Kirchbauvereine und Gemeinnützigkeit

1. Angesichts rückläufiger Kirchensteuereinnahmen sind viele Kirchengemeinden bei der Erhaltung bzw. Restaurierung ihrer Kirchen auf die Erschließung neuer Finanzquellen angewiesen. Ohne privates Engagement können viele Kirchen nicht mehr erhalten oder saniert werden. Eine bereits vielerorts praktizierte Möglichkeit ist die Gründung von Kirchbauvereinen. Diese vereinnahmen Mitgliedsbeiträge und sammeln Spenden. Daneben werden vielfältige Aktionen durchgeführt. Beispielhaft genannt seien der Verkauf diverser Artikel (Wein, Kunsthandwerk, Bücher etc.), Durchführung von entgeltpflichtigen Konzerten und Benefizveranstaltungen sowie von Advents- und Weihnachtsmärkten. In der Regel sind die Kirchbauvereine als gemeinnützigen Zwecken dienende Körperschaften nach den §§ 51 ff. Abgabenordnung (AO) anerkannt. Im Folgenden sollen die Voraussetzungen und Grenzen der steuerbegünstigten Tätigkeit näher untersucht werden.

2. In satzungsmäßiger Hinsicht ist es für die Steuerbegünstigung eines in der Rechtsform des eingetragenen Vereins geführten Kirchbauvereins zunächst erforderlich, dass die in den §§ 51 ff. AO enthaltenen Vorgaben beachtet werden. Insoweit ist auf die Musterformulierungen hinzuweisen, die in der Anlage 1 zu § 60 AO im Anwendungserlass zur Abgabenordnung aufgeführt sind. Dort hat das Bundesfinanzministerium die für die Gemeinnützigkeit eines Vereins notwendigen Regelungen der Vereinssatzung zusammengestellt.

3. Von besonderer Bedeutung ist die Bestimmung des steuerbegünstigten Vereinszwecks. Der Kirchbauverein wird in der Regel als sog. Spendensammel- oder Förderverein tätig, d.h. er sammelt Mittel, um diese der Kirchengemeinde als Eigentümerin des Kirchengebäudes zur Instandhaltung oder Restaurierung zur Verfügung zu stellen. Hierbei verfolgt der Verein regelmäßig sowohl gemeinnützige wie auch kirchliche Zwecke. Die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke kommt im Hinblick auf die Förderung kultureller Zwecke sowie die Förderung der Religion und des Denkmalschutzes in Betracht, § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO. Ein Verein verfolgt weiterhin kirchliche Zwecke, wenn seine Tätigkeit unter anderem darauf gerichtet ist, die Evangelische oder die Katholische Kirche selbstlos zu fördern, § 54 Abs. 1 AO. Zu den kirchlichen Zwecken gehört auch die Errichtung und Unterhaltung von Gotteshäusern und kirchlichen Gemeindehäusern, § 54 Abs. 2 AO.

4. Neben der Angabe eines steuerbegünstigten Zwecks, für den die Mittel beschafft werden sollen, muss in der Satzung die Beschaffung von Mitteln als Satzungszweck ausdrücklich festgelegt sein. Hingegen ist es ist nicht erforderlich, die Körperschaft, für die die Mittel beschafft werden sollen, in der Satzung aufzuführen. Eine (katholische oder evangelische) Kirchengemeinde ist als Körperschaft des öffentlichen Rechts eine Körperschaft, für die nach § 58 Nr. 1 AO unproblematisch Mittel gesammelt werden können und die daher in der Satzung genannt werden kann.

5. Der Vereinszweck könnte wie folgt formuliert werden:

> *"Der Kirchbauverein ... e.V. mit Sitz in ... verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige und kirchliche Zwecke im Sinne des Abschnitts "Steuerbegünstigte Zwecke" der Abgabenordnung.*
> *Zweck des Vereins ist die Beschaffung von Mitteln für die Restaurierung der Kirche ... zur Förderung kirchlicher und kultureller Zwecke sowie zur Förderung der Religion und des Denkmalschutzes durch die Kirchengemeinde ...*
> *Der Satzungszweck wird insbesondere verwirklicht durch ..."*

6. Ein besonderes Anerkennungsverfahren ist im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht nicht vorgesehen. Ob der Kirchbauverein steuerbegünstigt ist, entscheidet das Finanzamt erst im Veranlagungsverfahren durch Steuerbescheid, d.h. im Nachhinein.

Damit eine neu gegründete Körperschaft jedoch auch bereits zuvor Zuwendungsbestätigungen über den Erhalt von Spenden ausstellen kann, bescheinigt das zuständige Finanzamt auf Antrag einer neu gegründeten Körperschaft, bei der die Voraussetzungen der Steuervergünstigung noch nicht im Veranlagungsverfahren festgestellt worden sind, vorläufig, dass bei ihm die Körperschaft steuerlich erfasst ist und die eingereichte Satzung alle nach der Abgabenordnung geforderten Voraussetzungen erfüllt, welche für die Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft vorliegen müssen (vorläufige Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit).

7. Insoweit ist auf das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 18. März 2004 hinzuweisen. Danach setzt die Abziehbarkeit einer Spende die Vorlage einer vorläufigen oder endgültigen Freistellungsbescheinigung beim Spendenempfänger im Zeitpunkt der Zahlung voraus. Spenden, die vor Erteilung der Freistellungsbescheinigung geleistet werden, sind danach nicht abziehbar. Die Freistellungsbescheinigung entfaltet somit keine Rückwirkung. Auch wenn über die gegen diese Entscheidung anhängige Revision vom Bundesfinanzhof noch nicht entschieden wurde, so wird man doch aus Vorsichtsgründen keine Spenden als neu gegründeter Verein entgegennehmen dürfen, bis eine vorläufige Bescheinigung über dessen Gemeinnützigkeit vorliegt. Die Erlangung dieses Bescheids ist daher eine vorrangige Aufgabe bei der Errichtung eines Kirchbauvereins.

8. Von besonderer Bedeutung ist auch der mit der Erteilung der vorläufigen Bescheinigung verbundene Vertrauensschutz für den Verein. Wird eine vorläufige Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit erteilt, bei einer späteren Überprüfung der Körperschaft aber durch die Finanzverwaltung festgestellt, dass die Satzung doch nicht den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts genügt, darf das Finanzamt aus Vertrauensschutzgründen hieraus keine nachteiligen Folgerungen für die Vergangenheit ziehen (BMF BStBl. I 2004, 1059). Die Körperschaft ist trotz der fehlerhaften Satzung für abgelaufene Veranlagungszeiträume und für das Kalenderjahr, in dem die Satzung beanstandet wird, als steuerbegünstigt zu behandeln, wenn auch die tatsächliche Geschäftsführung den gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften entspricht.
9. Von besonderer Bedeutung ist die ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Beurteilung der verschiedenen Aktivitäten eines Kirchbauvereins. Durch den Verkauf diverser Artikel (Wein, Kunsthandwerk, Bücher etc.), die Durchführung entgeltpflichtiger

Konzerte sowie von Advents- und Weihnachtsmärkten werden die Vereine wirtschaftlich aktiv und begründen regelmäßig steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nach §§ 14, 64 AO. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb wird gemäß § 14 AO durch eine selbständige nachhaltige Tätigkeit begründet, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht; die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich.

10. Steuerpflichtig ist dieser wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, wenn er keinen Zweckbetrieb im Sinne der §§ 65 bis 68 AO darstellt. Ein Zweckbetrieb ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der wegen seiner engen Verbindung mit der steuerbegünstigten Betätigung unter bestimmten Voraussetzungen dem steuerbefreiten Bereich zugeordnet wird. Ein Zweckbetrieb im Sinne der speziellen Zweckbetriebsvorschriften der §§ 66 bis 68 AO liegt bei einem Kirchbauverein nicht vor. Lediglich die Durchführung kultureller Veranstaltungen, wie Konzerte oder Kunstausstellungen, kann nach § 68 Nr. 7 AO als Zweckbetrieb in Betracht kommen.

11. Fehlt es an einem Zweckbetrieb nach den §§ 66 bis 68 AO, kann eine wirtschaftliche Tätigkeit des Vereins einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb nur noch nach Maßgabe der allgemeinen Zweckbetriebsnorm des § 65 AO darstellen. Danach ist ein Zweckbetrieb gegeben, wenn

    - der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke des Vereins zu verwirklichen, § 65 Nr. 1 AO
    - die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können, § 65 Nr. 2 AO, und
    - der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist, § 65 Nr. 3 AO.

12. Die Qualifizierung einer Tätigkeit als steuerbegünstigte Tätigkeit im Rahmen eines Zweckbetriebes nach § 65 AO ist immer vom jeweiligen Einzelfall abhängig. Allerdings wird eine Reihe von Tätigkeiten, die Kirchbauvereine zur Erzielung von Einnahmen ausüben, aufgrund der Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO nicht als steuerbegünstigte Tätigkeit beurteilt werden können. So tritt der Verein beim Verkauf di-

verser Artikel (z.B. Wein, Kunsthandwerk, Bücher) in Wettbewerb zu anderen steuerpflichtigen Anbietern, ohne dass dies zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Dies gilt auch für die Durchführung von Advents- und Weihnachtsmärkten. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass bereits der potentielle Wettbewerb für das Vorliegen eines Zweckbetriebs nach § 65 AO schädlich ist.

13. Soweit es sich danach nicht um einen Zweckbetrieb, sondern um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handelt, unterliegt der dort erzielte Gewinn der Körperschaftsteuer- und ggf. auch der Gewerbesteuerpflicht. Allerdings ist auf die für kleinere Vereine wichtige Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO hinzuweisen. Nach dieser Norm unterliegen die diesen Geschäftsbetrieben zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen nicht der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus diesen steuerpflichtigen Tätigkeiten insgesamt nicht EUR 30.678 im Jahr übersteigen.

14. Eine ertragsteuerliche Belastung eines Kirchbauvereins aus der Unterhaltung steuerpflichtiger Bereiche wird sich daher in vielen Fällen vermeiden lassen. § 64 Abs. 3 AO stellt jedoch keinen Steuerfreibetrag dar. Sollten die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer den Betrag von EUR 30.678 auch nur um einen Euro überschreiten, so ist der erzielte Überschuss ohne Abzug von EUR 30.678 zu versteuern.

15. Unabhängig von § 64 Abs. 3 AO ist es für die Gemeinnützigkeit eines Vereins von wesentlicher Bedeutung, dass im Rahmen steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe keine Verluste erzielt werden. Da diese nur mit gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln ausgeglichen werden können, sind Verluste im steuerpflichtigen Bereich für die Steuerbegünstigung der Körperschaft grundsätzlich schädlich.

16. In umsatzsteuerlicher Hinsicht sind Kirchbauvereine Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (UStG), wenn sie nachhaltig wirtschaftliche Tätigkeiten entfalten. Hierbei ist es ohne Bedeutung, ob der Verein im Rahmen eines steuerbegünstigten Zweckbetriebs oder im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs handelt. Der Verkauf von Waren (Wein, Kunsthandwerk, Bücher etc.) und die Durchführung entgeltpflichtiger Konzerte durch einen Kirchbauverein stellen somit grundsätzlich steuerbare und steuerpflichtige Tätigkeiten dar. Diese Leistungen un-

terliegen dem Regelsteuersatz von zurzeit 16 %, soweit nicht der ermäßigte Steuersatz Anwendung findet. Der ermäßigte Steuersatz von 7 % kommt in der Regel nur bei Leistungen im Rahmen steuerbegünstigter Zweckbetriebe oder bei der Veranstaltung von Konzerten oder dem Verkauf von Büchern in Betracht. Der Verein hat aus den erzielten Erlösen die Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Soweit der Verein zur Erzielung dieser Umsätze umsatzsteuerpflichtige Eingangsumsätze getätigt hat, kann er die von ihm gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen.

17. Auch in umsatzsteuerlicher Hinsicht gibt es jedoch für kleinere Vereine eine Erleichterung. Insoweit ist auf die sog. Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG hinzuweisen. Erfüllt der Kirchbauverein die Voraussetzungen eines Kleinunternehmers im Sinne des § 19 Abs. 1 UStG, wird keine Umsatzsteuer erhoben. Der Kirchbauverein ist Kleinunternehmer, wenn sein Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr EUR 17.500 nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr EUR 50.000 voraussichtlich nicht übersteigen wird. Umsatz ist grundsätzlich der nach vereinnahmten Entgelten bemessene Gesamtumsatz nach Maßgabe des § 19 Abs. 3 UStG. Der Unternehmer kann auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG verzichten. Dies kann interessant sein im Hinblick auf die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug, der bei Anwendung der Kleinunternehmerregelung ausgeschlossen ist.

18. Zuwendungen an Kirchbauvereine, d.h. Spenden und Mitgliedsbeiträge, können vom Spender einkommensteuermindernd geltend gemacht werden. Voraussetzung dafür ist grundsätzlich die Vorlage einer Spendenbescheinigung des Spendenempfängers nach amtlichem Vordruck. Der Spendenempfänger muss darin bestätigen, dass und in welcher Höhe er eine Spende empfangen hat und dass er diese ausschließlich zu den in seiner Satzung genannten begünstigten Zwecken verwendet.

19. Um eine zweckentsprechende Verwendung der vom Verein vereinnahmten Gelder (Mitgliedsbeiträge, Spenden, Einnahmen aus Verkaufsaktionen oder anderen Tätigkeiten) für die Instandhaltung oder Restaurierung des betreffenden Kirchengebäudes sicherzustellen, hat der Kirchbauverein die Mittel mit einer entsprechenden Verwendungsauflage an die Kirchengemeinde weiter zu leiten. Da sämtliche vom Verein vereinnahmten Gelder grundsätzlich der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen,

d.h. spätestens in dem auf den Zufluss folgenden Kalenderjahr für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden müssen, hat der Kirchbauverein bei der Mittelweitergabe an die Kirchengemeinde den zeitnahen Mitteleinsatz auch zu überwachen.

Diese Ausführungen können lediglich einige wesentliche Gesichtspunkte für die Gemeinnützigkeit von Kirchbauvereinen aufzeigen. Die Beachtung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben ist jedoch für eine erfolgreiche Tätigkeit der Kirchbauvereine und zur Vermeidung einer persönlichen Haftung der ehrenamtlich tätigen Vorstandsmitglieder unerlässlich.

Verfasser:

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

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

(Rechtsstand: Mai 2006)