Im Gegensatz dazu ist eine Friedhofsverwaltung einer Kirchengemeinde jedoch dem hoheitlichen Bereich zuzurechnen. Die Gebühren hieraus unterliegen daher nicht der Besteuerung.

9. Im vorliegenden Fall erbringen die die Verwaltungsleistungen erbringenden Einrichtungen Dienstleistungen, die grundsätzlich auch von Privaten erbracht werden könnten. So könnte eine Kirchengemeinde auch einen privaten Dritten mit der Durchführung des Rechnungswesens, der Vorbereitung der Jahresrechnung, der Personalverwaltung oder der Koordination, Beauftragung und Kontrolle von Bauleistungen beauftragen. Es ist daher daran zu denken, dass die die Verwaltungsleistungen erbringenden Einheiten hiermit eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben und somit einen Betrieb gewerblicher Art begründen.

10. Ein (Kirchen-) Hoheitsbetrieb kann aber auch dann vorliegen, wenn ein Fall der Amtshilfe bzw. eine Beistandsleistung gegeben ist. Amtshilfe bzw. Beistandsleistungen sind anzunehmen, wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts für eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts tätig wird, für sie also Aufgaben in Ausübung öffentlicher Gewalt erfüllt. Die Beistandsleistung begründet danach keinen Betrieb gewerblicher Art, wenn die ausführende juristische Person des öffentlichen Rechts eine hoheitliche Aufgabe für eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts übernimmt. Dies kann im kirchlichen Bereich z.B. die Erteilung

von Religionsunterricht oder die Abhaltung von Gottesdiensten in einer anderen Kirchengemeinde sein. Die Wahrnehmung wirtschaftlicher Aufgaben einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts im Wege der Beistandsleistung stellt bei der ausführenden Körperschaft hingegen eine wirtschaftliche Betätigung dar, die unter den weiteren Voraussetzungen einen Betrieb gewerblicher Art bei dieser begründet (z. B. der Betrieb einer Friedhofsgärtnerei für eine andere Kirchengemeinde).

11. Die Finanzverwaltung stellt somit für die Frage, ob eine nicht steuerbare Amtshilfe bzw. Beistandsleistung vorliegt, auf den Charakter der übernommenen Tätigkeit ab. Fraglich ist, ob auch die Erbringung von Leistungen zur Erfüllung von Teilaufgaben oder die Erbringung bloßer Hilfsgeschäfte für eine an sich hoheitliche Aufgabe bei der ausführenden Körperschaft noch eine nicht steuerbare Amtshilfe bzw. Beistandsleistung darstellt (z. B. Datenverarbeitung im Zusammenhang mit der Friedhofsverwaltung, Verwaltung des im kirchlichen Bereich tätigen Personals).

12. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gehören zur hoheitlichen Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts z. B. auch bürotechnische Hilfsarbeiten, die mit der eigentlichen hoheitlichen Tätigkeit anfallen, wie z. B. die Datenverarbeitung im hoheitlichen Bereich (Urteil vom 01. April 1965, BStBl III 1965, 339). Solche Verwaltungsaufgaben könnten zwar im Allgemeinen auch von privaten Dritten erbracht werden, wenn eine Behörde sie einem Privaten in Auftrag gäbe. Solche Aufträge seien jedoch unüblich und deshalb nicht Gegenstand des Wirtschaftsverkehrs. Deshalb spreche auch dann, wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts selbständig Büroarbeiten erbringe, eine Vermutung dafür, dass die leistende juristische Person des öffentlichen Rechts mit diesen Leistungen nicht in der Rolle eines gewerblichen Unternehmens, sondern in Erfüllung eigener hoheitlicher Aufgaben tätig werde. Es sei von dem Grundsatz auszugehen, dass die ersuchte juristische Person des öffentlichen Rechts eine echte Beistandsleistung erbringe und damit eine Amtshandlung ausführe, wenn sie nur selbst die Förderung öffentlicher Ziele verfolge und sich die Hilfstätigkeit nicht als Anlass eines organisatorischen Unterordnungsverhältnisses darstelle.

13. Auch nach Auffassung der Finanzverwaltung begründen Tätigkeiten, die als dem hoheitlichen Bereich dienende Hilfstätigkeiten anzusehen sind, nicht allein durch

Auslagerung auf eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts einen Betrieb gewerblicher Art (Verfügung der Oberfinanzdirektion Rostock vom 21. November 2002 -S 2706 -04/01-St 242-). Danach ist es unschädlich, wenn sich die Beistandsleistung nicht auf die hoheitliche Aufgabe insgesamt, sondern nur auf Teilaufgaben oder Hilfsgeschäfte bezieht, die für sich gesehen keinen hoheitlichen Charakter haben. Wird eine solche Teilaufgabe oder ein solches Hilfsgeschäft im Wege der Beistandsleistung von einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts wahrgenommen, bleibt der hoheitliche Charakter nach Auffassung der Finanzverwaltung erhalten.

14. Im gleichen Sinne hat die Oberfinanzdirektion Rostock mit Verfügung vom 6. Juni 2003 entschieden, dass auch die durch die Kirchenkreisverwaltungen der Evangelisch-Lutherischen Landeskirche Mecklenburgs erbrachten Verwaltungstätigkeiten für die Kirchengemeinden auch im Fall ihrer Entgeltlichkeit nicht steuerbare Beistandsleistungen darstellen und dem (kirchen-) hoheitlichen Bereich zuzuordnen sind (Verfügung vom 6. Juni 2003 S 2706-6/03-St 24a).

15. Daneben wird auch die sog. isolierende Betrachtungsweise diskutiert, nach der nur eine qualitativ hoheitliche Tätigkeit (z. B. Abhaltung von Gottesdiensten, Erteilung von Religionsunterricht) selbst Gegenstand einer hoheitlichen Beistandsleistung sein kann, nicht jedoch eine Tätigkeit wie z. B. die Datenverarbeitung, die ohne Weiteres auch fremde Dritte ausüben können (in diese Richtung gehend Leippe, Zeitschrift für Kommunalfinanzen 2005, 105). Nach dieser Rechtsauffassung verliert eine solche, ihrer Natur nach nicht hoheitliche Tätigkeit mit der Auslagerung auf eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts die Zuordnung als Hilfsgeschäft zum hoheitlichen Bereich und begründet bei der übernehmenden juristischen Person des öffentlichen Rechts einen Betrieb gewerblicher Art. Diese isolierende Betrachtungsweise wird von der Finanzverwaltung jedoch abgelehnt, so dass kirchliche Einrichtungen auch bei der Übernahme von Hilfstätigkeiten im (kirchen-) hoheitlichen Bereich, die auch von privaten Dritten erbracht werden könnten, von einer nicht steuerbaren Beistandsleistung ausgehen können (vgl. auch Verfügung des Hessischen Finanzministeriums vom 13. Dezember 2006).

16. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf die deutliche Kritik des Bundesrechnungshofes an der bisherigen steuerlichen Beurteilung der Leistungsbeziehungen zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts durch die Finanzverwaltung als Amtshilfe (Bericht zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand vom 2. November 2004). Der Bundesrechnungshof bezeichnet die bisherige weite Auslegung des Begriffs der Amtshilfe als rechtswidrig. Das Bundesfinanzministerium hat insoweit eine Überprüfung zugesagt, deren Ergebnis abzuwarten bleibt. Zwar wird die Diskussion im Bereich der dem staatlichen Bereich zuzuordnenden juristischen Personen des öffentlichen Rechts geführt, sie wird jedoch auch Auswirkungen auf kirchliche Körperschaften des öffentlichen Rechts haben.

17. Von besonderer Bedeutung ist die Auslegung des Begriffs der nicht steuerbaren Amtshilfe bzw. Beistandsleistung für die umsatzsteuerliche Beurteilung dieser Tätigkeiten. Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind nach § 2 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz nur unternehmerisch tätig, soweit sie einen Betrieb gewerblicher Art unterhalten. Die Ablehnung eines Betriebes gewerblicher Art in ertragsteuerlicher Hinsicht wegen Beistandsleistung zu einer hoheitlichen Aufgabe führt somit auch umsatzsteuerlich zur Nichtsteuerbarkeit der Leistung und vermeidet eine umsatzsteuerliche Belastung.

18. Dabei ist jedoch zu beachten, dass sich die Rechtsprechung im Bereich der Umsatzsteuer in besonderem Maße am EU-Recht, d. h. an der europäischen Mehrwertsteuerrichtlinie, orientiert, wonach eine juristische Person des öffentlichen Rechts grundsätzlich als Unternehmer zu beurteilen ist, wenn sie zu privaten Leistungsanbietern in Wettbewerb tritt. Es ist somit nicht auszuschließen, dass in Fällen der Erbringung von Leistungen, die ihrer Art nach grundsätzlich auch von Privaten erbracht werden können (z. B. Datenverarbeitung, Leistungen im Rechnungswesen), die Rechtsprechung die juristische Person des öffentlichen Rechts insoweit als Unternehmer ansehen und eine Umsatzsteuerpflicht der ehemals als Beistandsleistung qualifizierten Dienstleistung annehmen wird. Inwieweit damit auch eine andere ertragsteuerliche Beurteilung verbunden sein wird, bleibt abzuwarten.

**Verfasser:**

Franz V o c h s e n - Rechtsanwalt und Steuerberater -
Geschäftsführer der Dr. Heilmaier & Partner GmbH –WP/StB-Gesellschaft

Carl-Wilhelm-Straße 16, 47798 Krefeld

**Telefon:** (02151) 63 90 – 0 **Fax:** (02151) 63 90 90
**Email:** vochsen@heilmaier-partner.de

(Rechtsstand: Mai 2008)