

# Steuerliche Handreichung ZU kirchlichen Kooperationen

Stand August 2021

Entwickelt von:

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

KPMG Law Rechtsanwaltsgesellschaft GmbH

Diözese Rottenburg-Stuttgart

Evangelische Landeskirche in Württemberg

Evangelische Landeskirche in Baden



Haftungsausschluss:

Die nachstehend zur Verfügung gestellten Informationen sind weder allumfassend noch auf die speziellen Bedürfnisse eines Einzelfalls zugeschnitten. Sie beinhalten und begründen keine Beratung und keine andere Form einer rechtsverbindlichen Auskunft. Die Information gibt die Interpretation der relevanten steuerrechtlichen Bestimmungen und ggf. die hierzu ergangene Rechtsprechung sowie Verfügungen der Finanzverwaltung wieder. Die Ausführungen beruhen auf dem Rechtsstand zum Zeitpunkt des Datums der Erstellung dieser Information. Auf künftige Änderungen in der rechtlichen Beurteilung kann daher nicht hingewiesen werden. Eine Gewährleistung oder Garantie für die Richtigkeit oder Vollständigkeit der Inhalte wird nicht übernommen. Es kann keine Haftung für ein Tun oder Unterlassen übernommen werden, welches sich allein auf die erteilten Informationen gestützt hat. Dies gilt auch dann, wenn diese Informationen ungenau oder unrichtig gewesen sein sollten.

## Inhalt

<b>1. Vorbemerkung</b> .....	<b>4</b>
<b>2. Zielsetzung der Handreichung</b> .....	<b>4</b>
<b>3. Kooperationen</b> .....	<b>5</b>
3.1 Begriffsklärung .....	5
3.2 Kooperationsformen .....	6
<b>4. Kooperationsformen des Kirchenrechts</b> .....	<b>7</b>
4.1 Eigenständige Körperschaft des öffentlichen Rechts (Zweckverbände).....	7
4.2 Öffentlich-rechtliche Vereinbarungen .....	9
4.2.1 öffentlich – rechtlicher Vertrag.....	9
4.2.3 öffentlich – rechtliche Zweckvereinbarung.....	10
4.2.3 öffentlich – rechtliche Arbeitsgemeinschaft.....	10
<b>5. Kooperationsformen des Privatrechts</b> .....	<b>11</b>
5.1 Gesellschaft bürgerlichen Rechts .....	11
5.1.1 Wie entsteht eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts? .....	11
5.1.2. Was sind die Folgen der Entstehung einer GbR? .....	14
5.1.2.1 Rechtliche Folgen .....	14
5.1.2.2 Steuerliche Folgen.....	15
5.1.3. Gesellschafterbeiträge .....	18
5.1.4 Abgrenzung: Schuldrechtliche Austauschverträge .....	23
5.1.4.1 Auslagenersatz und Kostenteilung bei Leistungsbezug im eigenen Namen .....	23
5.1.5 Sonderfall: Durchlaufende Posten .....	24
5.1.6 Sonderfall: Einkaufsgemeinschaft .....	25
5.1.7 Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) .....	27
5.1.8. Problematik .....	29
5.1.9. Beispiele GbR.....	29
5.1.9.1 Beispiele für eine Außen-GbR im kirchlichen Bereich:.....	29
5.1.9.2 Beispiele für eine Innen-GbR im kirchlichen Bereich: .....	35
5.2 Verein .....	39
5.2.1 Wie entsteht ein Verein? .....	40
5.2.2 Was sind die Folgen der Entstehung eines Vereins?.....	41
5.2.2.1 Rechtliche Folgen .....	41
5.2.2.2 Steuerliche Folgen .....	42
5.2.3 Problematik: Verselbständigung ehemals unselbständiger Vereine .....	43
5.2.4 Beispiele .....	43

5.3 gGmbH.....	47
5.3.1 Wie entsteht eine (g)GmbH .....	48
5.3.2 Was sind die Folgen der Entstehung einer (g)GmbH? .....	49
5.3.2.1 Rechtliche Folgen .....	49
5.3.2.2 Steuerrechtliche Folgen .....	50
<b>6. Beteiligung einer Kirchengemeinde / eines Kirchenbezirks an einer GmbH .....</b>	<b>51</b>
<b>7. Zusammenwirken steuerbegünstigter Betriebe gewerblicher Art (Zweckbetriebe)</b> .....	<b>51</b>
<b>8. Checkliste .....</b>	<b>52</b>
<b>9. Handlungsempfehlung .....</b>	<b>53</b>

# 1. Vorbemerkung

Vorliegende Handreichung wurde durch KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, KPMG Law Rechtsanwaltsgesellschaft GmbH (KPMG), die Diözese Rottenburg-Stuttgart, die Evangelische Landeskirche in Württemberg und die Evangelische Landeskirche in Baden entwickelt.<sup>1</sup>

Sie soll eine einheitliche Einordnung von Kooperationen zwischen Rechtsträgern der beteiligten Kirchen ermöglichen, und dadurch die Zusammenarbeit der drei Kirchen unterstützen.

Die (steuer-) rechtliche Darstellung von KPMG wurde durch Passagen aus der Handreichung zu Umsatzsteuerpflichten kirchlicher juristischer Personen des öffentlichen Rechts gemäß § 2b UStG ab 1. Januar 2023 ergänzt, welche von der ökumenischen Arbeitsgruppe Umsatzsteuer des Verbandes der Diözesen Deutschlands und der Evangelischen Kirche in Deutschland verfasst wurde.<sup>2</sup> Zur Veranschaulichung wurden Praxisbeispiele durch die beteiligten Kirchen eingefügt.

Wir freuen uns, wenn vorliegende Handreichung zur rechtssicheren Umsetzung Ihrer Vorhaben beiträgt.

# 2. Zielsetzung der Handreichung

Kirchengemeinden arbeiten vermehrt zusammen und unterstützen sich bei der Erfüllung ihrer vielfältigen kirchlichen Aufgaben und Handlungsfelder. Sie geben der Einheit der einen Kirche Jesu Christi Gestalt und stärken sich gegenseitig, ihren christlichen Auftrag zu erfüllen und das Evangelium auch unter sich wandelnden gesellschaftlichen Bedingungen zu verkünden.

Dabei sind die Kirchengemeinden hinsichtlich der Form ihrer Zusammenarbeit weitestgehend ungebunden: Kooperationen können in den Formen des öffentlichen Rechts/Kirchenrechts oder in den Formen des Privatrechts mit gesellschaftsrechtlicher oder treuhänderischer Struktur erfolgen. Bei der Auswahl einer geeigneten Rechtsform sind die unterschiedlichen rechtlichen und steuerlichen Konsequenzen zu beachten.

Ziel dieser Handreichung ist es, die Kirchengemeinden und Kirchenbezirke durch eine systematische Darstellung der verschiedenen Rechtsformen bei der rechtlichen Identifizierung bestehender Kooperationen zu unterstützen und Handlungsempfehlungen für die zukünftige Ausgestaltung von Kooperationen zu geben. Dabei soll insbesondere deutlich werden, in welchen kirchlichen Bereichen die jeweiligen Rechtsformen häufig auftreten, unter welchen Voraussetzungen sie zustande kommen und welche konkreten rechtlichen und steuerlichen Folgen sie für die Beteiligten haben. Die Handreichung soll bei der Einordnung bestehender Kooperationen bzw. bei der Ausgestaltung neuer Kooperationen eine erste Orientierung bieten, vermag aber keine gesonderte rechtliche und steuerliche Prüfung im Einzelfall zu ersetzen.

---

<sup>1</sup> Im Folgenden: Handreichung 3K

<sup>2</sup> Im Folgenden: Handreichung öAD, Download: [ekd.de/umsatzsteuer2023](http://ekd.de/umsatzsteuer2023), zweite aktualisierte Auflage: Juli 2021

## 3. Kooperationen

### 3.1 Begriffsklärung

Eine Kooperation zwischen kirchlichen Rechtsträgern im Kontext dieser Handreichung ist eine Zusammenarbeit von mindestens zwei Beteiligten, im Rahmen von kirchlichen Aktivitäten, bei der eine gemeinsame Zielsetzung, gemeinsame Beiträge, ein gegenseitiger Nutzen sowie häufig auch eine lange Laufzeit der Zusammenarbeit wichtige Gestaltungsparameter sind

Die Kooperationspartner bleiben unabhängig von der Kooperation rechtlich selbstständig und können bei anderen kirchlichen Aktivitäten auch in einem Wettbewerb zueinander stehen.

Im Mittelpunkt dieser Handreichung stehen Kooperationen des Kirchen- und Privatrechts. Welche Möglichkeiten der Kooperation existieren, um gemeinsame Zielsetzungen zu verfolgen? Welche Voraussetzungen müssen vorliegen, um eine bestimmte Form zu wahren und welche steuerlichen Folgen resultieren aus der jeweiligen Kooperationsform? Auf diese Fragen soll diese Handreichung Antwort geben.

Kooperationen im oben genannten Verständnis sind von anderen Austauschverhältnissen abzugrenzen.

Diese anderen Austauschverhältnisse können zum Beispiel Dienstleistungs-, Lieferantenbeziehungen oder sonstige Schuldverhältnisse sein, wie sie z.B. bei einem Auslagenersatz und Kostenteilung bei Leistungsbezug im eigenen Namen entstehen. Die Unterschiede liegen insbesondere in der gemeinsamen Zielsetzung und Langfristigkeit. Die Übergänge zwischen gewöhnlichen Kundenbeziehungen und Kooperationen sind aber dennoch fließend.

Weitere Sonderfälle bilden sogenannte durchlaufende Posten und Einkaufsgemeinschaften, die es ebenfalls abzugrenzen gilt.

Eine Einordnung der Zusammenarbeit in eine der Kategorien ist zwingend erforderlich, da daraus unterschiedliche (steuer-) rechtliche Folgen resultieren.

Für den ertragsteuerlichen Bereich (Körperschaftsteuer/Gewerbesteuer) gilt grundsätzlich, dass es für die Frage der Steuerbarkeit bei den verschiedenen Kooperationsformen auf die Form und Art der Tätigkeiten im Rahmen der Zusammenarbeit ankommt. Tätigkeiten, die dem kirchlich-hoheitlichen Bereich zuzuordnen sind, d.h. Tätigkeiten die den Kirchen durch Gesetz und Recht eigentümlich und vorbehalten sind, sind grundsätzlich nicht steuerbar. Dies umfasst insbesondere die Wahrnehmung kirchlicher Kernaufgaben im seelsorglichen und liturgischen Bereich. Im karitativen/diakonischen Bereich ist im Einzelfall zu prüfen, ob das Steuerrecht die jeweilige Tätigkeit als steuerbar einordnet.<sup>3</sup> Im Bereich der Vermögensverwaltung der Kirchen, der u.a. das verzinsliche Anlegen von Kapital oder die langfristige Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens umfasst, fehlt es ebenso an der Steuerbarkeit. Steuerpflichten sind grundsätzlich nur im Bereich der wirtschaftlichen Tätigkeiten denkbar, wenn also Tätigkeiten ihren spezifischen kirchlichen Charakter verlieren und die Kirche in Wettbewerb mit privaten Unternehmen tritt.

---

<sup>3</sup> OFD Hannover vom 19.02.2004 (Az.: S 2706-165- StO-; S. 2706-209-StH 231)- „Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften; Erfassung und Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art und von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben

Bei der Umsatzsteuer gilt grundsätzlich bis zum Inkrafttreten des § 2b UStG (spätestens somit zum 01.01.2023), dass sich die umsatzsteuerliche Einordnung unternehmerischer Aktivitäten juristischer Personen des öffentlichen Rechts nach der ertragsteuerlichen Einordnung richtet. Mit Inkrafttreten des § 2b UStG ist eine etwaige Umsatzsteuerpflicht gesondert zu prüfen und unabhängig von der Existenz eines ertragsteuerpflichtigen BgA. Liegen die Voraussetzungen des § 2b UStG vor, sind die Umsätze nicht steuerbar und ein umsatzsteuerbares Unternehmen nicht gegeben.<sup>4</sup>

Hinsichtlich der Neuregelung der Umsatzsteuer (§ 2b UStG) gilt, dass dieser auf alle privatrechtlichen Kooperationsformen keine Anwendung findet. Wenn aber zu Kooperationszwecken eigene juristische Personen des öffentlichen Rechts geschaffen werden oder die Kooperation als öffentlich-rechtlich einzuordnen ist, findet § 2b UStG Anwendung. Sofern kirchengesetzliche Normen eine Zusammenarbeit anordnen, liegt eine gesetzliche Bestimmung im Sinne von § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG vor und eröffnet damit die Möglichkeit, dass keine Unternehmereigenschaft vorliegt.

Die im Zuge der jeweiligen Kooperationsformen auftretenden steuerlichen Pflichten (vgl. hierzu die nachstehenden Ausführungen) haben jeweils die gesetzlichen Vertreter der einzelnen juristischen Personen zu erfüllen. Dies sind – sofern die jeweilige Kooperationsform nicht selbst zur Gründung einer rechtsfähigen juristischen Person führt – auf Ebene der Kirchengemeinde beispielsweise die beiden Vorsitzenden des Kirchengemeinderats bzw. auf Ebene des Kirchenbezirks der Vorsitzende des Kirchenbezirksausschusses. Ist die Kooperationsform selbst als rechtsfähige juristische Person einzuordnen, sind die steuerlichen Pflichten durch deren gesetzliche Vertreter zu erfüllen.

### 3.2 Kooperationsformen

Zunächst ist zwischen Kooperationsformen des Kirchenrechts (= öffentlichem Recht) und des Zivilrechts (= Privatrechts) zu unterscheiden. Eine Zuordnung ist nicht immer einfach aber unabdingbar, da sich die Rechtsfolgen unterscheiden. Insbesondere folgende Kooperationsarten sind in der Praxis anzutreffen:

Kooperationsformen des Kirchenrechts, insbesondere

- Eigenständige Körperschaften des öffentlichen Rechts (Zweckverband)
- öffentlich-rechtliche Vereinbarungen<sup>5</sup>

Kooperationsformen des Privatrechts, insbesondere

- Gesellschaften bürgerlichen Rechts (im Folgenden: GbR oder BGB-Gesellschaft)
- Eingetragene und nicht eingetragene Vereine (im Folgenden: e.V. / n.e.V.)
- (Gemeinnützige) Gesellschaften mit beschränkter Haftung (im Folgenden: (g)GmbH)

Hiervon abzugrenzen sind insbesondere:

- schuldrechtliche Austauschverträge
- Durchlaufende Posten
- Einkaufsgemeinschaften

---

<sup>4</sup> Siehe Handreichung öAD unter 1.3 ff.

<sup>5</sup> Siehe Handreichung öAD unter 3.2

## 4. Kooperationsformen des Kirchenrechts

Unter diesem Gliederungspunkt aufgeführte Kooperationsmöglichkeiten gründen auf öffentlichem Recht. Zum Bereich des öffentlichen Rechts zählen auch kirchenrechtliche Sonderregelungen. Für die Einordnung ist zunächst zu prüfen, ob kirchenrechtliche Regelungen Anwendung finden. Anschließend ist zu prüfen, ob steuerliche Befreiungsvorschriften greifen oder eine Kooperation mit steuerlichen Pflichten und Abgaben verbunden ist.

Für den umsatzsteuerlichen Bereich gilt:

**Vor** in Kraft treten von § 2b UStG:

Umsatzsteuerbare Einnahmen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPÖR) sind dann zu prüfen, wenn ein ertragsteuerlicher Betrieb gewerblicher Art (BgA) vorliegt.

**Ab** Inkrafttreten von § 2b UStG (spätestens ab 01.01.2023) gilt:

Wenn alle Voraussetzungen von § 2b UStG von der jPÖR erfüllt sind, liegt kein umsatzsteuerbare Unternehmertätigkeit vor. Falls § 2b UStG nicht erfüllt ist, gelten die allgemein gültigen, umsatzsteuerlichen Regeln.<sup>6</sup>

### Erfordernis öffentlich – rechtliche Sonderregelungen im Kontext § 2 b UStG

Der Gesetzgeber ist mit § 2b UStG der Rechtsauffassung des BFH gefolgt, der eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt nur dann bejaht, wenn sie auf einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung beruht. Öffentlich-rechtliche Sonderregelungen ergeben sich z. B. aus:

- Gesetzen
- Rechtsverordnungen
- Satzungen
- Staatsverträgen (zu denen auch Staatskirchenverträge / Konkordate gehören)
- verfassungsrechtlichen Verträgen
- Verwaltungsabkommen / Verwaltungsvereinbarungen
- öffentlich-rechtlichen Verträgen
- kirchenrechtlicher Rechtsetzung.

Auf entsprechenden öffentlich-rechtlichen Sonderregelungen beruht auch die Zusammenarbeit kirchlicher jPÖR. So können kirchliche Körperschaften (jPÖR) neben den bereits etablierten und staatlich anerkannten Kirchengemeindeverbänden auch diözesane und überdiözesane Zweckverbände bilden, öffentlich-rechtliche Vereinbarungen treffen oder Arbeitsgemeinschaften gründen, um gemeinsam öffentlich-rechtliche Aufgaben wahrnehmen zu können.<sup>7</sup>

### 4.1 Eigenständige Körperschaft des öffentlichen Rechts (Zweckverbände)

Auf Grundlage öffentlich-rechtlicher (hier = kirchenrechtlicher) Sonderregelungen können Kirchengemeinden zu Kooperationszwecken unter gewissen Voraussetzungen eigenständige Körperschaften des öffentlichen Rechts gründen. Oftmals werden sogenannte Zweckverbände gegründet, die in Deutschland eine lange Tradition haben. Sie werden durch Zusammenschluss mehrerer jPÖR gegründet, um bestimmte öffentliche Aufgaben gemeinsam wahrzunehmen. Grundlage für den Zusammenschluss ist in der Regel ein Gesetz und / oder ein öffentlich-rechtlicher Vertrag.

---

<sup>6</sup> Weiterführende Informationen in der Handreichung öAD

<sup>7</sup> Siehe Handreichung öAD unter 3.

### Beispiele:

1. *Verwaltungs- und Serviceämter (VSA). Diesen wurden Dienstleistungs-, Service- und Verwaltungsaufgaben angeschlossener Kirchengemeinden übertragen und durch Landeskirchengesetze Aufgaben zugewiesen.*
2. *Eine kirchenrechtliche Bestimmung ermöglicht den Kirchengemeinden die Gründung eigener kirchlicher Verbände zu Kooperationszwecken im Bereich der Jugendförderung. Die Kirchengemeinden A und B gründen auf Grundlage dieser Bestimmung einen solchen Verband zur Jugendförderung. Dieser Verband ist als eigenständige Körperschaft des öffentlichen Rechts ein eigenes Steuersubjekt, auf das die gleichen Grundsätze Anwendung finden wie bei Kirchengemeinden.*

### Rechtliche Folgen

Der Zweckverband ist selbst eine Körperschaft des öffentlichen Rechts.

Mitglieder, Rechte und Pflichten des Zweckverbandes, seine Aufgaben und die Art seiner Finanzierung sind in einer Satzung zu regeln. Dem Zweckverband kann die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben ganz oder teilweise übertragen werden.

### Steuerliche Folgen

Auf eine solche eigenständige juristische Person des öffentlichen Rechts finden die gleichen steuerlichen Grundsätze Anwendung wie bei z.B. Kirchengemeinden.

Eine Steuerbarkeit im Bereich der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer setzt einen sogenannten Betrieb gewerblicher Art (BgA § 4 KStG) voraus. Die Oberfinanzdirektion Hannover hat in einem Schreiben ausgeführt, welche Tätigkeiten tendenziell hoheitlichen Charakter haben und welche Tätigkeiten vermuten lassen, dass ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt.<sup>8</sup>

Für die Umsatzsteuer gilt:

**Vor** in Kraft treten von § 2b UStG:

(i.d.R. bis 01.01.2023) tritt eine Umsatzsteuerbarkeit nur ein, soweit ein ertragsteuerlicher BgA vorliegt.

**Ab** Inkrafttreten von § 2b UStG (i.d.R. ab 01.01.2023) ist die Umsatzsteuerbarkeit unabhängig von der Ertragssteuer eigenständig zu prüfen. Soweit alle Voraussetzungen des § 2b UStG vorliegen, sind etwaige Umsätze nicht umsatzsteuerbar und keine Umsatzsteuer zu zahlen. Falls nicht alle Voraussetzungen des § 2b UStG vorliegen ist weiter zu prüfen, ob Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften (§ 4 UStG) greifen. Falls diese nicht greifen, sind die Umsätze steuerpflichtig.

---

<sup>8</sup> OFD Hannover vom 19.02.2004 (Az.: S 2706-165- StO-; S. 2706-209-StH 231)- „Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften; Erfassung und Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art und von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben

## 4.2 Öffentlich-rechtliche Vereinbarungen <sup>9</sup>

Werden von kirchlichen juristischen Personen öffentlich-rechtliche Aufgaben dauerhaft gemeinsam wahrgenommen, können sie anstelle der Bildung eines Zweckverbands auch eine **öffentlich-rechtliche Vereinbarung** treffen. In diesem Fall werden Rechte und Pflichten nicht ganz oder teilweise auf einen Zweckverband übertragen oder ein solcher errichtet, sondern einer der Beteiligten kann gegen entsprechende Kostenerstattung die gemeinsame Aufgabe erfüllen oder den übrigen Beteiligten die Mitbenutzung einer von ihm betriebenen Einrichtung gewähren. Art und Weise der gemeinsamen Aufgabenwahrnehmung sowie deren Finanzierung müssen zwischen den Beteiligten in der öffentlich-rechtlichen Vereinbarung geregelt werden.

Die öffentlich-rechtliche Vereinbarung bedarf der Schriftform. Zu ihrer Wirksamkeit ist im Bereich der katholischen Kirche in der Regel die Genehmigung des (erz-)bischöflichen Generalvikariats / Ordinariats einzuholen. Im Bereich der evangelischen Kirche gilt grundsätzlich das EKD-VVZG oder vergleichbare landeskirchliche Regelungen. Ein Beschluss der Landesynode zur Wirksamkeit öffentlich-rechtlicher Vereinbarungen ist nur in manchen dieser vergleichbaren Regelungen vorgesehen.

Öffentlich-rechtliche Vereinbarungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sind insbesondere der

- öffentlich-rechtliche Vertrag,
- Verwaltungsabkommen- und -vereinbarungen sowie
- Staatsverträge, zu denen auch Staatskirchenverträge und Konkordate gehören.

### 4.2.1 öffentlich - rechtlicher Vertrag<sup>10</sup>

Grundsätzlich kann man vom Vorliegen eines **öffentlich-rechtlichen Vertrages** ausgehen, wenn

- eine kirchliche jPÖR
- einen Vertrag
- mit einer anderen kirchlichen jPÖR schließt
- und der Vertrag eine Regelung enthält,
- die dem öffentlichen Recht zuzuordnen ist (z. B. eine Vereinbarung über die gemeinsame Ausbildung von Priestern).

Im staatlichen Bereich sind die Verwaltungsverfahrensgesetze des Bundes und der Länder maßgeblich für die Einordnung eines Vertrages als öffentlich-rechtlicher Vertrag. Auch die Kirchen können sich auf Grund ihres Selbstorganisationsrechtes ein eigenes Verwaltungsverfahrenrecht schaffen. So hat die EKD im Jahr 2009 ein eigenes Verwaltungsverfahren- und -zustellungsgesetz (VVZG-EKD) erlassen, in dem die Möglichkeit vorgesehen ist, dass Kirchenbehörden öffentlich-rechtliche Verträge abschließen können. Die Landeskirchen haben (teilweise) durch Zustimmungsgesetz das VVZG für ihren Zuständigkeitsbereich übernommen.<sup>11</sup> Im katholischen Bereich ist ein Muster für ein „Gesetz über die *Zusammenarbeit öffentlicher juristischer Personen im (Erz-)Bistum ...*“ erarbeitet worden, das in den einzelnen (Erz-)Diözesen an die jeweils individuellen Gegebenheiten angepasst und in Kraft gesetzt werden kann.

---

<sup>9</sup> Siehe Handreichung öAD unter 3.2

<sup>10</sup> Siehe Handreichung öAD unter 3.2

<sup>11</sup> Z.B. Evangelische Landeskirche in Baden: Zustimmungsgesetz VVZG-EKD 500.095; Evang. Landeskirche in Württemberg (Abl. 64, S. 234)

Laut Schreiben BMF (= Bundesministeriums für Finanzen) vom 16. Dezember 2016 liegt ein öffentlich-rechtlicher Vertrag insbesondere dann vor, wenn:

- eine öffentlich-rechtliche Norm zum Abschluss eines öffentlich-rechtlichen Vertrags berechtigt (z. B. § 48 VVZG-EKD)
- öffentlich-rechtliche Normen bestehen, die die Leistungsverpflichtungen regeln
- er dem Vollzug einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung dient
- sich einer der beiden Vertragspartner zum Erlass einer hoheitlichen Maßnahme verpflichtet.

Ein öffentlich-rechtlicher Vertrag kommt wie ein privatrechtlicher Vertrag durch den Austausch zweier korrespondierender Willenserklärungen – Angebot und Annahme – zustande. Im Unterschied zum zivilrechtlichen Vertrag zeichnet er sich dadurch aus, dass er einen öffentlich-rechtlichen bzw. kirchenrechtlichen Vertragsgegenstand besitzt. Zweck eines öffentlich-rechtlichen Vertrags ist aber nicht die Kooperation zu gemeinsamen Zwecken. Vielmehr verfolgen die Vertragsparteien bei öffentlich-rechtlichen Verträgen eigene gegebenenfalls unterschiedliche Ziele.

**Beispiel:** Die Kirchengemeinden A und B schließen einen öffentlich-rechtlichen Vertrag darüber, dass die Kirchengemeinde A zukünftig gegen Entgelt diakonische Aufgaben übernimmt, die eigentlich der Kirchengemeinde B obliegen. Die Kirchengemeinden verfolgen mit dem Vertrag unterschiedliche Ziele.

#### 4.2.3 öffentlich - rechtliche Zweckvereinbarung<sup>12</sup>

Nehmen jPöR öffentlich-rechtliche Aufgaben dauerhaft gemeinsam wahr, können sie auch eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung in Form einer **Zweckvereinbarung** schließen.

In diesem Fall

- erfüllt einer der Beteiligten
- gegen entsprechende Kostenerstattung
- die gemeinsame Aufgabe oder
- gewährt den übrigen Beteiligten die Mitbenutzung einer von ihm betriebenen Einrichtung.

Art und Weise der gemeinsamen Aufgabenwahrnehmung sowie deren Finanzierung müssen zwischen den Beteiligten in der öffentlich-rechtlichen Vereinbarung geregelt werden.

Das Erfordernis der Schriftform öffentlich-rechtlicher Vereinbarungen erleichtert auch deren Nachweisbarkeit.

#### 4.2.3 öffentlich - rechtliche Arbeitsgemeinschaft<sup>13</sup>

Eine besondere Form der öffentlich-rechtlichen Vereinbarung ist die **Arbeitsgemeinschaft**.

Arbeitsgemeinschaften können gebildet werden, um Angelegenheiten gemeinsam zu bearbeiten und aufeinander abzustimmen. Dabei bleiben die jeweiligen Rechtspersonen Träger ihrer Aufgaben mit allen ihren Rechten und Pflichten – auch gegenüber Dritten. In der öffentlich-rechtlichen Vereinbarung über die Bildung der Arbeitsgemeinschaft sind deren Aufgaben, sowie gegebenenfalls die Finanzierung zu regeln. Auch hier gilt, dass der Gegenstand der Vereinbarung dem öffentlich-rechtlichen/hoheitlichen Bereich zuzuordnen sein muss.

---

<sup>12</sup> Siehe Handreichung öAD unter 3.2

<sup>13</sup> Siehe Handreichung öAD unter 3.3

## 5. Kooperationsformen des Privatrechts

### 5.1 Gesellschaft bürgerlichen Rechts

Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR-Gesellschaft oder auch BGB-Gesellschaft) ist eine Personengesellschaft, in der sich mindestens zwei Gesellschafter (bspw. Kirchengemeinden) durch einen (ggf. mündlichen) Gesellschaftsvertrag gegenseitig dazu verpflichten, einen **gemeinsamen Zweck** in einer bestimmten Weise zu fördern.

#### **Beispiel:**

*Kirchengemeinde A und Kirchengemeinde B möchten gemeinsam Seniorinnen und Senioren im Alltag unterstützen. Sie verpflichten sich gegenseitig durch Vertrag (schriftlich oder mündlich) die Senioren zu unterstützen, indem Kirchengemeinde A das benötigte Pflegepersonal und Kirchengemeinde B das zur Beförderung der Pflegekraft erforderliche Fahrzeug zur Verfügung stellt.*

*Die Kirchengemeinden haben sich durch Vertrag zur Förderung des gemeinsamen Zwecks „Nachbarschaftshilfe“ zur Erbringung der oben beschriebenen Leistungen verpflichtet. Somit erfüllt diese Kooperation die Voraussetzungen einer GbR.*

#### 5.1.1 Wie entsteht eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts?

Eine GbR entsteht immer dann, wenn folgende vier Voraussetzungen erfüllt sind:

<b>Abschluss eines Gesellschaftsvertrags</b>	Unter dem Abschluss eines Gesellschaftsvertrags ist die Einigung der beteiligten Personen über die Förderung eines gemeinsamen Zwecks zu verstehen. Der Abschluss eines Gesellschaftsvertrages ist formlos möglich, die Einigung kann also auch mündlich oder durch schlüssiges Verhalten erfolgen.
<b>Mindestens zwei Personen</b>	Es müssen sich mindestens zwei Personen über die Förderung eines gemeinsamen Zwecks einigen. Beteiligte Personen können im kirchlichen Bereich alle juristischen Personen des öffentlichen oder privaten Rechts sein. In Betracht kommen somit insbesondere: <ul style="list-style-type: none"><li>• Die einzelnen Kirchengemeinden, die Kirchenbezirke und die Landeskirchen selbst in den beiden Evangelischen Landeskirchen in Baden &amp; Württemberg,</li><li>• Die einzelnen Kirchengemeinden und Dekanate sowie die Diözese selbst in der Diözese Rottenburg-Stuttgart,</li><li>• Einrichtungen und Verbände von Gemeinden und Kirchenbezirken sowie andere kirchliche Rechtsträger (z.B. Vereine und Dritte).</li></ul>
<b>Gemeinsamer Zweck</b>	Es muss ein gemeinsamer Zweck vorliegen. Dies kann z.B. schon die gemeinsame Organisation einer Veranstaltungsreihe oder die Schaffung einer gemeinsamen sozialen Einrichtung sein.
<b>Zweckförderungspflicht</b>	Alle beteiligten Personen müssen Beiträge zur Förderung dieses gemeinsamen Zwecks leisten. Diese Beiträge können z.B. finanzielle Mittel, aber auch die Bereitstellung von Personal oder Räumlichkeiten sein.

Bei der Entstehung einer GbR unter oben genannten Voraussetzungen ist weiter danach zu unterscheiden, ob eine sog. **Außen-GbR** oder eine sog. **Innen-GbR** entstanden ist. Dies ist insbesondere hinsichtlich der rechtlichen und steuerlichen Folgen relevant.

Eine Außen-GbR tritt – wie der Name bereits aussagt – nach außen hin auf (bspw. Einkauf von Dienstleistungen, Werbung, gemeinsamer Verkauf von Waren unter Nennung der Beteiligten GbR und nicht nur eines Beteiligten).

Die Innen-GbR zeichnet sich hingegen dadurch aus, dass zwei oder mehrere Kooperationspartner mit gemeinsamer Zielsetzung zusammenarbeiten und diese Kooperation nicht nach außen auf den Markt ausgerichtet ist, sondern nur für interne Zwecke konstituiert wird. Die Kooperation selbst tritt nicht nach außen auf. Es handelt sich in der Praxis somit um eine Vielzahl niederschwelliger Kooperationen, die auch als Interessengemeinschaften oder Kostenteilungsgemeinschaften bezeichnet werden, wobei der Begriff „Kostenteilungsgemeinschaft“ schwierig ist, da er im steuerlichen Kontext eine Gesellschaft meint, die am Markt auftritt, Leistungen an ihre Gesellschafter erbringt und die bei der Gesellschaft daraus entstehenden Kosten zwischen den Gesellschaftern geteilt werden. Kostenteilungsgemeinschaften sind daher in der Regel Außen-GbR und umsatzsteuerliche Unternehmer. Außerdem gibt es für sie eine eigene Steuerbefreiung in § 4 Nr. 29 UStG, sodass eine klare Unterscheidung zwischen einer Kostenteilungsgemeinschaft und einer Innen-GbR getroffen werden muss.<sup>14</sup>

Ob eine Außen- oder eine Innen-GbR entstanden ist, lässt sich nicht anhand allgemeiner Kriterien, sondern immer nur bezogen auf den konkreten Einzelfall beurteilen. Die genauen Abgrenzungskriterien sind dabei juristisch umstritten.

---

<sup>14</sup> Weiterführende Informationen zum Thema Kostenteilungsgemeinschaft und Cost – Sharing- Groups können siehe Handreichung öAD unter 4.4.1

Folgende Kriterien sprechen beispielhaft – wenn auch nicht zwingend – für bzw. gegen das Vorliegen einer Innen- bzw. Außen-GbR:

Merkmal	Erläuterung/Beispiel	Außen-GbR	Innen-GbR
<b>Auftreten der Gesellschaft im Rechtsverkehr</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kooperation verfügt über einen eigenen Namen unter dem sie in der Öffentlichkeit (Websites, Presse etc.) wahrgenommen wird.</li> </ul>	✓	✗
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Es werden Verträge mit Lieferanten oder Kunden im Namen der Kooperation geschlossen.</li> </ul>	✓	✗
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Es werden Rechnungen auf die Kooperation selbst bzw. von der Kooperation ausgestellt.</li> </ul>	✓	✗
<b>Fehlender Außenauftritt im Rechtsverkehr</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nach außen treten jeweils nur die Gesellschafter (z.B. die Kirchengemeinden) in eigenem Namen auf.</li> </ul>	✗	✓
<b>Bildung von Gesellschaftsvermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Die Kooperation verfügt als Kontoinhaber über ein eigenes Bankkonto.</li> </ul>	✓	✗
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Die Kooperation verfügt über eigene Gegenstände (z.B. Auto, Zelte o.Ä.) oder über eigene Räumlichkeiten.</li> </ul>	✓	✗
<b>Besondere Organisationsstruktur</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Für die Kooperation werden eigene Gremien geschaffen, in die alle Gesellschafter (z.B. die Kirchengemeinden) Personen entsenden.</li> </ul>	✓	✗

## 5.1.2. Was sind die Folgen der Entstehung einer GbR?

### 5.1.2.1 Rechtliche Folgen

	Außen-GbR	Innen-GbR
<b>Rechtsfähigkeit</b>	Die Außen-GbR ist eine rechtsfähige Personengesellschaft, d.h. sie kann selbst Träger von Rechten und Pflichten sein. Die Außen-GbR kann somit selbst Vertragspartner sein und verfügt regelmäßig über ein eigenes Gesellschaftsvermögen.	Die Innen-GbR ist nicht rechtsfähig und kann daher nicht selbst Träger von Rechten und Pflichten sein. Die Innen-GbR hat deshalb auch kein eigenes Gesellschaftsvermögen.
<b>Haftung</b>	Für Verbindlichkeiten der Außen-GbR haftet diese selbst mit ihrem Vermögen und zusätzlich noch die Gesellschafter persönlich und unbeschränkt mit ihrem Privatvermögen. Sie steht im Spannungsfeld zum regelmäßigen Gebot der Haftungsbegrenzung (i. d. R. Soll-Vorschrift mit Vorbehalt).	Die Innen-GbR hat mangels Rechtsfähigkeit selbst keine Verbindlichkeiten. Im Verhältnis der Gesellschafter zueinander können allerdings Ansprüche bestehen. Auch im Außenverhältnis kann eine persönliche Haftung der jeweils handelnden Gesellschafter eintreten.
<b>Vertretung</b>	Sofern keine anderweitige Regelung getroffen wurde, sind nur alle Gesellschafter gemeinsam zur Vertretung der Außen-GbR im Außenverhältnis berechtigt.	Da eine Innen-GbR nur im Innenverhältnis besteht, finden die Regelungen zur Vertretung der Außen-GbR hier keine Anwendung. Im Außenverhältnis handeln immer nur die Gesellschafter selbst im eigenen Namen.

### 5.1.2.2 Steuerliche Folgen

	Außen-GbR	Innen-GbR
<b>Einkommensteuer/ Körperschaftsteuer</b>	<p>Die GbR selbst ist nicht Steuersubjekt für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. Der Gewinn wird aber in Form einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung den Gesellschaftern der Art und Höhe nach zugeordnet und von diesen besteuert. Bei einer Außen-GbR haben die Gesellschafter insoweit steuerliche Erklärungspflichten.</p> <p>Erzielt die GbR gewerbliche Einkünfte <b>mit Gewinnerzielungsabsicht</b> und ist die Gesellschafterin eine KdÖR/jPÖR (z.B. Kirchengemeinde) gelten folgende Besonderheiten:</p> <p>Es liegt ein sogenannter Beteiligungs-Betrieb gewerblicher Art (BgA) vor. Für diesen BgA ist die Nichtaufgriffsgrenze der Finanzverwaltung von 35.000 Euro gegenstandslos. Im Unterschied zu den übrigen BgAs werden damit bei Beteiligungen an einer GbR auch Gewinne besteuert, soweit der Freibetrag von 5.000 Euro nach § 24 KStG überschritten wird.<sup>15</sup></p> <p>Erzielt die GbR gewerbliche Einkünfte <b>ohne Gewinnerzielungsabsicht</b> oder übt einzelne Tätigkeiten ohne Gewinnerzielungsabsicht aus und ist die Gesellschafterin eine KdÖR/jPÖR (z.B. Kirchengemeinde) gelten folgende Besonderheiten:</p> <p>Es ist keine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung zu erstellen. Es ist durch die jPÖR (z.B. Kirchengemeinde) eigenständig zu ermitteln und zu erklären, ob und ggf. welche BgA aus der Beteiligung an einer solchen Gesellschaft entstehen.<sup>16</sup></p>	<p>Für die Innen-GbR gelten die Regeln der Außen-GbR entsprechend.</p>

<sup>15</sup> siehe Handreichung öAD unter 4.5.2.3

<sup>16</sup> Quelle: BMF vom 21.06.2017, IV C 2 – S 2706/14/10001, Beteiligung juristischer Personen des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft. Rz. 10.

	Außen-GbR	Innen-GbR
<b>Umsatzsteuer</b>	<p>Soweit eine unternehmerische Tätigkeit selbständig ausgeführt wird, ist die GbR umsatzsteuerlicher Unternehmer und muss für die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die im Inland im Rahmen des Unternehmens ausgeführt werden, grundsätzlich Umsatzsteuer entrichten.</p> <p>Leistungen können dabei nicht nur an Außenstehende sondern auch an die Gesellschafter erbracht werden.</p> <p>Wird eine Kooperation mit dem Ziel eingegangen, dass sie bestimmte Aufgaben für die Kooperationspartner übernimmt, z.B. indem sie Sachmittel oder Dienstleistungen einkauft, die dann von den Gesellschaftern genutzt werden, liegt regelmäßig ein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch vor.</p> <p>In solchen Konstellationen können auch Beiträge der Gesellschafter in die Kooperation Umsatzsteuer (Gesellschafterbeiträge) zu umsatzsteuerlichen Leistungen führen, z.B. wenn Teile des Personals oder der Sachmittel von einem Kooperationspartner in die Kooperation eingebracht werden und somit von der GbR wiederum zur Erbringung von Leistungen an die Gesellschafter genutzt werden.</p> <p>Die umsatzsteuerliche Einordnung eines Gesellschafterbeitrags ist jeweils im Einzelfall zu prüfen.</p> <p>§ 4 Nr. 29 UStG kommt in Betracht.<sup>17</sup></p>	<p>Bei einer Innen-GbR liegt regelmäßig die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft nicht vor. Insoweit kann umsatzsteuerliche Relevanz lediglich auf Ebene der Gesellschafter entstehen.</p> <p>Darunter können auch Leistungsaustausche zwischen den Gesellschaftern gehören, die vorliegen, wenn z.B. nicht die Kooperation im eigenen Namen, sondern die einzelnen Kooperationspartner nach außen auftreten und diese jeweils unterschiedliche Beiträge zu der Kooperation leisten.</p> <p>Dies wäre z.B. der Fall bei einem Konzert, zu dem der eine Kooperationspartner die Musiker stellt und der andere Kooperationspartner die verbleibenden Kosten trägt.</p> <p>Dies betrifft Ausgangs- wie Eingangsumsätze, also die Rechnungsstellung und die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug.</p> <p>§ 4 Nr. 29 UStG kommt nicht in Betracht.</p>

<sup>17</sup> Weiterführend Informationen siehe Handreichung öAD unter 4.4.1 Zusammenarbeit in Cost-Sharing Groups  
- Steuerliche Handreichung zu kirchlichen Kooperationen -

	Außen-GbR	Innen-GbR
<b>Gewerbsteuer</b>	Sofern eine gewerbliche Mitunternehmerschaft besteht, ist die GbR selbst Gewerbesteuersubjekt. Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn eine gewerbliche, selbständige nachhaltige Betätigung mit der Absicht, Gewinn zu erzielen unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr herausstellt.	Bei einer Innen-GbR liegt regelmäßig keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und damit keine gewerbliche Mitunternehmerschaft vor. Die Innen-GbR ist <u>kein</u> Gewerbesteuersubjekt.
<b>Anmerkung: Gemeinnützigkeit</b>	Da die GbR eine Personengesellschaft ist, kann sie nicht steuerbegünstigt i.S.d. Gemeinnützigkeitsrechts <sup>18</sup> sein.  Folglich sind GbRs nicht berechtigt steuerlich abzugsfähige Zuwendungsbestätigungen bzw. Spendenbescheinigungen auszustellen. Auch die steuerfreie Übungsleiterpauschale (3.000 Euro) oder Ehrenamtspauschale (840 Euro) finden keine Anwendung.	Da die Innen-GbR kein eigenständiges Steuersubjekt ist, müssen die Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts, die Einordnung von Spenden und die „Übungsleiterpauschale“ auf Gesellschafterebene geprüft werden.
<b>Anmerkung: Gewerbeordnung und Finanzamt</b>	Soweit die GbR ein Gewerbe ausübt, müssen die Gesellschafter der GbR die gewerbliche Tätigkeit der zuständigen Behörde anzeigen.  Dem Finanzamt ist die Aufnahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit unaufgefordert mitzuteilen, damit ggf. eine eigene Steuernummer für die einheitlich und gesonderte Gewinnfeststellung zugeteilt werden kann oder ein abweichendes Feststellungsverfahren vereinbart wird.	Bei der Innen-GbR liegt regelmäßig kein Gewerbe i.S.d. Gewerbeordnung vor.

<sup>18</sup> Eine ausführliche Darstellung des Gemeinnützigkeitsrechts ist nicht Gegenstand dieser Handreichung.

### 5.1.3. Gesellschafterbeiträge<sup>19</sup>

Der Fragestellung ob Leistungen eines Gesellschafters an eine Gesellschaft umsatzsteuerlich als Leistungsaustauschverhältnisse (Leistungen **an** die Gesellschaft) zu werten sind oder der bloßen Erfüllung des Gesellschaftszwecks dienen (Leistungen **für** die Gesellschaft), kommt insbesondere bei der Kostenteilung für gemeinschaftlich betriebene Einrichtungen besondere Relevanz zu.

**Beispiel:** Kostenteilung bei gemeinsamen Veranstaltungen oder Einrichtungen.<sup>20</sup>

*Die Schulreferate mehrerer (Erz-)Diözesen / Landeskirchen betreiben gemeinschaftlich eine Fortbildungseinrichtung mit dem Ziel, die bei den kooperierenden Kirchen angestellten Lehrer fortzubilden. Die Kosten werden anschließend nach einem bestimmten Schlüssel geteilt.*

Derartige dauerhafte Kooperationen könnten eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) darstellen. Dabei gilt aus Sicht des Umsatzsteuerrechts, dass die bloße Beteiligung an den Kosten im Sinne einer anteiligen Verlustübernahme keinen Leistungsaustausch begründet.<sup>21</sup> Nach der Rechtsprechung stellt die Kostenteilung einen nicht steuerbaren Gesellschafterbeitrag dar, wenn pauschal nach Prozentsatz, vergleichbar einer Beteiligungsquote bemessen wird.<sup>22</sup>

Erbringt die Einrichtung Leistungen an die kooperierenden kirchlichen Körperschaften, wie beispielsweise Fortbildungsleistungen an Mitarbeiter dieser Körperschaften, so wird seitens der Rechtsprechung dann ein steuerbarer Leistungsaustausch angenommen, wenn die Kostenteilung nach der tatsächlichen Inanspruchnahme durch die beteiligten kirchlichen Körperschaften bemessen wird.<sup>23</sup>

Insbesondere sogenannte jährliche Spitzabrechnungen führen damit tendenziell zu einer Erhöhung des Risikos, dass ein umsatzsteuerbarer Vorgang vorliegt.

**Es gilt:**

Ein Gesellschafter kann seine Verhältnisse so gestalten, dass sie zu einer möglichst geringen steuerlichen Belastung führen.<sup>24</sup> Dieser Chance sollten sich die Kooperationspartner bewusst sein und ihre Vertragsbeziehungen steuerkonform gestalten.

Abschnitt 1.6. des Umsatzsteuer Anwendungserlasses (UStAE) widmet sich ausführlich der Thematik Leistungsaustausch bei Gesellschaftsverhältnissen. Die nun folgende Passage wurden aus Abschnitt 1.6. Abs. 8 UStAE sinngemäß entnommen, zur besseren Veranschaulichung textlich angepasst und um Beispiele ergänzt.

---

<sup>19</sup> Siehe Handreichung öAD 4.5.1.3.3

<sup>20</sup> Siehe Handreichung öAD 4.5.1.1.Fallgruppe 2, Beispiel 2 in Verbindung mit 4.5.1.3.3

<sup>21</sup> Abschnitt 1.6 Abs. 3 Satz 7 Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE)

<sup>22</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 10.05.1990 – V R 47/86, BFHE 161, 185, BStBl II 1990, 757.

<sup>23</sup> Vgl. BFH, Beschluss vom 11. Juni 2015 – V B 140/14.

<sup>24</sup> Abschnitt 1.6 Abs. 7 S. 1 des UStAE

## Leistungsaustausch bei Gemeinschaften<sup>25</sup>

Überlassen Gesellschafter einer Gemeinschaft für die Ausführung des Gesellschaftszwecks Gegenstände (Gerätevorhaltung) oder sonstige Leistungen (z.B. Personalgestellung) **kann** sich die Überlassung im Rahmen eines Leistungsaustauschs vollziehen.

### a) **Kostenlos = ausschließlich durch Gewinn/Verlustanteil abgedeckt (unkritisch)**

Vereinbaren die Gesellschafter, dass Leistung von den Partnern der Gemeinschaft kostenlos zur Verfügung zu stellen sind, ist die Überlassung keine steuerbare Leistung, wenn der Leistungen beistellende Gesellschafter die Überlassung der Geräte der Gemeinschaft nicht berechnet und sich mit dem ihm zustehenden Gewinnanteil begnügt.

#### **Beispiel:**

*Kirchengemeinde A ist umsatzsteuerliche Unternehmerin und Mitglied einer GbR-Gesellschaft. Sie stellt der GbR gegen eine Beteiligung am Gewinn oder Verlust Räumlichkeiten, Personal und Büromaterialien zur Verfügung.*

*Die Überlassung an die Gesellschaft gegen eine Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft ist bei der überlassenden Kirchengemeinde (Gesellschafter) eine nicht umsatzsteuerbare sonstige Leistung<sup>26 27</sup>*

### b) **Überlassung nur scheinbar „kostenlos“**

Wird die Überlassung seitens des Gesellschafters an die Gemeinschaft **vor** der Verteilung des Gewinns/Verlustes entsprechend dem Leistungseinsatz ausgeglichen obwohl sie nach dem Vertrag „kostenlos“ zu erbringen ist handelt es sich im **wirtschaftlichen Ergebnis** um besonders berechnete sonstige Leistungen.

#### **Beispiel:**

*Die drei Kirchengemeinden (KG) ABC gründen eine GbR-Gesellschaft, um einen gewerblichen Second-Hand Laden zu betreiben. Im Gesellschaftsvertrag ist vereinbart, dass Gewinne/Verluste des Ladens zu gleichen Teilen von den Gemeinden zu tragen sind. Weitere Gesellschafterbeiträge wurden zunächst nicht vereinbart.*

*Im Laufe der Zusammenarbeit ergibt sich, dass die Kirchengemeinden in unterschiedlicher Höhe dem Laden Leistungen zur Verfügung stellen. Die dadurch verursachten Unkosten möchten die beteiligten Gemeinden exakt erfassen, abrechnen und ausgleichen. Die jährliche Schlussabrechnung lautet wie folgt:*

---

<sup>25</sup> Abschnitt 1.6 Abs. 8 UStAE

<sup>26</sup> Abschnitt 1.6. Abs. 7 Nr. 2 b) Beispiel 4 des Umsatzsteueranwendungslasses

<sup>27</sup> Weitere Beispiele hierzu in dieser Handreichung 3K unter Fachberatungsstelle Frauen – Beispiel a), b), c).

		KG A	KG B	KG C
Kosten KG A für Bereitstellung Räume:	- 300	300		
Kosten KG B für Bereitstellung Personal	- 200		200	
Kosten KG C Verwaltung	- 100			100
Gewinn des Ladens vor Kosten der KG	1.000			
Weniger Kosten der Gemeinden	- 600			
= Gewinn nach Leistungseinsatz	= 300			
Verteilt zu gleichen Teilen (1/3)		100	100	100
Saldo		400	300	200

### Ergebnis:

Die Beträge für die Bereitstellung der Räume, Personal, Verwaltung stellen umsatzsteuerliche Leistungsentgelte dar. Die jeweiligen Kirchengemeinden haben auf Ihrer Ebene zu prüfen, ob sich daraus für Sie umsatzsteuerliche Melde- und / oder Abführungspflichten ergeben.

### c) Spitzenausgleich "innerhalb der Gesellschaft" als Leistungsentgelt

Im wirtschaftlichen Ergebnis liegt auch dann eine besonders berechnete, sonstige Leistung vor, wenn die Differenz zwischen vereinbarter und tatsächlicher Überlassung unmittelbar zwischen den Gesellschaftern abgegolten (**Spitzenausgleich**<sup>28</sup>) und der Gewinn formell von Ausgleichszahlungen unbeeinflusst verteilt wird.<sup>29</sup>

### Beispiele:

#### a) Ausgangsfall: Unkritisch, da kein Spitzenausgleich

Kirchengemeinden (KG) ABC gründen eine GbR-Gesellschaft, um einen gewerblichen Second-Hand Laden zu betreiben. Um den Gesellschaftszweck zu fördern, ist vereinbart, dass KG A die Räume stellt, KG B das Personal und KG C das Büromaterial. Die Gewinne sind daher wie folgt zu verteilen: KG A 50% KG B 40% KG C 10%.

Der Gewinn im Geschäftsjahr beläuft sich auf 9.000 Euro. Die jährliche Abrechnung lautet:

		KG A	KG B	KG C
Gewinn des Ladens	9.000			
Verteilt nach Quote		4.500	3.600	900

### Ergebnis:

Es liegen nicht umsatzsteuerbare Gesellschafterbeiträge vor.

<sup>28</sup> Definition des Begriffs **Spitzenausgleich** gemäß Abschnitt 1.6 Absatz 8 S. 4 UStAE

<sup>29</sup> BFH-Urteile vom 21. 3. 1968, V R 43/65, BStBl II S. 449, und vom 11. 12. 1969, V R 91/68, BStBl 1970 II S. 356)

- b) Abwandlung: kritisch, da Spitzenausgleich, 'innerhalb der Gesellschaft'  
 Kirchengemeinden (KG) ABC gründen eine GbR-Gesellschaft, um einen gewerblichen Second-Hand Laden zu betreiben. Um den Gesellschaftszweck zu fördern, ist vereinbart, dass KG A die Räume stellt, KG B das Personal und KG C das Büromaterial. Die Gewinne sind daher wie folgt zu verteilen: KG A 50% KG B 40% KG C 10% (wie Ausgangsfall).

Im Laufe der Zeit wird es erforderlich, den Laden zu Reinigen und in Stand zu halten (Gebäudemanagement). Diese Arbeiten wird KG A übernehmen. Die hierfür entstehenden Kosten der KG A sollen ausgeglichen werden.

- KG A schließt für diese Gebäudemanagementleistungen **keinen** gesonderten Vertrag mit der GbR, indem Leistungsumfang und Entgelt geregelt sind.
- Die Gewinnverteilungsquoten des bestehenden Gesellschaftsvertrages werden **nicht angepasst**.
- Die jährliche Abrechnung gestaltet sich jedoch **wie folgt**:

		KG A	KG B	KG C
Kosten KG A Gebäudemanagement	- 1.000	1.000		
Gewinn des Ladens vor Kosten der KG	30.000			
Saldo				
Verteilt nach Prozent (50/40/10)		15.000	12.000	3.000
Saldo		16.000	12.000	3.000

### Ergebnis:

Die Finanzverwaltung geht von einem umsatzsteuerbaren Leistungsentgelt (Spitzenausgleich) aus.

**Nicht nur das Entgelt** für das Gebäudemanagement, **sondern auch** die Bereitstellung der Räume, des Personals und des Büromaterials stellen **umsatzsteuerliche Leistungsentgelte dar**. Die jeweiligen Kirchengemeinden haben auf Ihrer Ebene zu prüfen, ob sich daraus für Sie umsatzsteuerliche Melde- und / oder Abführungspflichten ergeben.

Dieser oftmals unbemerkte und ungewollte Zustand ist daher **dringend zu vermeiden** indem Änderungen nicht nur abrechnungstechnisch, sondern auch vertraglich vollzogen und auf eventuelle steuerliche Pflichten der Beteiligten hin geprüft werden. (siehe auch folgende Textpassage).

### d) Spitzenausgleich außerhalb der Gesellschaft

In den Fällen, in denen im Gesellschaftsvertrag ein **Spitzenausgleich** der Mehr- und Minderleistungen und der darauf entfallenden Entgelte **außerhalb der Gemeinschaft** zwischen den Partnern unmittelbar vereinbart und auch tatsächlich dementsprechend durchgeführt wird, ist ein Leistungsaustausch zwischen den Mitgliedern und der Gemeinschaft **nicht feststellbar**. Die Leistungen der Partner an die Gemeinschaft sind in diesen Fällen nicht umsatzsteuerbar.<sup>30</sup>

<sup>30</sup> BFH-Urteil vom 11. 12. 1969, V R 129/68, BStBl 1970 II S. 358

**Beispiel:**

Kirchengemeinden (KG) ABC gründen eine GbR-Gesellschaft, um einen gewerblichen Second-Hand Laden zu betreiben. Um den Gesellschaftszweck zu fördern, ist vereinbart, dass KG A die Räume stellt, KG B das Personal und KG C das Büromaterial. Die Gewinne sind daher wie folgt zu verteilen: KG A 50% KG B 40% KG C 10%.

Im Laufe der Zeit wird es erforderlich, den Laden zu Reinigen und in Stand zu halten (Gebäudemanagement). Diese Arbeiten wird KG A übernehmen. Die hierfür entstehenden Kosten der KG A sollen ausgeglichen werden. (Sachverhalt wie zuvor.)

Jedoch:

- KG A schließt für diese Gebäudemanagementleistungen einen gesonderten (privatrechtlichen) Vertrag mit der GbR, indem Leistungsumfang und Entgelt gesondert geregelt sind.
- KG A stellt der GbR für das Gebäudemanagement jährlich eine gesonderte Rechnung über 1.000 Euro. Diese werden nach Rechnungsstellung von der GbR beglichen und innerhalb der Jahresbuchhaltung – wie andere Kosten der GbR auch – verbucht.
- Die Gewinnverteilungsquoten des bestehenden Gesellschaftsvertrages bleiben weiterhin unverändert.

Der Gewinn der GbR nach Berücksichtigung aller Kosten (auch für Gebäudemanagement) beläuft sich auf 30.000,00 Euro.

- Die Gewinnverteilung des Ladens lautet:

		KG A	KG B	KG C
Gewinn des Ladens	Saldo			
Verteilt nach Prozent (50/40/10)		15.000	12.000	3.000

**Ergebnis:**

Die Gewinnanteile der KG A (15.000 Euro), KG B (12.000) und KG C (3.000) sind nicht umsatzsteuerbar.

Auch die Überlassung der Räume, Personal, Büromaterialien sind als echte Gesellschafterbeiträge nicht umsatzsteuerbar.

KG A erhält 1.000 Euro als Leistungsentgelt. Ausschließlich KG A hat auf Ihrer Ebene zu prüfen, ob das Leistungsentgelt von 1.000 Euro steuerbar und -pflichtig ist und ggf. Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen ist.

**Vereinfacht gilt:**

Ein Spitzenausgleich ist steuerkritisch.

Pauschale Gesellschafterbeiträge sind steuerneutral.

#### 5.1.4 Abgrenzung: Schuldrechtliche Austauschverträge

Von den beschriebenen gesellschaftsrechtlichen Kooperationsformen sind schuldrechtlichen Verträge abzugrenzen. Anders als Kooperationen dienen schuldrechtliche Verträge nicht der Verwirklichung gemeinsamer Zwecke, sondern regelmäßig einem **Austausch von Leistungen**, wobei die beiden Vertragspartner unterschiedliche Interessen verfolgen. Die Parteien erfüllen ihre geschuldete Leistung, um eine Gegenleistung zu erhalten. Vom öffentlich-rechtlichen Vertrag unterscheidet sich der privatrechtliche Austauschvertrag durch seinen Vertragsinhalt. Gegenstand eines privatrechtlichen Austauschvertrags ist gerade keine spezifisch öffentlich-rechtliche bzw. kirchenrechtliche Leistung oder Aufgabe.

Zu den schuldrechtlich-privatrechtlichen Verträgen zählen insbesondere Kaufverträge, Mietverträge, Leihverträge, Pachtverträge oder auch Schenkungen.

*Beispiele: Kirchengemeinde A verkauft Kirchengemeinde B einen Tisch; Kirchengemeinde A verpachtet Kirchengemeinde B ein Grundstück; Kirchengemeinde A vermietet Kirchengemeinde B ein Fahrzeug.*

##### 5.1.4.1 Auslagenersatz und Kostenteilung bei Leistungsbezug im eigenen Namen<sup>31</sup>

Oftmals werden auch Auslagenersatz und Kostenteilung bei Leistungsbezug im eigenen Namen weiter berechnet. Diese Fallgruppen haben allesamt gemein, dass zunächst eine beteiligte kirchliche Körperschaft initial Waren oder Dienstleistungen im Interesse anderer kirchlichen Körperschaften bezieht und anschließend den Fremdanteil zu Selbstkosten an die betreffenden Körperschaften weiterberechnet. Insofern handeln die beteiligten kirchlichen Körperschaften wie eine Kostenteilungsgemeinschaft.

In der Praxis offenbart die beschaffende Körperschaft häufig nicht, dass der Bezug auch für Dritte bzw. für eine Gemeinschaft erfolgt. Sie handelt dann im Rechtsverkehr ausschließlich im eigenen Namen und wird aus dem Beschaffungsgeschäft allein berechtigt und verpflichtet. Der Anspruch auf Auslagenersatz bzw. Kostenteilung sind Ausfluss eines zivilrechtlichen Auftrags (§§ 675 BGB) im Innenverhältnis. In solchen Fällen, in denen Leistungen in eigenem Namen, aber auf fremde Rechnung bezogen werden, liegt ein Kommissionsgeschäft vor. Das Umsatzsteuerrecht fingiert in § 3 Nr. 11 UStG eine Leistungsbeziehung zwischen der beschaffenden Körperschaft (Kommissionär) und derjenigen Körperschaft, in deren Interesse die Leistung beschafft wird (Kommittent). Diese umsatzsteuerliche Fiktion führt bei Handeln im eigenen Namen zu dem Ergebnis, dass Auslagenersatz und Kostenteilung zunächst einen Leistungsaustausch darstellen.

Damit hängt die Umsatzsteuerbarkeit davon ab, ob der Leistungsaustausch als unternehmerisch zu beurteilen ist, was wiederum davon abhängig ist, ob die bisherige oder künftige Umsatzsteuerrechtslage zur Anwendung kommt.

Nach der bisherigen Rechtslage des § 2 Abs. 3 UStG bedarf es eines Leistungsaustausches im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art. Soweit der Waren- oder Dienstleistungsbezug für die

<sup>31</sup> Handreichung öAD unter 4.5.1.2

Wahrnehmung kirchenhoheitlicher Aufgaben erfolgt, ist die Annahme eines Hoheitsbetriebs oder hoheitlicher Beistandsleistung denkbar, was die Annahme eines Betriebs gewerblicher Art und damit die Umsatzsteuerbarkeit ausschließen würde. Zu einer anderen Beurteilung käme man allerdings dann, wenn die Beschaffung für Betriebe gewerblicher Art erfolgt, wie beispielsweise für den Warenbezug eines Schriftenstandes.

Weil der Auslagenersatz bzw. die Kostenteilung im Wege eines Auftrags auf einem privatrechtlichen Auftragsverhältnis beruht, liegt dagegen nach der künftigen Umsatzsteuerrechtslage stets ein unternehmerischer Leistungsbezug vor. § 2b UStG ist bei Handeln auf privatrechtlicher Grundlage nicht anwendbar. Ob Auslagenersatz und Kostenteilung auch kirchenhoheitlich ausgestaltbar ist (§ 2b Abs. 3 UStG), kann derzeit nicht rechtssicher beurteilt werden.

Die mit dem Jahressteuergesetz 2019 neu eingefügte Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG kommt bei reinen Innengesellschaften nicht in Betracht, weil diese kein umsatzsteuerlicher Unternehmer sind und daher selbst keine unternehmerischen Leistungen erbringen können.<sup>32</sup>

**Vereinfacht gilt:**

Beim Leistungsbezug im eigenen Namen sind Auslagenersatz oder Kostenteilung zumindest nach der künftigen Rechtslage als ein umsatzsteuerbarer und -pflichtiger Vorgang einzustufen.

### **5.1.5 Sonderfall: Durchlaufende Posten<sup>33</sup>**

Werden Gelder verausgabt und vereinnahmt, um diese für einen Dritten in dessen Namen und für dessen Rechnung zu verwenden, liegt ein nicht steuerbarer durchlaufender Posten vor. Entscheidend ist das Handeln im fremden Namen bei der Beschaffung der Waren oder Dienstleistungen für die andere(n) Körperschaft(en). Die Rechtsprechung stellt hierfür auf das Vorliegen eines zivilrechtlich wirksamen Vertretungsgeschäft ab (§§ 164 ff. BGB), bei welchem der Dritte (anteilig) aus dem Beschaffungsvorgang berechtigt und verpflichtet wird. Nach der Rechtsprechung wäre hierfür der Nachweis erforderlich, dass die beschaffende Körperschaft erkennbar als Vertreter auftritt und dem Lieferanten oder Dienstleister die vertretene(n) andere(n) Körperschaft(en) als Vertragspartner offenkundig werden.

Geeignete Nachweisunterlagen für das Bestehen eines Vertragsverhältnisses mit der / den anderen Körperschaft(en) sind insbesondere Bestell- und Rechnungsdokumente. In der Buchhaltung wäre ein durchlaufender Posten in jedem Fall nicht als Aufwand und Ertrag, sondern zutreffend als Forderung bzw. Verbindlichkeit abzubilden.

<sup>32</sup> Siehe Handreichung öAD unter 4.4.1. zu Cost-Sharing-Groups und § 4 Nr. 29 UStG

<sup>33</sup> Handreichung öAD unter 4.5.1.3.1

Bei der Beschaffung von eher unbedeutenden Geschäften über Verbrauchsgegenstände des täglichen Lebens wird eine Vertretung auch dann angenommen, wenn kein eindeutiges Handeln im fremden Namen vorliegt.<sup>34</sup> Diese Sichtweise bei Bagatellfällen eröffnet für die Praxis einen gewissen Interpretationsspielraum.

### 5.1.6 Sonderfall: Einkaufsgemeinschaft <sup>35</sup>

Denkbar ist darüber hinaus auch der gemeinschaftliche Bezug von Waren und Dienstleistungen im Sinne einer Gesamtgläubigerschaft (§ 428 BGB). Bei einer Gesamtgläubigerschaft kann der Lieferant oder Dienstleister an jeden beteiligten Gläubiger seine Verpflichtung schuldbeitfreiend erbringen. Die interne Kostenumlage nach § 426 BGB zwischen den Beteiligten gilt als **nicht steuerbarer Vorgang**.

Für die Annahme einer Einkaufsgemeinschaft **ist erforderlich**, dass die Vielzahl der Bezieher (Gläubigergemeinschaft) gegenüber dem Lieferanten (Schuldner) **erkennbar gemeinschaftlich auftreten**. Dies müsste sich außerdem mit den Bestellunterlagen bzw. der Rechnungsstellung niederschlagen. **Auch hier wäre das Handeln eines Beteiligten im eigenen Namen schädlich**.

**Fallgruppe:** Gemeinsame Beschaffung von Waren und Dienstleistungen.

Eine kirchliche Körperschaft beschafft für sich und andere kirchliche Körperschaften Waren oder Dienstleistungen, insbesondere auch deshalb, um Mengenrabatte zu realisieren. Die Einkaufskosten, welche den anderen kirchlichen Körperschaften zuzurechnen sind, werden zu Selbstkosten als Auslagenersatz weiterberechnet.

#### **Beispiel:**

*Der gebündelte Einkauf von Kerzen durch eine Kirchengemeinde für weitere Kirchengemeinden.  
Der zentrale Einkauf von IT-Infrastrukturleistungen durch eine (Erz-)Diözese oder Landeskirche.*

*Mögliche Folgen: – Es kommt hierbei auf die konkrete vertragliche und tatsächliche Umsetzung an:*

- a) *Erfolgt der Leistungsbezug im **eigenen Namen** eines Beteiligten und liegen die Voraussetzungen des **Auslagenersatzes bzw. Kostenerstattung** vor,<sup>36</sup> ist die Weiterberechnung zumindest nach der künftigen Rechtslage als umsatzsteuerbarer und -pflichtiger Vorgang einzustufen.*
  
- b) *Liegen alle Voraussetzungen des **§ 4 Nr. 29 UStG** vor<sup>37</sup> (Kostenteilungsgemeinschaft nach Definition des § 4 Nr. 29 UStG), ist der Weiterberechnungsbetrag nach bisherigem und zukünftigem Recht nicht umsatzsteuerbar.*

<sup>34</sup> Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG § 10 UStG Rz. 346, Stand 04.09.2020

<sup>35</sup> Handreichung öAD unter 4.5.1.3.2

<sup>36</sup> Handreichung öAD unter 5.1.5.1

<sup>37</sup> Siehe Handreichung öAD unter 4.4.1

- c) Liegen die Voraussetzungen einer **Einkaufsgemeinschaft**<sup>38</sup> vor (Gesamtgläubigerschaft, nach außen erkennbares Handeln für Gemeinschaft, Sichtbar auf Bestellunterlagen, Rechnung, Kostenumlage, ...) ist die interne Kostenumlage nicht umsatzsteuerbar.
- d) Theoretisch könnten Beschaffungen auch für andere in deren Namen und auf deren Rechnung bestellt werden. Liegen alle Voraussetzungen für einen **durchlaufenden Posten**<sup>39</sup> vor, sind diese Beträge nach geltendem und zukünftigen Recht nicht umsatzsteuerbar.

**Fazit:**

Der gemeinsame Bezug von Leistungen kann auf unterschiedlichste Art erfolgen.

Für eine Abschätzung der daraus resultierenden steuerlichen Folgen, ist es nicht ausreichend zu wissen, dass Kosten geteilt werden.

Es sind stets die konkreten Umstände des Einzelfalls zu ergründen und zu beurteilen.

---

<sup>38</sup> Siehe diese Handreichung 3K 5.1.6

<sup>39</sup> Siehe diese Handreichung 3K unter Punkt 5.1.5

### 5.1.7 Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG)<sup>40</sup>

Im Sommer 2021 wurde das Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) im Bundesgesetzblatt verkündet und soll ab 01.01.2024 in Kraft treten.

Die Reform sieht insbesondere die gesetzliche Normierung der rechtsfähigen Gesellschaft (Außen-GbR) vor.

Inhaltlich handelt es sich hierbei, was die Differenzierung von Innen-GbR und Außen-GbR angeht, im Wesentlichen um keine Änderung. Vielmehr wird die durch die Rechtsprechung geprägte und entwickelte Rechtslage nunmehr im Gesetz abgebildet. Die geltenden Grundsätze hinsichtlich der Unterscheidung von Innen- und Außen-GbR sind demnach weiterhin anzuwenden.

Darüber hinaus wird die GbR künftig eintragungsfähig (eGbR). Hierzu werden in den Bundesländern entsprechende Register geschaffen. Eine solch eingetragene GbR ist stets eine Außen-GbR. Wesentliches Unterscheidungsmerkmal von Innen- und Außen-GbR ist damit auch weiterhin der Gesellschafterwille. Allerdings wurde hinsichtlich der Abgrenzung der Außen-GbR und der Innen-GbR in § 705 Abs. 3 BGB eine gesetzliche Vermutung aufgenommen, wonach der Betrieb eines Unternehmens durch eine GbR unter gemeinschaftlichem Namen als Ausdruck des Willens der Gesellschafter anzusehen sei, dass die GbR am Rechtsverkehr teilnehmen soll und somit als Außen-GbR anzusehen ist.

Eine Pflicht zur Eintragung in das Register besteht grundsätzlich nicht. Allerdings kann es beispielsweise beim Erwerb von Grundstücken notwendig werden, eine Registrierung zu veranlassen. Möchte eine GbR ein Grundstück erwerben, muss sie im Register eingetragen sein, um sodann als Grundstückseigentümerin im Grundbuch eingetragen werden zu können<sup>41</sup>.

Ist der Gesellschafterwille demnach auf die tatsächliche Teilnahme der Gesellschaft am Rechtsverkehr gerichtet (Außen-GbR), kann die Gesellschaft selbst Rechte erwerben sowie Verbindlichkeiten eingehen. Einer Innen-GbR war und ist dies grundsätzlich nicht möglich, da sie hierdurch gerade zur Außen-GbR werden würde. Hinsichtlich dieser Differenzierung bleibt damit auch für die Zukunft eine Einzelfallprüfung unerlässlich, um verlässlich zwischen Innen-GbR und Außen-GbR zu unterscheiden.

Weitere wesentliche Folge des MoPeG ist die Aufgabe des Gesamthandprinzips im Rahmen der GbR. Dies betrifft zwar nicht die Differenzierung zwischen Innen-GbR und Außen-GbR, könnte jedoch weitergehende steuerliche Folgen in der Besteuerung von Gesellschaft und Gesellschaftern nach sich ziehen.

Nach der Gesetzesbegründung sind „Änderungen an den ertragsteuerlichen Grundsätzen bei der Besteuerung von Personengesellschaften mit dem vorliegenden Entwurf nicht verbunden“. Es

<sup>40</sup> Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz – MoPeG; Gesetz vom 10.08.2021 – BGBl. I 2021 Nr.53 vom 17.08.2021, S. 3436.

<sup>41</sup> Siehe Beispiel 3 im folgenden Text

bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber die steuerlichen Normen den zivilrechtlichen Änderungen anpasst.

**Vereinfacht gilt:**

Das Gesetz ermöglicht eine zweifelsfreie Einordnung durch eine Registrierung – Grundprobleme bleiben weiter bestehen.

## 5.1.8. Problematik

### Außen-GbR

Aus rechtlicher Sicht widerspricht die Kooperation in Form einer Außen-GbR dem Grundgedanken, dass bei der Verfolgung eines partiellen kirchlichen Zwecks typischerweise kirchlichen Zwecken gewidmetes Vermögen verwendet wird, nicht aber das persönliche Gesamtvermögen der Gesellschafter. Haftungsrechtliche Restriktionen finden sich u.a. in § 74 Abs. 1 des Kirchlichen Gesetzes über das Finanzmanagement in der Evangelischen Landeskirche in Württemberg (Haushaltsordnung – HHO). Hiernach sollen sich kirchliche Körperschaften und kirchliche öffentlich-rechtliche Stiftungen an der Gründung eines Unternehmens in einer Rechtsform des privaten Rechts oder an einem bestehenden Unternehmen in einer solchen Form nur beteiligen, wenn sowohl die Einzahlungsverpflichtung als auch die Haftung auf einen bestimmten Betrag begrenzt ist.

Aus steuerlicher Sicht spricht gegen die Außen-GbR, dass die Außen-GbR einerseits grundsätzlich ein selbständiges Steuersubjekt darstellt und andererseits – aufgrund der Qualifikation als Personengesellschaft – die steuerlichen Begünstigungen des Gemeinnützigkeitsrechts **keine** Anwendung finden können.

### Innen-GbR

Bei einer Kooperation in Form einer Innen-GbR bestehen aus zivilrechtlicher Sicht erhebliche Haftungsrisiken, die sich nur durch klare Regelung der Beiträge und Verantwortungssphären steuern lassen.

Eine Kooperation in Form einer Innen-GbR birgt das steuerliche Risiko, dass die Innen-GbR durch einen Außenauftritt ungeplant zur Außen-GbR und damit zum Steuersubjekt wird, falls keine besonderen Überwachungsmaßnahmen ergriffen werden.

## 5.1.9. Beispiele GbR

### 5.1.9.1 Beispiele für eine Außen-GbR im kirchlichen Bereich:

#### Beispiel 1: Begegnungs - Café:

Kirchengemeinde X, Kirchengemeinde Y sowie Kirchengemeinde Z betreiben gemeinsam ein Begegnungs-Café, welches Speisen und Getränke verkauft. Es existieren schriftliche Verträge, welche unter anderem den gemeinsamen Zweck, Inhalt und Beiträge der Beteiligten regeln. Das Projekt soll als Treffpunkt Jung und Alt zusammenbringen sowie insbesondere Menschen in prekären Lebenslagen soziale Kontakte ermöglichen. Der Name des Projekts lautet „Miteinander in die Zukunft“. Dieser Name wird auch als Schriftzug auf diversen Autos verwendet, um diesen schneller publik zu machen. Es wurden eigens Räumlichkeiten durch die Beteiligten gemeinsam angemietet und Einrichtungsgegenstände gemeinsam erworben. Die Raummiete und Einrichtungsgegenstände wurden auf Rechnung und über das dem Projekt zugehörigen Konto beglichen.

Die Kooperationspartner leisten zur gemeinsamen Zweckerfüllung finanzielle Beiträge, die sich nach einem festen Anteil (jeweils 1/3) richten.

Die Einnahmen werden sich voraussichtlich auf circa 28.000 Euro je Jahr belaufen.

Die wirtschaftliche Planung des Projektes lässt erwarten, dass das Projekt dauerhaft einen steuerlichen Gewinn erwirtschaftet.

### **Mögliche Folgen:**

#### **a) Mit Gewinnerzielungsabsicht**

Zunächst ist der genaue Sachverhalt unter Einbeziehung konkret vorliegender schriftlicher und mündlicher Abreden individuell zu würdigen. Sofern kirchenrechtliche Bestimmungen existieren, welche die oben genannte Form der gemeinsamen Wahrnehmung von Aufgaben als Rechtssubjekt des öffentlichen Rechts darstellen, liegt gegebenenfalls keine privatrechtliche GbR vor, sondern eine öffentlich-rechtliche Kooperation.

Sofern keine öffentlich-rechtlichen / kirchenrechtlichen Bestimmungen greifen, ist die oben benannte Kooperation insbesondere aus folgenden Gründen als privatrechtliche Außen-GbR einzuordnen:

- Die Kooperation verfolgt eine gemeinsame Zielsetzung,
- verfügt über einen eigenen Außenauftritt,
- handelt selbständig im Rechtsverkehr,
- verfügt über eigenes Vermögen und ist auf Dauer angelegt.

#### **Folgen:**

Die Kooperation ist als Außen-GbR rechtlich selbständig und eigenständiges Steuersubjekt.

Die GbR hat eine eigenständige Buchhaltung und Gewinnermittlung nach allgemeinen, steuerlichen Grundsätzen zu erstellen und eigene Steuererklärungen beim Finanzamt einzureichen. Dies erfolgt unter Verwendung einer eigenen Steuernummer, die der GbR nach Meldung beim zuständigen Finanzamt zugeteilt wird.

#### **Körperschaftsteuer:**

Da die GbR mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, liegt eine mitunternehmerische Beteiligung der Kirchengemeinden vor. Gewinne oder (phasenweise) Verluste der GbR sind im Rahmen einer sogenannten einheitlich und gesonderten Gewinnfeststellung gegenüber dem Finanzamt zu erklären. Die mitunternehmerische Beteiligung an der GbR führt ertragsteuerlich bei den beteiligten Kirchengemeinden jeweils zu einem Betrieb gewerblicher Art, in dessen Rahmen die zugewiesenen Gewinne der Körperschaftsteuer unterworfen werden müssen. Da es sich um einen sogenannten Beteiligungsbetrieb gewerblicher Art handelt, gilt die Nichtaufgriffsgrenze der Finanzverwaltung von 35.000 Euro nicht und ein Gewinn wäre zu versteuern, soweit der Freibetrag von 5.000 Euro nach § 24 KStG überschritten wird.

#### **Gewerbsteuer:**

Die GbR ist eigenständiges Subjekt der Gewerbesteuer. Es gelten die allgemeinen Grundsätze des Gewerbesteuergesetzes.

So greift z.B. der Freibetrag in Höhe von 24.500 Euro.

**Umsatzsteuer:**

Die GbR ist eigenständige Unternehmerin des Privatrechts.

Es gelten die allgemeinen Regelungen. Die Vergünstigungen des § 2b UStG, der ausschließlich für KdöR gilt, sind nicht anwendbar.

Falls sich die GbR auf Steuerbefreiungen nach § 4 UStG berufen möchte, ist belastbar zu belegen und dokumentieren, dass alle hierfür erforderlichen, steuerlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

Liegen die steuerpflichtigen Umsätze (nicht zu verwechseln mit Gewinnen) über der Kleinunternehmergrenze von 22.000 (wie im Beispielfall) unterliegt die GbR der Regelbesteuerung und hat Umsatzsteuervoranmeldungen und Jahreserklärungen beim Finanzamt einzureichen.

**Gemeinnützigkeitsrecht<sup>42</sup>:**

Die GbR ist **nicht** durch das Gemeinnützigkeitsrecht begünstigt. D.h., sie ist z.B. nicht berechtigt Zuwendungsbestätigungen für empfangene Spenden auszustellen. Auch Übungsleiter- (3.000 EUR) und Ehrenamtsfreibeträge (840 EUR) kommen nicht zur Anwendung.

**Haushaltsrechtlich:**

Die GbR darf nicht im Haushalt eines der beteiligten kirchlichen Rechtsträger geführt werden.

**b) Abwandlung fehlende Gewinnerzielungsabsicht:**

Wie a) jedoch:

Die wirtschaftliche Planung des Projektes lässt erwarten, dass das Projekt dauerhaft keinen steuerlichen Gewinn erwirtschaftet. Es wurde hierfür eigens eine steuerliche Prognoserechnung erstellt, welche die fehlende Gewinnerzielungsabsicht belegt.

**Körperschaftsteuer:**

Hat die GbR keine Gewinnerzielungsabsicht ist keine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung beim Finanzamt einzureichen. Durch die jeweiligen, beteiligten Kirchengemeinden ist eigenständig zu ermitteln und zu erklären, ob und ggf. welche BgA aus dieser Beteiligung entstehen.<sup>43</sup>

**Gewerbsteuer:**

Die GbR unterliegt nicht der Gewerbesteuer.

**Umsatzsteuer:**

Wie im Ursprungsbeispiel, da es bei dieser Steuerart nicht auf den Gewinn (= Einnahmen -Ausgaben) sondern ausschließlich auf die Einnahmenerzielungsabsicht ankommt.

**Tipp – schriftliche Abstimmung mit dem Finanzamt vor Aufnahme der Tätigkeit:**

---

<sup>42</sup> Eine ausführliche Darstellung des Gemeinnützigkeitsrechts ist nicht Gegenstand dieser Handreichung

<sup>43</sup> Siehe Bundesministerium der Finanzen (BMF) vom 21.06.2017, IV C 2 – S 2706/14/10001, Beteiligung juristischer Personen des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft

Liegt ein Verlust-Sachverhalt vor, sollte vor Beginn der Tätigkeit dem zuständigen Finanzamt schriftlich das Vorhaben geschildert werden, um mögliche Erleichterungen bezüglich der Einreichung und Abgabe von Steuererklärungen anzufragen.

**Exkurs – Buchhaltung durch kirchliche Verwaltungsstellen:**

Unterstützt eine kirchliche Verwaltungsstelle gegen Entgelt, auf Grundlage privatrechtlicher Vereinbarungen, und im Auftrag der GbR diese, in dem sie z.B. die Buchhaltung nach rein kirchenrechtlich/kameralistischen Grundsätzen führt, so kann dies – ggf. zusammen mit anderen gleichartigen Tätigkeiten und einem Umsatz > 35.000 € - einen (ertragsteuerlichen) BgA darstellen und umsatzsteuerpflichtig sein. Spätestens mit Inkrafttreten des § 2b UStG (spätestens ab 01.01.2023) sind die Einnahmen – unabhängig davon, ob ein BgA vorliegt oder nicht – umsatzsteuerbar und -pflichtig.

**Anmerkung:** Diesbezügliche Verträge sind auch auf Ihre Vereinbarkeit mit dem Steuerberatungsgesetz (z.B. Befugnis zur beschränkten Hilfeleistung in steuerlichen Angelegenheiten) zu prüfen. Im oben genannten Fall (privatrechtliches Auftragsverhältnis mit GbR) ist eine steuerliche Beratung nicht zulässig.

## **Beispiel 2: Fachberatungsstelle für Frauen**

Kirchengemeinde A, Kirchengemeinde B und Kirchengemeinde C haben vereinbart, dass Sie gemeinsam eine Fachberatungsstelle für Frauen betreiben, die Frauen in Schwangerschaft sowie in prekären Lebenslagen berät und psychologisch betreut. Sie trägt den Namen „Beratungsstelle für Frauen ABC“.

Die Vereinbarung kann ausschließlich halbjährlich zum Jahreswechsel gekündigt werden. Zum Betrieb der Beratungsstelle werden von den drei Gemeinden ein Leitungsvorstand sowie ein Kostenausschuss gebildet, die je zu gleichen Teilen von Stellvertretern aus den Gemeinden besetzt werden.

Die Finanzierung der Beratungsstelle erfolgt durch die Kirchengemeinden. Die beteiligten Kirchengemeinden verpflichten sich, die Kostendeckung je zu gleichen Teilen zu übernehmen. Die Beiträge sind für jedes Vierteljahr entsprechend, dem vom Kostenausschuss aufgestellten und von dem Leitungsvorstand genehmigten Haushaltsplan im Voraus auf das Konto der Fachberatungsstelle zu entrichten.

Die Räumlichkeiten der Beratungsstelle werden von einem externen Vermieter entgeltlich im Namen der Beratungsstelle ABC angemietet.

### **Mögliche Folgen:**

#### **a) Ausgangsfall**

Zunächst ist der genaue Sachverhalt unter Einbeziehung konkret vorliegender schriftlicher und mündlicher Abreden individuell zu würdigen. Sofern kirchenrechtliche Bestimmungen existieren, welche die oben genannte Form der gemeinsamen Wahrnehmung von Aufgaben als Rechtssubjekt des öffentlichen Rechts darstellen, liegt gegebenenfalls keine privatrechtliche GbR vor, sondern eine öffentlich-rechtliche Kooperation.

Sofern keine öffentlich-rechtlichen/ kirchenrechtlichen Bestimmungen greifen, ist die oben benannte Kooperation insbesondere aus folgenden Gründen als privatrechtliche Außen-GbR einzuordnen:

- Die oben benannten Abreden (schriftlicher und/oder mündlicher Natur) sowie die faktische Durchführung sind als Abschluss eines Gesellschaftsvertrags zu werten.
- Der gemeinsame Zweck ist die gemeinsame Beratung von Frauen im Einzugsbereich der drei Kirchengemeinden.
- Jede Kirchengemeinde hat sich zur Kostenbeteiligung verpflichtet und kommt damit der Zweckförderungspflicht nach.
- Die Beratungsstelle hat einen Außenauftritt mit eigenem Namen und tritt im Rechtsverkehr nach Außen auf (z.B. Mietvertrag) und verfügt über eigenes Vermögen und eigene Leitungsorgane.

#### **Folgen:**

Die Beratungsstelle stellt grundsätzlich ein rechtlich selbständiges und eigenständiges Steuersubjekt dar.

Die bloße Beteiligung an den Kosten im Sinne einer anteiligen Verlustübernahme begründen keinen Leistungsaustausch. Nach der Rechtsprechung stellt die Kostenteilung **einen nicht steuerbaren Gesellschafterbeitrags** dar, wenn diese pauschal nach Prozentsatz, vergleichbar einer Beteiligungsquote bemessen wird (echter Gesellschafterbeitrags). Die von den beteiligten Kirchengemeinden zu leistende Kostendeckung stellen (**echte**) **nicht umsatzsteuerbare Gesellschafterbeitrags** dar, da sie nach festen Quoten zu zahlen sind und der GbR Ihr Wirken ermöglicht.

**b) Abwandlung – echter Gesellschafterbeitrags:**

Die Räumlichkeiten werden nicht von einem Dritten angemietet, sondern von der Kirchengemeinde A unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Die Kostenbeteiligungsquote bleibt unverändert (33,3% - 33,3% - 33,3%).

**Folge:** Unverändert zu a).

**c) Abwandlung – echter Gesellschafterbeitrags:**

Die Räumlichkeiten werden nicht von einem Dritten angemietet, sondern von der Kirchengemeinde A zur Verfügung gestellt. Diesem Umstand wird nun durch eine veränderte Kostenbeteiligungsquote Rechnung getragen. Dies beläuft sich nun auf 20% - 40% - 40%.

**Folge:** Unverändert zu a).

**d) Abwandlung - Sonderentgelt:**

Die Räumlichkeiten werden nicht von einem Dritten angemietet, sondern von der Kirchengemeinde A zur Verfügung gestellt. Es wurde im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass Kirchengemeinde A hierfür eine monatliche Zahlung von X Euro erhält und dies nicht durch die Ergebnisverwendung als Gesellschafterbeitrags abgegolten werden soll.

**Folge:**

Es liegt ein sogenanntes **Sonderentgelt** (umsatzsteuerbar) vor und kein (nicht umsatzsteuerbarer) Gesellschafterbeitrags der Kirchengemeinde A. Kirchengemeinde A hat diesbezügliche, weitere etwaige steuerliche Implikationen zu prüfen. Sind bei ihr die Voraussetzungen des § 4 Nr. 12 UStG erfüllt, handelt es sich um eine umsatzsteuerfreie Raumvermietung.

**e) Abwandlung - Sonderentgelt:**

Es wurde im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass Kirchengemeinde A bei Ihr angestellte Mitarbeitende der GbR gesondert zur Verfügung stellt und hierfür fest vereinbarte Zahlungen erhält, die nicht durch die Ergebnisverwendung/Gewinnbeteiligung als Gesellschafterbeitrags abgegolten sind.

**Folge:**

Es liegt ein sogenanntes **Sonderentgelt** für die Überlassung von Personal vor und kein (nicht umsatzsteuerbarer) Gesellschafterbeitrags der Kirchengemeinde A. Kirchengemeinde A hat diesbezügliche, weitere etwaige steuerliche Implikationen zu prüfen. Zum Beispiel ob die Einnahmen aus Personalgestellung umsatzsteuerbar und steuerpflichtig sind, da keine Steuerbefreiungsvorschriften greifen?

#### **f) Abwandlung – Zahlung nach Inanspruchnahme - unechter Gesellschafterbeitrag - Leistungs-entgelt**

Die finanzielle Beteiligung ist nicht quotal festgelegt. Es wurde festgelegt, dass jede beteiligte Kirchengemeinde 10 Euro zu zahlen hat, wenn ein Mitglied der Gemeinde das Angebot nutzt. Dies vor dem Hintergrund, dass ansonsten jede Gemeinde für sich einen solchen Begegnungsort kostenverursachend schaffen würde.

#### **Folge:**

Die Zahlung richtet sich nach der konkreten Inanspruchnahme. Eine enge Verknüpfung zwischen Leistung (Beratungsangebot) und Gegenleistung (10 Euro) ist gegeben. Umsatzsteuerlich liegt kein echter Gesellschafterbeitrag vor. Vielmehr ist die Vereinbarung (spätestens ab 01.01.2023) als umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch zu werten, der steuerpflichtig ist, soweit keine Steuerbefreiungsvorschriften (§ 4 UStG) greifen.

Die Außen-GbR mit dem Namen "Beratungsstelle für Frauen ABC" hat hieraus resultierende (Umsatz-) Steuerpflichten zu prüfen und Steuern ggf. anzumelden und abzuführen.

#### **Beispiel 3: eingetragene GbR nach MoPeG (ab 01.01.2024) Obdachlosenunterkunft:**

Kirchengemeinde B und C planen ab 2024 auf privatrechtlicher Basis eine Obdachlosenunterkunft zu betreiben. Für dieses Vorhaben wollen die Kirchengemeinden in vorgenanntem Jahr unter dem gemeinsamen Namen der geplanten Kooperation „Unter einem Dach“ ein Grundstück mit aufstehendem Gebäude erwerben.

Aufgrund der bestehenden Verpflichtung ab 2024, dass eine BGB - Gesellschaft im Gesellschaftsregister eingetragen sein muss, damit sie als Eigentümer im Grundbuch angegeben werden kann, möchten die Kirchengemeinden ihre Kooperation zur Eintragung im Gesellschaftsregister anmelden und die Kooperation ab dem Zeitpunkt der Eintragung „Unter einem Dach eGbR“ nennen.

### **5.1.9.2 Beispiele für eine Innen-GbR im kirchlichen Bereich:**

#### **Beispiel 1: Secondhandladen mit Waschsalon und Café-Ecke**

Kirchengemeinde X (Einrichtungsträger) und Kirchengemeinde Y (Kooperationspartner) möchten einen Ort der Begegnung und der Kommunikation für Menschen unterschiedlicher Schichten schaffen. Ein Secondhandladen mit einem Waschsalon und einer Café-Ecke sollen dies ermöglichen.

Kirchengemeinde X vertritt in allen vertragsrechtlichen Angelegenheiten im Außenverhältnis allein. Die Dienstverträge der hauptamtlichen Mitarbeiter sind ausschließlich mit der Kirchengemeinde X (Einrichtungsträger) geschlossen. Diese ist auch verantwortlich für die fachliche Aufsicht, Schulung usw. und schließt alle notwendigen Verträge mit weiteren Geschäftspartnern und führt den laufenden Betrieb.

Benötigte Räumlichkeiten werden ebenfalls auf Rechnung und im Namen des Einrichtungsträgers angemietet. Zahlungen werden über ein Bankkonto der Kirchengemeinde X geleistet.

In der Homepage, Flyern usw. wird Kirchengemeinde X als Kontakt, Bankkonto, Ansprechpartner, Geschäftsführende, genannt.

Die Kooperationspartner haben vereinbart, dass die finanzielle Beteiligung aller Partner gleich hoch sein soll. Die Kooperationspartner leisten einen im Finanzierungsplan festgelegten finanziellen Beitrag. Die finanzielle Beteiligung der Kooperationspartner kann durch Geldmittel, sächliche Mittel oder personelle Ressourcen erfolgen. Vor- und Anlaufkosten, etwaige Defizite bzw. Gewinne aus dem laufenden Betrieb werden gleichermaßen auf die Partner verteilt.

#### **Mögliche Folgen:**

Der oben benannte Sachverhalt ist weiter zu ergründen, um eine abschließende Würdigung vornehmen zu können. Welche Kriterien hierbei unter anderem eine Rolle spielen soll an dieser Stelle dargestellt werden.

Sofern kirchenrechtliche Bestimmungen existieren, welche die oben genannte Form der gemeinsamen Wahrnehmung von Aufgaben als Rechtssubjekt des öffentlichen Rechts darstellen, liegt gegebenenfalls keine privatrechtliche GbR vor, sondern eine öffentlich-rechtliche Kooperation.

Soweit keine öffentlich-rechtlichen/ kirchenrechtlichen Bestimmungen Anwendung finden, gilt:

#### **Ergänzung zum Grundfall:**

##### **a) Innen-GbR und nicht umsatzsteuerbarer Gesellschafterbeitrag:**

Die weiteren Recherchen ergeben, dass Vereinbarungen schriftlicher oder mündlicher Art existieren, welche zum Ausdruck bringen, dass die Beteiligten das gemeinsame Ziel verfolgen einen Ort der Kommunikation zu schaffen und dies gemeinsam und auf Dauer angestrebt wird. Es besteht Einigkeit der Beteiligten, dass hierbei ein Zusammenwirken gelebt werden soll, dass über eine bloße finanzielle Beteiligung hinausgeht.

##### **Folge:**

Es liegt eine **privatrechtliche Innen-GbR** vor:

- es greifen keine öffentlich-rechtlichen/kirchenrechtlichen Sonderregelungen
- ein Gesellschaftsvertrag wurde zwischen den zwei Beteiligten geschlossen
- die Schaffung eines Ortes der Kommunikation stellt den gemeinsamen Zweck dar
- der Zweckförderungspflicht kommen die Beteiligten durch die quotale festgelegten Beiträge nach
- ausschließlich Kirchengemeinde X tritt nach außen auf
- kein eigenes Gesellschaftsvermögen
- keine besondere gemeinsame Organisationsstruktur

Die bloße Beteiligung an den Kosten im Sinne einer anteiligen Verlustübernahme begründen keinen Leistungsaustausch. Nach der Rechtsprechung stellt die Kostenteilung einen nicht steuerbaren Gesellschafterbeitrag dar, wenn diese pauschal nach Prozentsatz, vergleichbar einer Beteiligungsquote bemessen wird (echter Gesellschafterbeitrag).

Als Innen-GbR ist die Kooperation kein selbständiges Steuersubjekt. Die Buchhaltung ist integrierter Bestandteil der Buchhaltung der Gemeinde X. Steuerliche Auswirkungen sind individuell auf der Ebene der beteiligten Rechtsträger zu prüfen.

### **b) Keine (Innen-) GbR sondern sonstiger schuldrechtlicher Austauschvertrag:**

#### **Abwandlung: Anderslautende, vertragliche Gestaltung:**

Kirchengemeinde X hat beschlossen, einen Ort der Begegnung zu initiieren. Die diesbezügliche Planung ist weit fortgeschritten und Konzepte zur Umsetzung und Finanzierung aus eigenen Mitteln erstellt. Kirchengemeinde Y beabsichtigte ebenfalls ein solches Projekt in Ihrem Einzugsgebiet anzubieten, nimmt von einer eigenen Durchführung aber nun Abstand, da die hierfür erforderlichen Ressourcen nicht ausreichen. Es wird eine (privatrechtliche) Vereinbarung mit Kirchengemeinde X geschlossen, welche beinhaltet, dass Gemeinde Y für jeden Nutzenden aus Ihrer Gemeinde einen Betrag von 10 Euro zahlt, mindestens aber 10.000,00 Euro pro Jahr.

#### **Folge:**

Jede Gemeinde verfolgt durch die Kooperation eigene Zwecke. Ein gemeinsamer Gesellschaftszweck liegt daher nicht vor und somit keine Gesellschaft. Die Vereinbarung begründet einen schuldrechtlichen Austauschvertrag, somit einen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch. Kirchengemeinde X ‚verkauft‘ (Leistung) eine konkret benannte Leistung an Gemeinde Y. Für das hierfür erhaltene Entgelt (Gegenleistung) hat Gemeinde X zu prüfen inwiefern sich hieraus steuerliche Implikationen für Sie ergeben.

### **c) Keine (Innen-) GbR sondern Zuschuss**

#### **Abwandlung:**

Kirchengemeinde X hat beschlossen, einen Ort der Begegnung zu initiieren. Die diesbezügliche Planung ist weit fortgeschritten und Konzepte zur Umsetzung und Finanzierung aus eigenen Mitteln erstellt. Kirchengemeinde Y möchte im laufenden Jahr mildtätige Projekte in der Region finanziell unterstützen und hat hierfür Mittel in Höhe von 10.000 Euro im Haushalt eingeplant. Das Projekt der Gemeinde X hält Gemeinde Y für unterstützenswert und möchte einmalig 3.000 Euro hierfür verausgaben.

#### **Variante a) echter Zuschuss**

In den schriftlichen Dokumenten beider Gemeinden wird vereinbart, dass Gemeinde Y Gemeinde X einen Zuschuss in Höhe von 3.000 Euro zukommen lässt, um mildtätige Zwecke und Projekte zu fördern. Weitere Regelungen, welche die Verwendung der Beträge genau bestimmen, werden nicht getroffen.

#### **Folge:**

Es liegt weder eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts noch eine öffentlich-rechtliche Gesellschaftsform vor.

Der allgemeine Zweck – Mildtätigkeit – wird gefördert, ohne dass daraus Gemeinde X zur Erbringung von konkreten Leistungen an Gemeinde Y verpflichtet wird. Mangels einer Leistungsverpflichtung liegt daher ein nicht umsatzsteuerbarer Umsatz (sogenannter echter Zuschuss<sup>44</sup>) bei Gemeinde X vor – ohne weitere steuerliche Implikationen.

<sup>44</sup> Mehr zum Thema (un)echte Zuschüsse in der Handreichung öAD unter 5 Umsatzsteuerpflicht bei Zuschüssen

### **Variante b) unechter Zuschuss**

In den schriftlichen Dokumenten beider Gemeinden wird vereinbart, dass Gemeinde Y Gemeinde X einen Betrag in Höhe von 3.000 Euro zukommen lässt, um das Projekt zu fördern. Inhalt des Vertrages sind außerdem explizite Vorgaben hinsichtlich der Umsetzung und Ausführung des Projektes (z.B. Öffnungszeiten, Art des Angebots, Preise, Kostengestaltung, Personal, usw.)

#### **Folge:**

Es liegt weder eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts noch eine öffentlich-rechtliche Gesellschaftsform vor, da kein gemeinschaftlicher Zweck verfolgt wird.

Vielmehr deuten die Regelungen darauf hin, dass ein schuldrechtlicher Vertrag vorliegt, welcher Gemeinde X zu einer Leistung verpflichtet (Ort der Begegnung zu betreiben) und Gemeinde Y zur Zahlung eines Entgelts hierfür. Wirtschaftlich gesehen, liegt ein Leistungsaustausch (sogenannter unechter Zuschuss) vor. Gemeinde X hat zu prüfen, ob ggf. Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen ist.

### **Beispiel 2: Bücherei**

Kirchenbezirk A und Kirchenbezirk B schließen sich **auf privatrechtlicher** Grundlage zum Betrieb einer gemeinsamen Bücherei zusammen. In dieser werden ebenso Bücher verkauft, die nicht mehr für den Büchereibetrieb geeignet sind. Das Vorhaben wird in Räumlichkeiten des Kirchenbezirks A umgesetzt. Der Kirchenbezirk B vertritt die Bücherei gänzlich im Außenverhältnis, was bspw. den Abschluss von Verträgen für den Einkauf von Büchern sowie die redaktionelle Verantwortung über die auf der eigenen Website des Kirchenbezirks erscheinenden Artikel über die Bücherei umfasst. Die beteiligten Kooperationspartner verpflichten sich darüber hinaus, die entstandenen Kosten zu gleichen Teilen zu tragen und das nötige Personal zur Verfügung zu stellen. Demgegenüber werden mögliche Gewinne ebenso anteilig auf die Kirchenbezirke aufgeteilt. Eine eigene Buchführung oder ein eigenes Konto der Bücherei ist nicht vorhanden.

#### **Mögliche Folgen:**

Ausschließlich Kirchenbezirk B tritt im Rechtsverkehr nach außen auf. Dass Kirchenbezirk A die Räume stellt, spielt sich allein im Innenverhältnis ab. Die Bücherei besitzt kein eigenes Vermögen (Räume, Konten). De facto handelt es sich um eine unselbständige Einrichtung des Kirchenbezirk B. Der Außenauftritt der Bücherei ist so gestaltet, dass der Betrachter die Bücherei als Einrichtung des Kirchenbezirk B wahrnimmt.

Als Innen-GbR ist die Kooperation kein selbständiges Steuersubjekt. Die Bücherei ist in der Buchhaltung des Kirchenbezirk B zu führen. Steuerliche Auswirkungen sind individuell auf der Ebene der beteiligten Rechtsträger zu prüfen.

Ob und in welcher Höhe Steuern bei Büchereien anfallen, hängt vom konkreten Sachverhalt ab.

Falls die Kooperation auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erfolgt wäre hierdurch eine Nicht-Steuerbarkeit nach § 2b UStG möglich. Liegt der Kooperation eine privatrechtliche Vereinbarung zu Grunde, wäre eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 Buchstabe a) UStG möglich.<sup>45</sup>

<sup>45</sup> Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde gem. § 4 Nr. 20 Buchstabe a) UStG, dass die Bücherei die gleichen kulturellen Aufgaben erfüllt wie die Büchereien des Bundes, der Länder, der Gemeinden oder der Gemeindeverbände. Mehr zum Thema Bücherei in der Handreichung öAD 9.2.8

## 5.2 Verein

Ein Verein ist eine Vereinigung von Personen, die zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks gegründet wird und dessen Ziele primär nicht-wirtschaftlicher Natur sind. Zu unterscheiden sind der eingetragene Verein i.S.v. § 21 BGB und der nicht eingetragene Verein, auf den nach § 54 BGB die Vorschriften über die BGB-Gesellschaft Anwendung finden. Diese Unterscheidung ist insbesondere hinsichtlich der rechtlichen und steuerlichen Folgen relevant.

Im Unterschied zur GbR<sup>46</sup>

- verfolgt der Verein primär nicht-wirtschaftliche Ziele
- verlangt der Verein eine schriftliche Satzung
- ist der Verein auf einen sich zahlenmäßig verändernden Mitgliederbestand ausgelegt,
- ist der (eingetragene) Verein als Körperschaft selbst steuerpflichtig,
- **kann** der (eingetragene) Verein Gemeinnützigkeit erlangen.

### **Beispiel<sup>47</sup>:**

*Ein Second-Hand-Laden für Kleidung soll in Kooperation mehrerer kirchlicher Körperschaften betrieben werden. Die getragene Kleidung wird von Dritten unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Teilweise wird die Kleidung an Bedürftige kostenfrei oder gegen ein nur geringes Entgelt abgegeben. Zum überwiegenden Teil wird die Kleidung an Nicht-Bedürftige oder Verwertungsunternehmen verkauft, wodurch Überschüsse ermöglicht werden. Die Überschüsse werden auf die kirchlichen Körperschaften aufgeteilt und von diesen wiederum für Projekte mit ausschließlich steuerbegünstigen Charakter verwendet.*

*Ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb besteht vorliegend nur dann, wenn mindestens zwei Drittel der Kleidung an Bedürftige abgegeben wird (§ 66 Abs. 3 AO). Auf die Verwendung der Überschüsse wird dagegen nicht abgestellt. Kann oder soll diese Quote nicht erreicht werden, scheidet die Kooperation im Rahmen eines Vereins aus.*

---

<sup>46</sup> Siehe auch Tabelle GbR und Verein im Vergleich Handreichung öAD 4.5.2.5

<sup>47</sup> Siehe Handreichung öAD unter 4.5.2.4

## 5.2.1 Wie entsteht ein Verein?

Voraussetzung	Erläuterung / Beispiel
<p><b>Mindestanzahl Gründungsmitglieder</b></p>	<p>Für die Gründung eines eingetragenen Vereins sind mindestens sieben Mitglieder erforderlich. Ein nicht eingetragener Verein kann aus nur zwei Mitgliedern bestehen.</p>
<p><b>Erstellung einer Satzung</b></p>	<p>Die wirksame Gründung eines eingetragenen Vereins erfordert daneben, dass die <b>Satzung</b> einen gewissen Mindestinhalt aufweist, wie</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ den Zweck, den Namen und den Sitz des Vereins.</li> </ul> <p>Darüber hinaus soll die Satzung eines eingetragenen Vereins Bestimmungen enthalten</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ über den Eintritt und Austritt der Mitglieder,</li> <li>▪ darüber, ob und welche Beiträge von den Mitgliedern zu leisten sind,</li> <li>▪ über die Bildung des Vorstands,</li> </ul> <p>über die Voraussetzungen, unter denen die Mitgliederversammlung zu berufen ist, über die Form der Berufung und über die Beurkundung der Beschlüsse.</p>
<p><b>Gründungsversammlung</b></p>	<p>Die Satzung eines eingetragenen Vereins muss bei der Gründungsversammlung von den Gründungsmitgliedern beschlossen (unterschieden) werden. Zudem muss ein Vorstand gewählt werden, der den Verein gerichtlich und außergerichtlich vertritt.</p>
<p><b>Registereintragung des eingetragenen Vereins</b></p>	<p>Zuletzt ist die Eintragung des Vereins im Vereinsregister beim zuständigen Amtsgericht anzumelden.</p> <p>Die Anmeldung zur Eintragung hat durch den von der Gründungsversammlung gewählten Vorstand zu erfolgen. Hierbei sind die Abschriften der Satzung und der Urkunden über die Bestellung des Vorstands beizufügen.</p>

## 5.2.2 Was sind die Folgen der Entstehung eines Vereins?

### 5.2.2.1 Rechtliche Folgen

	Eingetragener Verein (e.V.)	Nicht-eingetragener Verein (n.e.V.)
Rechtsfähigkeit	Der eingetragene Verein erlangt mit der Eintragung im Vereinsregister Rechtsfähigkeit und stellt somit ein eigenständiges Rechtssubjekt dar.	Die Rechtsfähigkeit des n.e.V. ist strittig, wird aber auf Grund der neueren Rechtsentwicklung bei der BGB-Gesellschaft zunehmend bejaht. In diesem Fall kann der n.e.V. - entsprechend der BGB-Gesellschaft - selbst Träger von Rechten und Pflichten sein.
Haftung	Der Verein haftet für Verbindlichkeiten und Schäden, die der Vorstand, ein Mitglied des Vorstands oder ein anderer verfassungsmäßig berufener Vertreter eingeht oder verursacht.	Auch die Haftung beim n.e.V. ist umstritten. Jedenfalls beim Idealverein soll dieser nach überwiegender Auffassung allein haften. Eine persönliche Haftung der Mitglieder soll hiernach genauso wenig wie im Fall des e.V. eintreten. Lediglich die persönliche Haftung des Handelnden tritt hinzu. Beim nicht eingetragenen wirtschaftlichen Verein befürwortet die überwiegende Ansicht neben der Haftung des Vereins selbst eine unbeschränkte persönliche Haftung der Mitglieder.
Vertretung	Der Verein wird vom Vorstand gerichtlich und außergerichtlich vertreten. Der Umfang der Vertretungsmacht kann durch eine Satzungsregelung mit Wirkung gegen Dritte beschränkt werden. Sofern der Vorstand aus mehreren Personen besteht, wird der Verein durch die Mehrheit der Vorstandsmitglieder vertreten.	Hier gelten die Bestimmungen der BGB-Gesellschaft entsprechend.

### 5.2.2.2 Steuerliche Folgen <sup>48</sup>

	<b>Eingetragener Verein</b>	<b>nicht eingetragener Verein</b>
<b>Ertragsteuer</b>	<p>Der eingetragene Verein ist als Körperschaft grundsätzlich Steuersubjekt für die Körperschaft- und Gewerbesteuer.</p> <p>Sofern der Verein satzungsmäßig gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt, können insoweit Steuerbegünstigungen erlangt werden (s.u.). Insoweit bestünde Steuerfreiheit im idealen Bereich, den Zweckbetrieben und dem Bereich der Vermögensverwaltung. Lediglich bei den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben können Steuerpflichten entstehen.</p>	<p>Für den nicht eingetragenen Verein gelten dieselben ertragsteuerlichen Besteuerungsgrundsätze.</p>
<b>Umsatzsteuer</b>	<p>Soweit eine unternehmerische Tätigkeit selbstständig ausgeführt wird, ist der eingetragene Verein umsatzsteuerlicher Unternehmer und muss für die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die im Inland im Rahmen des Unternehmens ausgeführt werden, grundsätzlich Umsatzsteuer entrichten.</p>	<p>Für den nicht eingetragenen Verein gelten dieselben umsatzsteuerlichen Grundsätze.</p>
<b>Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft</b>	<p>Damit der Verein als steuerbegünstigt anerkannt werden kann, muss der Satzungszweck ausschließlich und unmittelbar in der Verfolgung von gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken liegen. Die Anerkennung erfolgt bei Erfüllung der Voraussetzungen durch die Finanzverwaltung.</p>	<p>Für den nicht eingetragenen Verein gelten dieselben Voraussetzungen.</p>

<sup>48</sup> Weitere Informationen zum Thema gemeinnützige Vereine und Steuern zum Beispiel:

> Broschüre: Steuertipps für Gemeinnützige Vereine, Herausgeber Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg, Stand 2018  
> oder digital auch im Service Portal Baden-Württemberg unter

<https://www.service-bw.de/web/guest/lebenslage/-/lebenslage/Vereine-5000500-lebenslage-0>

### 5.2.3 Problematik: Verselbständigung ehemals unselbständiger Vereine

Unterschiedliche Rechtsfolgen ergeben sich für „selbständige“ und „unselbständige“ Vereine.

Agiert der Verein unselbständig, so ist er Teil der Träger-Körperschaft. Es gelten die steuerrechtlichen Regelungen, der Träger-Körperschaft. Ist er z.B. unselbständiger Teil einer Kirchengemeinde, gelten die steuerlichen Regelungen für Körperschaften des öffentlichen Rechts (z.B. § 2b UStG, BgA, ...).

Agiert er selbständig, so

- wird er zum eigenständigen Steuersubjekt mit eigenen Rechten und Pflichten
- kann er steuerliche Befreiungen nur erhalten, wenn die strengen Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts eingehalten werden
- werden steuerbare Umsätze unter einer eigenen Steuernummer angemeldet und abgeführt.
- gelten die steuerlichen Regeln für Vereine, die sich von denen für KdöR (z.B. Kirchengemeinden) unterscheiden.
- darf er nicht im Haushalt eines der beteiligten kirchlichen Rechtsträgers geführt werden
- 

Problematisch kann es werden, wenn sich ein ehemals unselbständiger Verein kirchlicher KdöR faktisch zu einem selbständigen Verein verändert und diese Veränderung nicht (steuer-)rechtlich nachvollzogen wird. Nur wenn alle Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts bei dem nun selbständigen Verein vorliegen, ist er steuerlich privilegiert und insbesondere zum Ausstellen von Zuwendungsbestätigungen berechtigt. Die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft kann durch Freistellungsbescheid oder durch erstmalige Feststellung nach § 60a AO als steuerbegünstigte Körperschaft von der Finanzverwaltung erfolgen.

#### **Problematik:**

Insbesondere bei unselbständigen Vereinen kirchlicher KdöR ist eine unbemerkte Verselbständigung zu vermeiden, da diese mit hohen steuerlichen und haftungsrechtlichen Risiken einher geht.

### 5.2.4 Beispiele

#### **Beispiel 1 – Nachbarschaftshilfe e.V.:**

Von den Planungen einer Nachbarschaftshilfe der Kirchengemeinden A und B hören fünf umliegende Kirchengemeinden und entschließen sich dazu, ebenfalls eine Nachbarschaftshilfe in ihren Gemeinden zu errichten. Um ihr Vorhaben zu verwirklichen, schließen sich die sieben Kirchengemeinden zusammen und gründen eine Kooperation, um die Nachbarschaftshilfe besser koordinieren zu können. Dazu halten sie ihre gemeinsamen Vorstellungen über die Durchführung und Ausgestaltung einer Nachbarschaftshilfe in einer Satzung fest, die vom Finanzamt als gemeinnützig anerkannt wird. Weiterhin lassen sie ihre Kooperation im Vereinsregister eintragen und bieten weiteren Kirchengemeinden an, sich ihnen bei der Durchführung einer gemeinsamen Nachbarschaftshilfe anzuschließen.

**Folgen:**

Die Kirchengemeinden haben einen eingetragenen Verein (e.V.) gegründet. Die Satzung wurde durch das Finanzamt als steuerbegünstigt anerkannt, so dass die Privilegien des Gemeinnützigkeitsrechtes bei Einhaltung der Vorschriften gewährt werden (insbesondere Zuwendungsbestätigungen für empfangene Spenden).

Der Verein hat eine eigenständige Buchhaltung nach steuerlichen Vorschriften für Vereine zu erstellen (Vier-Sparten-Rechnung) und benötigt eine eigene Steuernummer, unter der er seine Umsätze anmeldet und versteuert.

Der Verein darf nicht im Haushalt eines der beteiligten kirchlichen Rechtsträger geführt werden.

**Beispiel 2 – nicht eingetragener Gemeinde - oder Krankenpflegeverein:**

In einer Kirchengemeinde gibt es einen nicht eingetragenen Krankenpflegeverein. Eine Satzung bestimmt, dass die Mitglieder im Krankheits- oder Pflegefall die Dienste einer kirchenbezirklichen Diakoniestation gGmbH vergünstigt in Anspruch nehmen können. Mitglieder des Vereins sind Mitglieder der Kirchengemeinde. Der Vorstand besteht aus Mitgliedern des Ältestenkreises und anderen Ehrenamtlichen. Die Satzung enthält Regelungen über die Höhe des Mitgliedsbeitrages. Dieser wird teils per Lastschrift eingezogen, teils schriftlich angefordert.

**Variante 1 – nicht eingetragener, unselbständiger Verein:**

Der Krankenpflegeverein tritt nach außen nicht in Erscheinung. Er hat weder ein eigenes Logo noch eine eigene Homepage oder eigene Flyer. Die Verträge und Abrechnungen mit der Diakoniestation gGmbH macht die Kirchengemeinde. Der Verein hat kein eigenes Geld, weder ein Girokonto noch ein Sparkonto. Die Mitgliedsbeiträge werden an die Kirchengemeinde bezahlt. In deren Haushalt wird der Verein unter einer separaten Gliederung geführt. Alle Einnahmen und Ausgaben des Vereins sind Einnahmen und Ausgaben im Haushalt der Kirchengemeinde. Ab und zu eingehende Spenden „für den Krankenpflegeverein“ werden im Haushalt der Kirchengemeinde unter der Gliederung des Vereins vereinnahmt und dafür Zuwendungsbestätigungen erstellt.

**Folge:**

Der Verein besteht nur im Innenverhältnis der Kirchengemeinde. Die Satzung regelt insoweit lediglich interne Vorgänge. Der Verein ist eine rechtlich unselbständige „Einrichtung“ der Kirchengemeinde und ist als eigenständige Gliederung im Haushalt der Gemeinde zu führen.

Die Gemeinde selbst hat möglicherweise einen BgA, weil sie nachhaltig und zur Erzielung von Einnahmen in einem Bereich tätig ist, der nicht den kirchengemeindlichen Kernaufgaben (Hoheitsbereich, öffentlich-rechtliche Grundlage) zuzuordnen ist: Sie vermittelt Kunden an die Diakoniestation und verschafft den Kunden verbilligte Bedingungen im Sinne eines Versicherungsschutzes. In sinnvoller Anwendung einer Information des Finanzministeriums Baden-Württemberg an die Oberfinanzdirektion kann ein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch verneint werden, wenn der durch den Krankenpflegeverein vermittelte Preisnachlass für Leistungen der Diakoniestation maximal 25% beträgt.

## **Variante 2 – nicht eingetragener, selbständiger Verein:**

Sachverhalt wie oben geschildert. „Für den Krankenpflegeverein“ wird im Rahmen des jährlichen Gemeindefestes Kuchen verkauft. Die Einnahmen daraus wurden nicht dem Haushalt der Gemeinde zugeführt, sondern auf einem eigenen Konto verwahrt, das der Vorstand des Krankenpflegevereines eröffnet hat. Nachdem der Verein großen Zuspruch in der Gemeinde erfährt, entwirft er ein eigenes Logo und eine eigene Homepage. Haushaltsrechtliche Vorgaben der Gemeinde zur Mittelverwendung werden nicht berücksichtigt – schließlich hat der Verein ja eigenes Geld.

### **Folge:**

Durch Bildung eigenen Vermögens und Schaffung eines eigenen Außenauftrittes hat sich der Verein verselbständigt und wird dadurch zu einem eigenständigen Steuersubjekt. Er darf nicht mehr im Haushalt der Gemeinde geführt werden, sondern ist selbst für seine Buchhaltung und die Administration zuständig. Die Gliederung für den Verein ist im Haushalt der Gemeinde aufzulösen. Solange das Finanzamt nicht die Gemeinnützigkeit des Vereins anerkannt hat, dürfen keine Zuwendungsbestätigungen für Spenden zu Gunsten des Vereins erstellt werden. Die Satzung kann nun auch Außenwirkung entfalten: auf dieser Basis kann der Verein beim zuständigen Finanzamt beantragen, als steuerbegünstigte Körperschaft anerkannt zu werden.

Führt die Kirchengemeinde oder ein Service- und Verwaltungsamt die Buchhaltung des Vereines fort, so muss dies als separate Kassengemeinschaft erfolgen.

Die **Verselbständigung eines Krankenpflegevereines** kann auch weitere nachteilige Folgen haben. Hat die Kirchengemeinde für Spenden und Mitgliedsbeiträge an den Krankenpflegeverein vor der Verselbständigung Zuwendungsbestätigungen ausgestellt und gehen diese Mittel auf den verselbständigten Verein über, der nicht gemeinnützig ist, kommt die Kirchengemeinde in die Spendenhaftung.

Ohne ausdrückliche Vereinbarung geht der Vertrag mit der Sozialstation nicht von der Kirchengemeinde auf den Verein über. Die Folge ist, dass die Mitglieder ihren Anspruch auf Nachlässe im Pflegefall verlieren, was zu einem hohen Imageschaden für die Kirchengemeinde führen würde.

**Die „schleichende“ Verselbständigung von (ehem.) unselbständigen Vereinen bergen eine hohe Brisanz in vielerlei Hinsicht. Solche Sachverhalte sind unbedingt zu vermeiden!**

## **Exkurs – Buchhaltung durch kirchliche Verwaltungsstellen:**

Schließt eine kirchliche Verwaltungsstelle einen privatrechtlichen Vertrag mit einem selbständigen Verein welcher die entgeltliche Buchhaltung nach rein kirchenrechtlich/kameralistischen Grundsätzen zum Inhalt hat, kann dies – ggf. zusammen mit anderen gleichartigen Tätigkeiten und einem Umsatz > 35.000 € - einen (ertragsteuerlichen) BgA darstellen und umsatzsteuerpflichtig sein. Spätestens mit Inkrafttreten des § 2b UStG (spätestens ab 01.01.2023) sind die Einnahmen – unabhängig davon, ob ein BgA vorliegt oder nicht – umsatzsteuerbar und -pflichtig.

**Anmerkung:** Diesbezüglichen Verträge sind ggf. auch auf Ihre Vereinbarkeit mit dem Steuerberatungsgesetz (z.B. Befugnis zur beschränkten Hilfeleistung in steuerlichen Angelegenheiten) zu

prüfen. Im oben genannten Fall (privatrechtliches Auftragsverhältnis mit selbständigem Verein) ist eine steuerliche Beratung nicht zulässig.

## 5.3 gGmbH

Bei der gemeinnützigen GmbH (gGmbH) handelt es sich um keine eigene Gesellschaftsform, sondern um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), die auf die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke ausgerichtet ist.

Im Unterschied zur Gesellschaft bürgerlichen Rechts haften die Gesellschafter nicht unbeschränkt, unmittelbar und gesamtschuldnerisch, ist die GmbH selbst Steuersubjekt der Körperschaftsteuer, kann die GmbH Gemeinnützigkeit erlangen. Im Unterschied zum Verein ist der Kreis der Gesellschafter zahlenmäßig überschaubar und soll geschlossen bleiben, haben die Gesellschafter einer GmbH stets die Möglichkeit, Einfluss auf die Geschäftspolitik zu nehmen, können die Gesellschafter Einlagen leisten und im Fall des Ausscheidens zumindest in Höhe ihrer Einlage einen Abfindungsanspruch erhalten.

### **Beispiel:**

*Die Kirchengemeinden A und B möchten, um eine Nachbarschaftshilfe in ihrer Region zu implementieren, eine Kooperation mit einer beschränkten Haftung eingehen. Dazu gründen sie in notarieller Form eine GmbH unter der Firma „Nachbarschaftshilfe AB gGmbH“ mit dem gesetzlichen Mindeststammkapital von EUR 25.000, beschließen in diesem Zusammenhang den Gesellschaftsvertrag und verpflichten sich zu einer Einlage von jeweils EUR 12.500. Im Anschluss wird die Gesellschaft „Nachbarschaftshilfe AB gGmbH“ in notariell beglaubigter Form zum Handelsregister angemeldet und dort eingetragen.*

### 5.3.1 Wie entsteht eine (g)GmbH

Voraussetzung	Erläuterung / Beispiel
<b>Gründungsverfahren</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ notarielle Gründungsurkunde einschließlich des Gesellschaftervertrags (= Satzung) der GmbH,</li> <li>▪ notariell beglaubigte Handelsregisteranmeldung,</li> <li>▪ Entstehung der GmbH als juristische Person mit Eintragung im Handelsregister.</li> </ul> <p>Für die Gründung einer GmbH beträgt das Stammkapital mindestens EUR 25.000. Eine UG (Unternehmergesellschaft, „1-Euro-GmbH) kann bereit mit EUR 1 Stammkapital gegründet werden. Dafür unterliegt diese gewissen Kapitalbindungsregelungen.</p>
<b>Satzungsinhalt</b>	<p>Die Satzung der GmbH muss folgenden Mindestinhalt haben:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Firma (Name),</li> <li>▪ Sitz und Gegenstand des Unternehmens (hier ist die kirchliche Zwecksetzung aufzunehmen),</li> <li>▪ Höhe des Stammkapitals,</li> <li>▪ Art der Erbringung des Stammkapitals (Bar- oder Sachgründung),</li> <li>▪ Zahl und Zusammensetzung der Gesellschafter.</li> </ul> <p>Bei einer gGmbH muss eine Satzung erstellt werden, die als Unternehmensgegenstand eindeutig die Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nennt. Die Satzung sollte anschließend mit dem zuständigen Finanzamt abgestimmt werden.</p> <p>Hinsichtlich des Entwurfs der Satzung ist auf die bestehenden Mustersatzungen der Landeskirchen bzw. Diözesen zu verweisen.</p>
<b>Bestellung eines Geschäftsführers</b>	<p>Für die Bestellung eines Geschäftsführers ist ein Gesellschafterbeschluss erforderlich. Diese Bestellung kann bereits anlässlich der Gründung der Gesellschaft beim Notar oder durch separaten privatrechtlichen Beschluss erfolgen.</p>
<b>Eröffnung eines Bankkontos</b>	<p>Für die Einzahlungen der Einlagen im Rahmen der Erbringung des Stammkapitals der GmbH ist die Eröffnung eines Bankkontos notwendig.</p>
<b>Handelsregisteranmeldung</b>	<p>Die Gründung der GmbH ist durch sämtliche Geschäftsführer in notariell beglaubigter Form anzumelden. Zur Anmeldung sind dem Notar nach Einzahlung der Einlagen auf das Bankkonto entsprechende Einzahlungsnachweise vorzulegen. Die Geschäftsführer haben anlässlich der HR-Anmeldung zu versichern, dass die Einlagen zur freien Verfügung der Geschäftsführer geleistet sind.</p>
<b>Gewerbeanmeldung</b>	<p>Im letzten Schritt muss eine Gewerbeanmeldung beim zuständigen Gewerbeamt der jeweiligen Gemeinde erfolgen.</p>

## 5.3.2 Was sind die Folgen der Entstehung einer (g)GmbH?

### 5.3.2.1 Rechtliche Folgen

<b>Rechtsfähigkeit</b>	<p>Für die Einordnung der Rechtsfähigkeit ist zwischen drei Gründungsstadien zu differenzieren:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Vorgründungsgesellschaft:</b> (= Zeitraum zwischen dem (konkludenten) vertraglichen Zusammenschluss bis zur notariellen Gründung GmbH): Die Vorgründungsgesellschaft ist in der Regel eine BGB-Gesellschaft, deren Zweck auf die Gründung der späteren Gesellschaft gerichtet ist. Als (Außen-)GbR ist sie rechtsfähig.</li><li>• <b>Vor-(g)GmbH:</b> (= Zeitraum zwischen der notariellen Gründung und der Eintragung der GmbH im Handelsregister): Rechtsform eigener Art, die ebenfalls bereits rechtsfähig ist.</li><li>• <b>Eingetragen (g)GmbH:</b> rechtsfähig</li></ul>
<b>Haftung</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Vorgründungsgesellschaft:</b> Die Vorgründungsgesellschaft ist regelmäßig eine BGB-Gesellschaft, daher Haftung entsprechend den Vorschriften einer (Außen-)GbR.</li><li>• <b>Vor-(g)GmbH:</b> Die Vor-Gesellschaft haftet für alle sie treffenden Verbindlichkeiten mit ihrem Gesellschaftsvermögen; die Gesellschafter haften anteilig nach dem Verhältnis ihrer Beteiligung in unbegrenzter Höhe für alle Verluste, die nicht vom Gesellschaftsvermögen abgedeckt sind. Hinzu tritt die Handelndende Haftung, wonach eine von der Gesellschafterhaftung unabhängige, gesamtschuldnerische Haftung derjenigen eintritt, die vor Eintragung im Namen der GmbH gehandelt haben.</li><li>• <b>Eingetragen (g)GmbH:</b> Grundsätzlich nur noch Haftung der Gesellschaft mit dem Gesellschaftsvermögen.</li></ul>
<b>Vertretung</b>	<p>Die (g)GmbH besteht grundsätzlich aus zwei bzw. drei Organen:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Geschäftsführer</li><li>• Gesellschafterversammlung</li><li>• Evtl. Aufsichtsrat</li></ul> <p>Die Vertretung im Außenverhältnis erfolgt durch den oder die Geschäftsführer.</p>

### 5.3.2.2 Steuerrechtliche Folgen

#### Ertragsteuer

Sofern die GmbH satzungsgemäß (s.u.) gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt, können Steuerbegünstigungen erlangt werden. Insoweit besteht Steuerfreiheit im ideellen Bereich, den Zweckbetrieben und dem Bereich der Vermögensverwaltung. Lediglich bei den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben könnten Steuerpflichten entstehen.

Bei Gewinnausschüttungen an Anteilseigner können zudem kapitalertragsteuerliche Folgen entstehen (insoweit wären jedoch auch die Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts zur Mittelverwendung zu beachten).

#### Umsatzsteuer

Soweit eine unternehmerische Tätigkeit selbständig ausgeführt wird, ist die GmbH umsatzsteuerlicher Unternehmer und muss für die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die im Inland im Rahmen des Unternehmens ausgeführt werden, grundsätzlich Umsatzsteuer entrichten, soweit keine Steuerbefreiungsnormen greifen.

#### Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft

Damit die GmbH als steuerbegünstigt (gemeinnützig) anerkannt werden kann, muss als der Satzungszweck ausschließlich und unmittelbar in der Verfolgung von gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken liegen. Die Anerkennung Körperschaft erfolgt bei Erfüllung der Voraussetzungen durch die Finanzverwaltung

## 6. Beteiligung einer Kirchengemeinde / eines Kirchenbezirks an einer GmbH

Die Beteiligung an einer GmbH kann zu einer umsatzsteuerlichen Organschaft und zu einem eigenständigen Beteiligungs-BgA des kirchlichen Rechtsträgers führen. Beides kann weitreichende Folgen haben. Es wird daher empfohlen, steuerlichen Rat einzuholen.

## 7. Zusammenwirken steuerbegünstigter Betriebe gewerblicher Art (Zweckbetriebe)

Kirchliche Körperschaften des öffentlichen Rechts können unter bestimmten Voraussetzungen steuerbegünstigte Betriebe gewerblicher Art besitzen (sogenannte Zweckbetriebe<sup>49</sup>). Zweckbetriebe verfügen über eine gemeinnützige Satzung<sup>50</sup>, erfüllen strenge steuerliche Vorgaben und erhalten von der Finanzverwaltung eine Steuerfreistellungsbescheinigung.<sup>51</sup>

Arbeiten Zweckbetriebe kirchlicher KdÖR planmäßig zusammen, um gemeinsam einen steuerbegünstigten Zweck zu verfolgen, kann auch dieses Zusammenwirken steuerbegünstigt sein, soweit alle einschlägigen steuerrechtlichen Vorgaben eingehalten werden.<sup>52 53 54</sup> Eventuell anfallende Gewinne unterliegen unter diesen Voraussetzungen nicht der Körperschaftsteuer<sup>55</sup> und auf eventuell anfallende, umsatzsteuerpflichtige Einnahmen findet der ermäßigte Umsatzsteuersatz Anwendung.<sup>56</sup>

Vorhaben dieser Art rechtssicher zu gestalten und durchzuführen, kann komplex und sehr formalistisch sein. Eine intensive (steuer-)rechtliche Begleitung ist für derartige Projekte unbedingt empfehlenswert.

---

<sup>49</sup> Zweckbetrieb siehe § 65 der Abgabenordnung (AO)

<sup>50</sup> Eine ausführliche Darstellung des Gemeinnützigkeitsrechts ist nicht Gegenstand dieser Handreichung.

<sup>51</sup> siehe § 51 ff der Abgabenordnung 3. Abschnitt steuerbegünstigte Zwecke

<sup>52</sup> § 57 Abs. 3 AO, neu eingeführt durch das Jahressteuergesetz 2020 – sogenannte Gemeinnützigkeitsreform 2020

<sup>53</sup> Da der neue § 57 Abs. 3 AO nicht selbsterklärend ist, hat das Bundesministerium für Finanzen hierzu im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) weitere Punkte erläutert (IV C 4 – O 1000/19/10474:004) Dok 2021/0687564 vom 06.08.2021

<sup>54</sup> Begünstigung des § 57 Abs. 3 AO soll nicht bei einem Zusammenwirken mit juristischen Personen als solche gelten (siehe AEAO zu § 57 Abs. 3 Nr. 7). Es bedarf somit eines Zweckbetriebes.

<sup>55</sup> Siehe § 5 Abs. 1 Nr. 9 Körperschaftsteuergesetz

<sup>56</sup> Siehe § 12 Abs. 2 Nr. 8 Umsatzsteuergesetz

## 8. Checkliste

Folgende Punkte sollten obligatorisch für Kooperationen geklärt und anschließend dokumentiert werden:

### Inhalt:

- Zweck/Ziel/genauer Inhalt der Kooperation
- Absichtserklärung oder gemeinsames wirtschaftliches Handeln mit steuerlichen Implikationen?<sup>57</sup>
- Öffentlich-rechtliche/kirchenrechtliche oder privatrechtliche Kooperation?
- Besteht Einigkeit über die gewählte Rechtsform und damit einhergehenden Rechte und Pflichten?
- Finanzierung und / oder Ausstattung der Kooperation:
  - Sind diese eindeutig steuerlich kategorisiert (Gesellschafterbeitrag, Zuschuss, ...)
  - Gehen damit steuerliche Pflichten einher?
- Personaleinsatz: Kosten, Tarif, Lohnsteuerliche Folgen geklärt und berücksichtigt?
- In wessen Eigentum gehen eventuell gemeinsam angeschaffte Gegenstände über?
- Sind Regelungen bezüglich eines etwaigen Endes der Kooperation erforderlich?

### Beteiligte:

- Sind ausschließlich kirchliche KdöR oder auch privatrechtliche Personen Kooperationspartner?
- Festlegung der Verantwortlichen für die Kooperation ggf. für die Bereiche:
  - Geschäftsführung,
  - Berücksichtigung kirchenrechtlicher Vorgaben (z.B. Genehmigungsvorbehalt)
  - Buchhaltung,
  - steuerliche Pflichten
  - Gemeinnützigkeitsrecht
  - Verschriftlichung, Ablage, Archivierung
- Sind kirchliche Verwaltungsstellen zu informieren und einzubinden?

### Externe:

- Prüfung des Kooperationsinhalts und der gewählten Kooperationsform durch die zuständige kirchliche Aufsicht (Landeskirche oder Diözese) erforderlich, gewünscht und durchgeführt?
- Kirchenrechtliche Genehmigung erforderlich und erteilt?
- Ist eine Abstimmung / Anmeldung/ Offenlegung gegenüber dem Finanzamt erforderlich und erfolgt?
- Ist ggf. eine Gemeinnützigkeitsbescheinigung bei der Finanzverwaltung zu beantragen?
- Sind andere Eintragungsvorschriften zu beachten (z.B. Vereinsregister)?

### Außerdem:

- Sicherstellung eines angemessenen Versicherungsschutzes

<sup>57</sup> Handreichung öAD 4.5.2.2 Absichtserklärung

## 9. Handlungsempfehlung

Kirchliche Rechtsträger kooperieren in vielfältiger Art. Dies kann auf öffentlich-rechtlicher als auch privatrechtlicher Grundlage geschehen. Spätestens mit Einführung von § 2b UStG sind auch steuerrechtliche Vorschriften zu beachten, die eine eindeutige Kategorisierung von Kooperationen erfordern, damit steuerliche Pflichten zutreffend erfüllt werden können. Eine Zuordnung ist im Einzelfall fachlich komplex und mit Unsicherheiten behaftet – aber erforderlich.

Der Kooperationszweck, der rechtliche Rahmen (Handlungsform) und Finanzierungsmodalitäten (Handlungsrahmen) leisten Hinweise auf die (steuerrechtliche) Komplexität von Kooperationen.

Ziel der anschließenden Darstellung ist es, beispielhaft die Steuerrelevanz von Kooperationen zu skizzieren. Insbesondere Kooperationen mit hoher Steuerrelevanz erfordern von den verantwortlichen Akteuren die Beachtung und Einhaltung steuerlicher Vorgaben, um Haftungsrisiken zu vermeiden.

### Grundsätzlich keine Steuerrelevanz:

1. Liegt eine weitgehend **unverbindliche Absichtserklärung** vor?<sup>58</sup>  
Bei bloßen Absichtserklärungen liegt das Maß an rechtlicher Bindung unterhalb eines gemeinsamen wirtschaftlichen Handelns / Tuns. Entscheidend für die Annahme einer Absichtserklärung sind die **Vermeidung einer gemeinsamen wirtschaftlichen Verantwortung und Geschäftsführung** einerseits **sowie** die **Vermeidung eines Leistungsaustausches** zwischen den Beteiligten andererseits.

#### **Beispiele:**

**Abstimmung zweier Projekte mit einem gemeinsamen Zuschussgeber**  
*gemeinschaftliche Entwicklung eines Konzepts ohne Kostenersatz zugunsten eines Beteiligten*  
*Vermittlung / Weiterreichung von Aufträgen bei Auftragsüberhängen ohne Provisionsvereinbarung*

2. Wird das Zusammenwirken gefördert – **ohne**, dass ein steuerlicher **Leistungsaustausch** vorliegt?

Oftmals werden im christlich-gemeinwohlorientierten Umfeld Vorhaben finanziell gefördert, ohne dass es sich hierbei um einen Leistungsaustausch im steuerlichen Sinne handelt. Es können Zahlungsflüsse vorliegen, die nicht steuerrelevant sind.

#### **Beispiele:**

*Gewährung echter Zuschüsse<sup>59</sup> an ein Projekt*  
*Weiterleitung von Kirchensteuermitteln aufgrund kirchengesetzlicher Vorgaben*

### Mit geringer Wahrscheinlichkeit steuerrelevant:

3. Ist Inhalt der Kooperation eine **hoheitliche Tätigkeit**, die ausschließlich verfassten Kirchen vorbehalten ist und deren **Finanzierung auf öffentlich-rechtliche Regelungen** beruht?<sup>60</sup>

<sup>58</sup> Handreichung öAD 4.5.2.2 Absichtserklärung

<sup>59</sup> Handreichung öAD 5. Umsatzsteuerpflicht bei Zuschüssen

<sup>60</sup> Handreichung öAD ab 9.3, mit verschiedenen Beispielen mit Schwerpunkt auf Beistandsleistungen z.B. unter 9.3.11 Dienstleistungen für andere kirchliche kdöR.

Nehmen Körperschaft des öffentlichen Rechts Aufgaben wahr, die diesen durch gesetzliche Sonderregelungen eigentümlich und vorbehalten sind und erfolgt die Zusammenarbeit auf öffentlich-rechtliche Grundlage, **könnte** eine nicht steuerrelevante Kooperation vorliegen. Das Vorliegen der Begünstigungstatbestände<sup>61</sup> sollte von den Akteuren gegenüber dem Finanzamt belegt werden können.

**Beispiele:**

*Gemeinsame Ausbildung von Priestern*

*Zusammenarbeit von Kirchengemeinden bei der Begleitung von Konfirmandinnen*

4. Liegt eine privatrechtliche Gesellschaft (z.B. GbR) vor, die sich ausschließlich durch **echte Gesellschafterbeiträge** finanziert?

Echte Gesellschafterbeiträge führen zu keinem Leistungsaustausch und stellen daher keinen umsatzsteuerbaren Umsatz dar (nicht umsatzsteuerrelevant). Ein ertragsteuerlicher Gewinn wird nicht erwirtschaftet, da echte Gesellschafterbeiträge keine ertragsteuer-relevanten Einnahmen darstellen.

**Beispiel:**

*Zwei Kirchengemeinden betreiben ein Reparatur Café. Die Inanspruchnahme ist für Nutzende kostenfrei. Kostendeckung erfolgt ausschließlich durch echte Gesellschafterbeiträge.*

**Hinweis:**

Kirchliche Genehmigungsvorbehalte sind zu berücksichtigen.

5. Liegt ein vom Finanzamt anerkannter, **gemeinnütziger Verein ohne wirtschaftliche** Tätigkeit vor?

Erfüllen Vereine steuerliche Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen ist ausschließlich der sogenannte wirtschaftliche Geschäftsbetrieb steuerrelevant. Wird kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, besteht grundsätzlich keine Steuerzahlungspflicht. Es gelten spezielle Sonderregelungen für gemeinnützige Vereine. Diese sind einzuhalten und zu beachten. Bei Beachtung können steuerliche Zuwendungsbescheinigungen (Spendenbescheinigungen) durch den Verein ausgestellt werden. Ansonsten drohen steuerliche und haftungsrechtliche Risiken.

**Beispiel:**

*Zwei Kirchengemeinden betreiben eine Beratungsstelle für Menschen in schwierigen Lebenssituationen und gründen hierzu einen Verein. Die Gemeinnützigkeitsbescheinigung des Finanzamtes für die Satzung der Beratungsstelle liegt vor. Das Beratungsangebot wird unentgeltlich angeboten.*

**Hinweis:**

Die Satzung ist zweckmäßigerweise vor Tätigwerden mit dem Finanzamt abzustimmen. Änderungen der Satzung sind diesem zeitnah mitzuteilen, um den Gemeinnützigkeitsstatus nicht zu gefährden und Haftungsrisiken zu vermeiden.

---

<sup>61</sup> Zum Beispiel Vorliegen der Voraussetzungen von § 2b UStG, Siehe auch Handreichung öAD

### Mit hoher Wahrscheinlichkeit Steuerrelevant:

6. Basiert die Kooperation auf **einer privatrechtlichen Vereinbarung** und ist der Kooperationszweck **eine Tätigkeit**, die auch von **privatwirtschaftlichen** Unternehmen ausgeübt werden kann und bei diesen **umsatzsteuerpflichtig** wäre?

Nehmen Körperschaft des öffentlichen Rechts Aufgaben auf privatrechtliche Grundlage wahr, greifen die speziellen Sonderregelung für KdöR (§ 2b UStG) **nicht**. Es gelten die allgemeinen, steuerlichen Regelungen, die es zu kennen und beachten gilt.

**Beispiel:**

*Gemeinsames (Begegnungs-) Café zweier Kirchen mit Verkauf von Speisen und Getränken*

7. Liegt eine privatrechtliche Gesellschaft vor (z.B. GbR), **welche** Leistungen am Markt **gegen Zahlung eines Entgelts** anbietet?

Steuerliche Sonderregelungen für KdöR (§ 2b UStG) finden grundsätzlich **keine** Anwendung. Es ist erforderlich die allgemein gültigen, steuerlichen Regelungen zu beachten.

**Beispiel:**

*Zwei Kirchengemeinden betreiben ein Reparatur Café. Die Inanspruchnahme steht für jeden offen und ist kostenpflichtig.*

8. Liegt ein **gemeinnütziger Verein mit wirtschaftlicher** Tätigkeit vor?

Erfüllen Vereine steuerliche Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen unterliegen Sie dennoch mit Ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Steuer. Es greifen spezielle Sonderregelungen für gemeinnützige Vereine. Diese sind einzuhalten und zu beachten. Bei Beachtung können steuerliche Zuwendungsbescheinigungen (Spendenbescheinigungen) durch den Verein ausgestellt werden. Ansonsten drohen steuerliche und haftungsrechtliche Risiken.

**Beispiel:**

*Zwei Kirchengemeinden betreiben ein Reparatur-Café. Es existiert eine Satzung, die vom Finanzamt als Gemeinnützig anerkannt wurde. Der Verein erbringt unterschiedliche Leistungen gegen Entgelt an unterschiedliche Zielgruppen. Mit dem Finanzamt wurde die Zuordnung der Einnahmen auf die vier Sphären (ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) abgestimmt.*

**Hinweis:**

Die Satzung ist zweckmäßiger Weise vorab mit dem Finanzamt abzustimmen. Änderungen der Satzung sind zur Vermeidung von Haftungsrisiken zeitnah mitzuteilen. Falls Unsicherheiten bezüglich der Zuordnung von Einnahmen zu den vier Sphären (ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) bestehen, könnte dies mit dem Finanzamt im Zuge der abgestimmt werden, um Steuerrisiken zu reduzieren.

9. Liegt ein Verein vor, erfüllt aber **nicht** die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen?

Die Vorteile der Gemeinnützigkeit werden nicht gewährt. Somit besteht grundsätzlich Steuerpflicht bei der Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Umsatzsteuer und Grundsteuer. Zuwendungs- bzw. Spendenbescheinigungen dürfen nicht ausgestellt werden.

10. Wird beabsichtigt eine **gGmbH** zu gründen?

Steuer(rechtliches) Spezialwissen ist erforderlich.

**Fazit:**

Unterstützung durch fachlich versierte Stellen mit Steuerwissen ist oftmals erforderlich.

Kirchliche Genehmigungsvorbehalte und kirchliche Aufsicht reduzieren Haftungsrisiken für alle Beteiligten.

## Ihre Ansprechpartner

für Sachverhalte die **Diözese Rottenburg Stuttgart** betreffend:

Karl-Heinz Glasebach  
Bischöfliches Ordinariat Rottenburg  
Tel.: 07472 169-1310  
Fax: 0 7472 169-606 (Abt. Fax - bitte Adressat unbedingt angeben)  
E-Mail: khglasebach@bo.drs.de

für Sachverhalte die **Evangelische Landeskirche in Württemberg** betreffend:

Sandra Neubronner Evangelischer Oberkirchenrat Stuttgart Tel.: 0711 2149-459 E-Mail: sandra.neubronner@elk-wue.de	Kathrin Semmler Evangelischer Oberkirchenrat Stuttgart Tel.: 0711 2149-319 E-Mail: kathrin.semmler@elk-wue.de
--	--

Marco Flaschenträger  
Evangelischer Oberkirchenrat Stuttgart  
Tel.: 0711 2149-240  
E-Mail: marco.flaschentraeger@elk-wue.de

für Sachverhalte die **Evangelische Landeskirche in Baden** betreffend:

Ann-Kathrin Hüttche Evangelischer Oberkirchenrat Karlsruhe Tel.: 0721 9175 963 E-Mail: ann-kathrin.huettche@ekiba.de	Martin Maissenbacher Evangelischer Oberkirchenrat Karlsruhe Tel.: 0721 9175 710 E-Mail: martin.maissenbacher@ekiba.de
---	--

Diese Handreichung wurde entwickelt durch die KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die KPMG Law Rechtsanwalts-gesellschaft GmbH, die Diözese Rottenburg-Stuttgart, die Evangelische Landeskirche in Württemberg und die Evangelische Landeskirche in Baden unter Mitwirkung von

Dr. Thorsten Helm und Philipp Haaf  
KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Constanze Hudelmaier  
KPMG Law Rechtsanwalts-gesellschaft mbH

Karl-Heinz Glasebach  
Bischöfliches Ordinariat Rottenburg

Sandra Neubronner und Marco Flaschenträger  
Evangelischer Oberkirchenrat Stuttgart

Nicole Gutknecht, Ann-Kathrin Hüttche, Lara Nonnenmacher und Martin Maissenbacher  
Evangelischer Oberkirchenrat Karlsruhe