

# Rechtliche und steuerliche Aspekte von Ordenszusammenschlüssen

In den letzten Jahren werden verstärkt bislang kirchen- und zivilrechtlich eigenständige Provinzen von Ordensgemeinschaften zu einer einheitlichen kirchenrechtlichen Gemeinschaft („Deutsche Provinz“) bundesländer- oder staatenübergreifend zusammenggeführt. Aus diesem Anlass ergeben sich neben den ordensinternen und kirchenrechtlichen Überlegungen eine Vielzahl von rechtlichen und steuerlichen Fragen, insbesondere unter dem Aspekt, dass die zivil- und kirchenrechtlichen Zusammenschlüsse sich regional über verschiedene Bundesländer erstrecken. Im Folgenden sollen exemplarisch einige dieser Fragestellungen angesprochen werden:

## Grundsätzliche Erwägungen

Ausgangspunkt der grundsätzlichen Überlegungen ist die Frage, welche Rechtsform bzw. gesellschaftsrechtliche Trägerstruktur die beteiligten Ordensgemeinschaften aufweisen, und welche Zielrechtsform bzw. Trägerstruktur im Rahmen des Vereinigungsprozesses zukünftig angestrebt wird. Bei der Überlegung, welche Rechtsform die einheitliche kirchenrechtliche Gesamtgemeinschaft haben soll, ist üblicherweise zwischen dem eingetragenen Verein und der Körperschaft des öffentlichen Rechts zu unterscheiden. Andere Rechtsformen wie die gemeinnützige GmbH sind als Rechtsträger von Ordensgemeinschaften zwar denkbar, spielen in der Praxis jedoch nur eine untergeordnete Rolle. Bei den von der Solidaris

Unternehmensberatungs-GmbH\* in der Vergangenheit begleiteten Ordenszusammenschlüssen wurde als Zielrechtsform die Körperschaft des öffentlichen Rechts, insbesondere aufgrund ihres privilegierten Status im Hinblick auf die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen, bevorzugt. Hierbei ist zu beachten, dass das Vorhandensein von öffentlich-rechtlichen Körperschaften vor allem abhängig vom jeweiligen Sitz der Ordensgemeinschaft ist. So bestehen im Freistaat Bayern sowie in Rheinland-Pfalz und Baden-Württemberg Ordensgemeinschaften überwiegend in der Rechtsform der Körperschaft des öffentlichen Rechts, während in den anderen Bundesländern Ordensgemeinschaften vor allem in der Rechtsform des eingetragenen Vereins zu finden sind.

In Rahmen der Entscheidung über die Zielrechtsform und -struktur der einheitlichen Gemeinschaft ist insbesondere auch zu hinterfragen, welche Arten von Einrichtungen von den am Zusammenschluss beteiligten Ordensgemeinschaften betrieben werden und welche sinnvolle Organisationsstruktur sich für diese anbietet. Im Rahmen der damit verbundenen Vermögensübertragungen inklusive der Übertragung von Grundstücken ist ferner zu prüfen, inwieweit Betriebe gewerblicher Art vorliegen und diese auch gegenüber dem Finanzamt erklärt wurden bzw. von der Finanzverwaltung als solche behandelt wurden. Im Hinblick auf den besonderen Status von anerkannten Religionsgemeinschaften ist insbesondere die Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 19. Februar 2004 (S 2706-165-STO 214) rele-

**D** vant. Gemäß dieser Verfügung ist bei öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften und diesen nahestehenden Einrichtungen zu prüfen, ob die Einrichtungen dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen sind. Dies ist dann der Fall, wenn die Einrichtungen nach dem kirchenrechtlichen Selbstverständnis dazu dienen, den Verkündigungsauftrag der Kirche wahrzunehmen. Dies ist insbesondere bei kirchlichen Angeboten an Christen und religiös Interessierte zu bejahen, z. B. bei Besinnungstagen, Exerzitien, Seminaren, Schulungen oder sonstigen Veranstaltungen zu relevanten gesellschaftsrechtlichen Themen. Entscheidend ist hierbei der spezifische kirchliche Charakter. Darüber hinaus wird auch bei Kindergärten, Kinderhorten, Kindertagesstätten sowie Alten- und Pflegeheimen, Krankenhäusern und Sozialstationen regelmäßig eine kirchliche Aufgabenwahrnehmung bzw. ein kirchlicher Verkündigungsauftrag als im Vordergrund stehend angesehen, mit der Folge, dass diese Tätigkeiten dem Hoheitsbereich einer öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaft zuzuordnen sind und damit keinen Betrieb gewerblicher Art begründen.

Aus steuerlicher Sicht kann in der Regel eine Übertragung der Einrichtungen zu Buchwerten erfolgen, da diese Einrichtungen bzw. Vermögenswerte im Hoheitsbereich der Körperschaft des öffentlichen Rechts zu erfassen sind. Sind solche zu übertragenden Einrichtungen im hoheitlichen Bereich der Körperschaft zu erfassen, ist die Aufstellung einer Satzung gemäß § 60 AO unter steuerlichen bzw. gemeinnützigkeitsrechtlichen Gesichtspunkten entbehrlich.

Allerdings ist zu berücksichtigen, dass steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von dem Privileg der hoheitlichen Tätigkeit im Rahmen des kirchlichen Verkündigungsauftrags nicht erfasst sind und unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 KStG als Betriebe gewerblicher Art zu besteuern sind. Neben diesen grundsätzlichen steuerrechtlichen Aspekten ergeben sich gerade bei zi-

vilrechtlichen Vermögensübertragungen zwischen verschiedenen Rechtsträgern weitere steuerliche Fragestellungen insbesondere im Hinblick auf den Anfall von Grunderwerbsteuer, Schenkungsteuer sowie die Umsatzsteuer.

## Grunderwerbsteuer

Die Vermögensübertragung und die Übertragung des Eigentums an Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten ist gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit, wenn der Vorgang der Schenkungsteuer unterliegt. Die Übertragung von Grundstücken von einer Ordensgemeinschaft in der Rechtsform des eingetragenen Vereins auf eine Ordensgemeinschaft in der Rechtsform der Körperschaft des öffentlichen Rechts kann nach § 3 Abs. 2 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit sein, wenn keine Gegenleistungen (wie zum Beispiel Verbindlichkeiten) übernommen werden. Darüber hinaus sind Grundstückserwerbe ggf. gemäß § 4 Nr. 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit, wenn die Grundstücksübertragung in Zusammenhang mit der Übertragung öffentlicher Aufgaben steht. Hier sind also auch die o. g. Voraussetzungen im Rahmen der Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 19. Februar 2004 nochmals zu prüfen, mit der Folge, dass die Übertragung von Grundstücken zwischen Ordensgemeinschaften in der Rechtsform der Körperschaft des öffentlichen Rechts nach § 4 Nr. 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit sein kann.

## Schenkungssteuer

Die Vermögensübertragung und die Übertragung des Eigentums an Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten ist nach § 13 Abs. 1 Nr. 16a ErbStG von der Schenkungsteuer befreit, da die Vermögenswerte

für Tätigkeiten einer Körperschaft des öffentlichen Rechts bzw. für steuerbegünstigte Tätigkeiten eingesetzt werden.

## Umsatzsteuer

Je nach gewähltem Weg des Zusammenschlusses (Umwandlung, Auflösung mit Anfallklausel etc.) der Orden wird hinsichtlich der Umsatzsteuer entweder eine nach § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegen oder es überhaupt an einem Leistungsaustausch fehlen. Zudem kann grundsätzlich bei der Umwandlung zweier Körperschaften (e. V., KöR), an denen niemand Gesellschaftsrechte erwerben kann, eine Entgeltlichkeit in Form von Gesellschaftsrechten auch nicht angenommen werden.

Soweit Zweckbetriebe und Vermögen aus der Vermögensverwaltung auf die Körperschaft des öffentlichen Rechts übertragen werden, erfolgt dies regelmäßig zu Buchwerten und damit ertragsteuerneutral. Für Körperschaften,

welche ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, sind ferner die besonderen Vorschriften der §§ 52 bis 68 AO zu beachten. Hierbei ist vor allem der Grundsatz der Vermögensbindung nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO zwingend. So darf bei Auflösung einer steuerbegünstigten Körperschaft das Vermögen nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. Diese Voraussetzung ist nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 AO auch dann erfüllt, wenn das Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke übertragen wird.

*Karsten Stecker ist als Rechtsanwalt und Prokurist bei der Solidaris-Revisions GmbH in München tätig.*

\* Der vorliegende Artikel wurde erstmals in der Solidaris-Information 2/2008 veröffentlicht.

## Praxis-Hinweis:

Aufgrund der vorstehend aufgeworfenen steuerrechtlichen Fragestellungen ist grundsätzlich zu empfehlen, die beabsichtigten Vermögensübertragungen im Vorfeld mit den zuständigen Finanzämtern abzustimmen. Sollte beabsichtigt sein, von einer Ordensgemeinschaft in der Rechtsform des eingetragenen Vereins auf einen anderen Rechtsträger eine Vermögensübertragung durchzuführen, empfiehlt es sich, im Vorfeld die satzungsmäßige Vermögensanfallsberechtigung bei Auflösung des eingetragenen Vereins dahingehend zu ändern, dass die aufnehmende Ordensgemeinschaft auch die vermögensanfallsberechtigte Ordensgemeinschaft ist.

Neben den steuerlichen Themen gibt es eine Vielzahl anderer praktischer Probleme, die im Vorfeld mit den Beteiligten abzustimmen sind. Hierzu gehört neben der Frage der Behandlung etwaiger Fördermittel, insbesondere im Krankenhaus- und im Pflegeheimbereich, auch die Frage der Einbeziehung der Kostenträger zur Sicherstellung der zukünftigen Finanzierungsgrundlagen der Einrichtungen. Daneben spielen oftmals Fragen der Zusatzversorgung der Mitarbeiter der jeweiligen Einrichtungen eine besondere Rolle; hier können, abhängig von den regionalen Gegebenheiten, unterschiedliche Zugehörigkeiten zu Zusatzversorgungskassen bestehen.