

## *Lohnsteuerpflicht von Ordensangehörigen*

nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 9. 2. 1951

Von Dr. phil. Dr. jur. utr. August Kayser, Steuerberater, Berlin

Vorweg sei folgendes festgestellt:

Eine Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft (§ 3 StAnpG).

Zum Tatbestand gehört auch eine Willensäußerung bei Rechtsgeschäften. Eine solche Willensäußerung ist von den Finanzämtern zu beachten, soweit nicht Scheingeschäfte oder Rechtsmißbrauch vorliegen (§§ 5, 6 StAnpG).

Zum Tatbestand gehören auch das Kirchen- und Ordensrecht. Es ist Aufgabe der Steuerpflichtigen, auch solche Tatbestände den Finanzämtern zur Kenntnis zu bringen.

In dem Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzhof können neue Tatsachen grundsätzlich nicht vorgebracht werden.

Wenn daher vielfach das Urteil des BFH vom 9. 2. 1951 in der Literatur kritisiert wird, so sollte man zunächst fragen, ob der Sachverhalt den Vorinstanzen zutreffend vorgetragen war.

Vor allem sollte man aber den Inhalt des Urteils lesen, bevor man dazu Stellung nimmt.

Der Bundesfinanzhof sagt in seiner Entscheidung:

Die Bezüge, die an einen Orden für einen Ordensangehörigen, der ein Amt außerhalb seines Ordens ausübt, gezahlt werden, sind steuerlich als Einkünfte des Ordensangehörigen anzusehen. Wenn es sich bei diesen Einkünften um Arbeitslohn handelt, unterliegen sie der Lohnsteuer.

Maßgeblich für die Entscheidung dieser Steuerfragen sind folgende Gesetzesbestimmungen:

- 1) § 38 EStG: Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer).
- 2) § 2 LStDVO: Arbeitslohn sind alle Einkünfte, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen.
- 3) § 1 (3) LStDVO: Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Angestellte (Beschäftigte) dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des

Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Der Bundesfinanzhof hat in seiner Entscheidung vom 9. 2. 1951 lediglich die Frage untersucht, ob Ordenskleriker, welche ein Kirchenamt verwalten, lohnsteuerpflichtig sind.

Hierbei hatte der BFH zu prüfen, ob die Tatbestände verwirklicht sind, an welche die vorgenannten Gesetzesbestimmungen die Lohnsteuerpflicht knüpft.

#### § 1 (3) LStDVO:

Hierzu sagt der BFH, daß der Seelsorger einer Kuratie den Weisungen des Diözesanbischofs unterstellt sei, und daß daher ein Dienstverhältnis vorliege.

Diese Auffassung des BFH ist nicht zu beanstanden, weil nach can. 631 CIC der betr. Ordenskleriker auch den Weisungen des zuständigen Bischofs unterstellt ist. Es bleibt aber auch die Unterstellung unter den Ordensoberen, der den Ordensangehörigen jederzeit aus dem Kirchenamt abberufen kann.

#### § 2 LStDVO:

Der BFH untersucht weiter die Frage, ob einem Ordenskleriker, welcher mit der Verwaltung eines Kirchenamts, einer Kuratie, betraut ist, persönlich aus dem Kirchenamt Einkünfte zufließen, um damit festzustellen, daß gemäß § 2 LStDVO dem Ordenskleriker als Arbeitnehmer Einkünfte zufließen.

Der BFH bejaht diese Frage, indem er feststellt, daß mit jedem Kirchenamt Einkünfte verbunden seien, die den Lebensunterhalt des Inhabers des Kirchenamts sicherstellen sollen.

Hierin irrt der BFH, wenn den Vorinstanzen der Sachverhalt erschöpfend vorgetragen wurde, wobei wiederholt wird, daß zum Sachverhalt auch die betreffenden Bestimmungen des kanonischen Rechts gehören.

Ein Kirchenamt im Sinne der Entscheidung des BFH liegt nach can. 145 ff des CIC dann vor, wenn

- 1) das Amt nach göttlicher und kirchlicher Konstitution ein Amt von Dauer ist,
- 2) das Amt dem Inhaber persönlich nach kirchenrechtlichen Vorschriften verliehen ist,
- 3) das Amt als solches Anteil an der kirchlichen Weihe- und Jurisdiktionsgewalt mit sich bringt.

Mit jedem Kirchenamt ist nach can. 1409 das Recht auf Einkünfte (Benefizien) verbunden.

Der BFH stellt zutreffend fest, daß eine Kuratie ein Kirchenamt ist, mit welchem Einkünfte zur Sicherstellung des Lebensunterhalts des Inhabers verbunden sind.

Der BFH irrt aber in der Annahme, daß solche Einkünfte auch einem Ordenskleriker zufließen müssen, wenn er Verwalter der Kuratie ist.

Der BFH bezieht sich in seiner Entscheidung auf den Grundsatz einer gleichmäßigen Behandlung der Steuerpflichtigen. Dazu wird bemerkt, daß der Grundsatz von der Gleichmäßigkeit der Besteuerung als solcher nirgendwo formuliert ist. \*) Es liegt auch, richtig vorgetragen, nicht der gleiche Sachverhalt vor, der zu einer gleichmäßigen Behandlung Anlaß geben könnte. Die Weltkleriker beziehen die Einkünfte aus dem Kirchenamt persönlich. Das ist bei Ordensklerikern nicht der Fall.

Der Hinweis des BFH darauf, daß mit jedem Kirchenamt ein bestimmtes Einkommen verbunden sei, welches den Lebensunterhalt des Inhabers des Kirchenamts sicherstellen solle, kann nämlich nur Weltkleriker betreffen.

Die Sicherstellung des Lebensunterhalts eines Klerikers ist ein Grundsatz des Kirchenrechts. Daher erfolgt die Weihe eines jeden Klerikers unter einem bestimmten Titel.

Weltkleriker werden in der Regel geweiht sub titulo servitii diocesis. Der Diözesanbischof kann in Ausübung der Versorgungspflicht dem Weltkleriker ein Kirchenamt verleihen, mit welchem ein bestimmtes Einkommen verbunden ist (beneficium).

Bei Ordensklerikern erfolgt die Weihe unter dem Titel der professio religiosa, d. h. die Sicherstellung des Lebensunterhalts übernimmt der Orden.

Daher ist im Kirchenrecht (can. 580) angeordnet, daß ein Ordenskleriker, sobald er mit der Leitung eines Kirchenamts beauftragt wird, die mit dem Kirchenamt verbundenen Benefizien und Anfälle niemals persönlich bezieht.

Diese Bestimmungen des Kirchenrechts waren in den Vorinstanzen als Tatsachen vorzutragen. War das nicht geschehen, so lag für den BFH kein Anlaß vor, sich damit zu befassen.

Der Versuch, mit dem Hinweis auf das Gelübde der Armut die Lohnsteuerpflicht zu verneinen, ist abwegig. Die Gelübde sind in den can.

---

\*) W. Hartz. Die Auslegung von Steuergesetzen, Industria-Verlag, Herne 1957, S. 46.

1307-1321 CIC geregelt, sie können von jedermann abgelegt werden. Diese Gelübde sind gewöhnlich einseitige, Gott gemachte Versprechen, welche keiner zweiten Person gegenüber erklärt und daher bürgerlich rechtlich unbeachtlich sind.

Anders ist es aber mit den Ordensgelübd en, weil diese im Zusammenhang mit der Profeß abgelegt werden (can. 572 ff), welche bürgerlich rechtlich gesehen einen zweiseitig geschlossenen Vertrag zwischen Orden und Ordensangehörigen darstellen.

Es schafft daher Verwirrung, wenn mit dem Gelübde der Armut operiert wird. Nur auf die Profeß kommt es an.

Schließlich wird zu dem Urteil vom 9. 2. 1951 noch kurz folgendes klargestellt: Der Bundesfinanzhof sagt:

Die für die Besteuerung der katholischen Orden aufgestellte sog. Familien theorie ist abzulehnen.

Es ist ein großer Wirbel in Stellungnahmen zu dem Urteil dadurch entstanden, daß vielfach geglaubt wird, der BFH habe zu den aus dem Gefüge der verschiedenen Orden sich bürgerlich rechtlich ergebenden Tatbeständen Stellung genommen. Das ist keineswegs der Fall.

Der BFH ist lediglich dem Kontrollratsgesetz Nr. 1 vom 20. 9. 1945 Art. III beigetreten, wonach es verboten ist, die in Nazigesetzen enthaltene Tendenz gegen kath. Orden zu vertreten. Eine solche Tendenz enthielt die sog. Familien theorie. Auch stellt eine Theorie keinen steuerlich beachtlichen Tatbestand dar.

Zu den Fragen, ob Orden ein familienähnliches Gebilde darstellen oder nicht, zu der Frage, wie monastisch eingerichtete Orden zu beurteilen sind, zu der Frage, ob und wann eine Ordensniederlassung ein Steuersubjekt darstellt oder, ob das Mutterhaus oder eine Niederlassung Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sind u. dergl. hat der BFH in dem Urteil vom 9.-2. 1951 keine Stellung bezogen.

Zu beachten ist, daß der BFH lediglich zu dem Fall der Bekleidung eines Kirchenamts durch einen Ordensgeistlichen Stellung nimmt. Der BFH untersucht nicht sonstige Fälle der Seelsorgetätigkeit, auch nicht die Tätigkeit auf Außenstationen in der Krankenpflege oder der Sozialfürsorge. In solchen Fällen muß im Einzelnen untersucht werden, ob sich aus den vorliegenden Tatbeständen die Voraussetzungen der §§ 38 EStG, 1 (3) 2 LStDVO ergeben. Dabei ist beachtlich: Dauer der Anstellung, Kündigungsmöglichkeit, Tarifgehalt, bezahlter Urlaub, Gestellungsvertrag, Einhaltung der üblichen Arbeitszeit u. dergl. Vor allem aber ist der Wille der Beteiligten zu berücksichtigen.