

Zum gegenwärtigen Stand der Lohnsteuerpflicht von Ordensleuten

Von Rechtsanwalt Dr. Heinrich Helfrich, Bonn

Zu der die klösterlichen Verbände immer wieder bewegenden Frage der Lohnsteuerpflicht von Ordensangehörigen soll im Folgenden zusammengestellt werden, in welcher Weise die Finanzverwaltung und die Steuerrechtssprechung sich festgelegt haben.

I.

DIE GELTENDEN VERWALTUNGSANORDNUNGEN IN DEN EINZELNEN LÄNDERN

In den Jahren 1951 bis 1958 wurden die Lohnsteuerkarteien den meisten Oberfinanzdirektionen zu § 1 LSTDV bezüglich der Lohnsteuerpflicht von Ordensangehörigen und Diakonissen neu gefaßt. Dabei wurde die lohnsteuerliche Behandlung völlig uneinheitlich geregelt hinsichtlich der Bezüge, die ein Dritter (z. B. ein Krankenhaus für die bei ihm beschäftigten Ordensschwester, eine Kirchengemeinde für Ordenspriester, der Staat für angestellte Ordenskräfte) entrichtet. Diese Uneinheitlichkeit hat wohl ihre Wurzel in dem Urteil des BFH vom 9. Februar 1951 (vgl. unter Rechtsprechung Nr. II S. 106 ff.).

Eine kurze Übersicht über den Inhalt einiger Lohnsteuerkarteien zeigt: In Baden-Württemberg wird laut Lohnsteuerkartei der OFD Stuttgart zu § 1 LSTDV 1 Tz 12 die Auffassung vertreten, daß in den Fällen, in denen Ordensangehörige außerhalb ihres Ordens für einen Dritten tätig sind, diese zu dem Dritten regelmäßig in ein Dienstverhältnis treten, wenn die Merkmale der nichtselbständigen Tätigkeit vorliegen; ein Dienstverhältnis sei nicht nur dann anzunehmen, wenn der Ordensangehörige selbst einen Dienstvertrag abgeschlossen hat, sondern auch dann, wenn der Orden sich auf Grund eines mit einem Dritten abgeschlossenen Vertrages zur Gestellung eines bestimmten oder auswechselbaren Ordensangehörigen verpflichtet hat.

In Bayern heißt es in den Lohnsteuerkarteien der Oberfinanzdirektion München und Nürnberg ähnlich, nämlich daß Ordensangehörige, die außerhalb des Ordens als Geistliche, Lehrer, Krankenpfleger usw. für einen öffentlichen oder privaten Auftraggeber tätig sind, steuerlich zu diesem in einem Dienstverhältnis stehen, gleichgültig, ob sie den Dienstvertrag selbst abgeschlossen haben, oder ob sich der Orden zur Gestellung eines bestimmten oder eines „auswechselbaren“ Ordensangehörigen verpflichtet hat. Zu ihrem eigenen Orden stünden die Ordensangehörigen nicht in einem Dienstverhältnis.

In Nordrhein-Westfalen und Hessen werden gleichlautend folgende drei Fälle bei der Gestellung von Ordensangehörigen unterschieden:

1. Der Ordensangehörige selbst schließt einen Dienstvertrag mit der anfordernden Stelle (z. B. Krankenhaus oder Pfarrgemeinde) ab.
2. Der Orden verpflichtet sich auf Grund eines zwischen ihm und der anfordernden Stelle abgeschlossenen Vertrages zur Gestellung eines auswechselbaren Ordensangehörigen.
3. Der Orden verpflichtet sich auf Grund eines zwischen ihm und der anfordernden Stelle abgeschlossenen Vertrages zur Gestellung eines bestimmten Ordensangehörigen.

Zu Fall 1 wird festgestellt, daß ein Dienstvertrag im Sinne des § 611 BGB vorliege. Zu den Fällen 2 und 3 wird auf das Urteil des BFH vom 9. Februar 1951 hingewiesen und vermerkt, daß die Bezüge, die an einen Orden für einen Ordensangehörigen gezahlt werden, der ein Amt außerhalb seines Ordens ausübe, steuerlich als Einkünfte des Ordensangehörigen anzusehen seien.¹⁾

In Niedersachsen ist in der Lohnsteuerkartei der Oberfinanzdirektion Hannover ein Erlaß vom 30. Juli 1951 des Niedersächsischen Ministeriums der Finanzen bekanntgegeben, in dem es heißt, daß durch Urteil des BFH vom 9. Februar 1951 entschieden worden sei, daß die außerhalb des Ordens unselbständig tätigen Ordensangehörigen Arbeitnehmer sind. Die Einkünfte der Ordensangehörigen unterliegen dem Steuerabzug vom Arbeitslohn. Die Lohnsteuer sei vom 1. April 1951 an nachzufordern.

Die gleiche Regelung wie Niedersachsen hat der Finanzminister des Landes Schleswig-Holstein getroffen (Anordnung des Finanzministeriums vom 5. Juli 1951 mit der Mitteilung an die Finanzämter in Lohnsteuersammelverfügung Nr. 4 vom 10. Juli 1951 Tz 10).

Im Land Rheinland-Pfalz schließlich ist die Frage der Lohnsteuer von Ordensangehörigen letztmals im Jahre 1950 geregelt worden. Ein Er-

¹⁾ Der vorerwähnte Erlaß (vom 20. 2. 1958) des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen hebt einen früheren Erlaß vom 18. 9. 1950 2220 — 8679/VC auf. In diesem aufgehobenen Erlaß wird zu dem vorgenannten Fall 2 (Gestellung eines „auswechselbaren“ Ordensangehörigen) folgende Feststellung getroffen:

„In diesem Fall ist der Ordensangehörige beim Vertragsabschluß nicht unmittelbar beteiligt. Die vertraglichen Abmachungen stellen einen einem Werkvertrag ähnlichen Vertrag dar, durch den Rechtsbeziehungen zwischen dem Orden und der angeforderten Stelle begründet werden. Die vereinbarte Vergütung fließt unmittelbar dem Orden, nicht dem Ordensangehörigen zu. Eine Lohnsteuerpflicht wird nicht ausgelöst. Unberührt bleibt ein etwaiges Arbeitsverhältnis zwischen dem Orden und dem Ordensangehörigen.“

laß des Finanzministeriums vom 3. Juli 1950, der im übrigen gleichlautend im damaligen Land Südbaden durch das Oberfinanzpräsidium Baden in Freiburg vom 22. April 1950 verfügt wurde, stellt fest, daß Ordensangehörigen und Diakonissen als lohnsteuerpflichtige Bezüge auf Außenstationen nur die Beträge zuzurechnen sind, die ihnen persönlich zufließen. Dabei sollen für bare und geldwerte Bezüge monatlich DM 45,— und als Wert der freien Unterkunft und Verpflegung ebenfalls DM 45,— angenommen werden.²⁾

II.

BEMÜHUNGEN UM EINE SACHGERECHTE REGELUNG

Wegen diesen unterschiedlichen Verwaltungsanordnungen und noch mehr wegen einer fast willkürlichen Behandlung der Frage durch die Finanzbehörden haben die interessierten Orden und Ordinariate, die Innere Mission usw., nach vorher stattgefundenen Besprechungen beim Bundesminister der Finanzen am 25. 1. 1961 einen Antrag eingereicht, mit dem sie folgende Regelung beehrten:

„Bei Mitgliedern geistlicher Genossenschaften, Diakonissen, Schwestern vom Roten Kreuz und Angehörigen ähnlicher Gemeinschaften, die außerhalb der Gemeinschaft (Mutterhaus, Kloster usw.) in der Gesundheitsfürsorge, Erziehungsfürsorge und der Wirtschaftsfürsorge tätig sind, unterliegen nur diejenigen Bezüge der Lohnsteuer, die dem einzelnen Mitglied der Gemeinschaft erkennbar zufließen.

Auf Prüfung der Lohnsteuerpflicht ist zu verzichten, wenn dem einzelnen Mitglied neben dem freien Unterhalt Barbezüge von nicht mehr als DM 900,— jährlich zu seiner persönlichen Verfügung verbleiben. Die Zahlungen der Außenstation an die Gemeinschaft (Mutterhausbeitrag, Stationsgeld usw.) gelten nicht als persönliche Bezüge. Die Frage der Lohnsteuerpflicht der außerhalb des Ordens tätigen Ordensangehörigen wird durch diese Anweisung nicht berührt.“

Der Antrag war ursprünglich weiter gefaßt. Die vorgesehene Lohnsteuerbefreiung sollte sich auch auf solche Mitglieder einer Gemeinschaft beziehen, die außerhalb ihrer Gemeinschaft (Orden) mit Aufgaben der Seelsorge und des Unterrichts betraut sind. Der BFM forderte jedoch die

²⁾ Hierzu ist zu bemerken, daß die vorgenannte Regelung offenbar zurückgeht auf die Urteile des RFH vom 11. 4. 1934 (RStBl. 1935 Seite 615) und vom 31. 7. 1935 (RStBl. 1935 Seite 1339).

Streichung mit dem Hinweis auf das Urteil des BFH vom 9. 2. 1951 und verwies zur Klärung auf den Rechtsweg.

Für katholische Orden hat der oben erwähnte Antrag in der vorliegenden Form keine praktische Bedeutung: die Ordensschwester sind mit einer verschwindend geringen Ausnahme auch heute lohnsteuerfrei, weil sie keine persönlichen Bezüge haben und, falls man die Mutterhausabgaben als ihre persönlichen Bezüge ansehen wollte, diese im Gegensatz zu den Diakonissen, Rote-Kreuz-Schwester usw. so niedrig sind, daß die lohnsteuerpflichtige Einkommensgrenze kaum erreicht wird.

Selbst wenn also dem Antrag stattgegeben wird, ist die Rechtsunsicherheit bezüglich der Versteuerung von Einnahmen derjenigen Ordensangehörigen, die außerhalb ihres Ordens eine Tätigkeit in der Seelsorge oder im Unterricht ausüben, nicht beseitigt.

Es wird daher notwendig, die von der Verwaltung vorgenommene unterschiedliche Interpretierung des Urteils des BFH vom 9. 2. 1951 zu beseitigen und eine endgültige Klärung der aufgeworfenen Frage herbeizuführen.

III.

DIE HÖCHSTRICHTERLICHE FINANZRECHTSSPRECHUNG ZU DIESER FRAGE

Zur Frage der Lohnsteuerpflicht der Ordensleute sind in den letzten 30 Jahren folgende beachtenswerte Urteile ergangen:

- 1931 R F H - Urteil vom 4. 3. 1931 VI A 882/29 (RStBl. S. 663).
Lohnsteuerpflicht des Stationsgeldes für eine Ordensschwester, die als Gewerbehauptlehrerin an einer Berufsbildungsschule einer bayerischen Stadtgemeinde tätig war.
- 1932 R F H - Urteil vom 17. 2. 1932 VI A 1 387/31 (RStBl. S. 764).
Eine vom Kreis bezahlte Gemeindeschwester (Clementinenhaus) ist nur lohnsteuerpflichtig mit den ihr persönlich zufließenden Anteilen.
- 1932 R F H - Urteil vom 16. 3. 1932 IV A 2010/31 (RStBl. S. 497).
Das Stationsgeld für seelsorgerische und Schultätigkeit von Ordensangehörigen wurde als unselbständige Arbeit der Lohnsteuer unterworfen, auch wenn ein Vertrag nur mit dem Orden besteht und dieser nach eigenem Ermessen Ordensangehörige abstellt.
- 1934 R F H - Urteil vom 11. 4. 1934 VI A 138/34 (RStBl. S. 615).
Lohnsteuerpflichtig ist nur, was der einzelnen Schwester persönlich zufließt. Der Reichsminister der Finanzen trat dem Verfahren bei

- und setzte in Erweiterung des vorstehenden Urteils fest, daß steuerpflichtiger Arbeitslohn nur die freie Station, das Taschengeld und die Tracht sei, da übrige Zuwendungen an die Schwestern nicht ausreichend ausgeschieden werden könnten.
- 1935 RFH-Urteil vom 31. 7. 1935 VI A 295/34 (RStBl. S. 339).
Eine Diakonisse wird nur lohnsteuerpflichtig mit den ihr persönlich zufließenden Bezügen.
- 1940 RFH-Urteil vom 23. 12. 1940 IV 35/39 (OK II, 1961, 104 ff.)
Einkünfte für die Tätigkeit eines Ordensangehörigen sind Einkünfte des Ordens („Familientheorie“).
- 1951 BFH-Urteil vom 9. 2. 1951 IV 347/50 (OK II, 1961, 106 ff.).
Ein Ordensangehöriger, der ein Amt als Pfarrkurat bekleidet, ist mit den gesamten Bezügen lohnsteuerpflichtig.
- 1951 BFH-Urteil vom 23. 2. 1951 IV 171/50 (BStBl. 1951 III S. 80).
Laufende Bezüge, die von bischöflichen Kassen an dienstlich nicht verwendete ostvertriebene Geistliche gezahlt werden, sind lohnsteuerpflichtig.³⁾
- 1951 BFH-Urteil vom 19. 12. 1951 IV 388/51 (BStBl. 1952 III S. 49).
Einem Ordensangehörigen kann der Abzug von Sonderausgaben zur Förderung kirchlicher Zwecke im Rahmen des Höchstbetrages nicht deshalb versagt werden, weil er die Ausgaben in Erfüllung seines Ordensgelübdes leistet.
- 1953 BFH-Urteil vom 20. 3. 1953 IV 249/52 (OK II, 1961, 112 ff.).
Zur Frage der Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, sowie einer Leibrente bei kath. Ordensangehörigen. Das Urteil steht in einem gewissen Gegensatz zu dem Urteil vom 9. 2. 1951.
- 1953 FG-Urteil Stuttgart vom 7. 8. 1953 II 48/49/53 F 622 (unveröffentlicht).
Das BFH-Urteil vom 9. 2. 1951 hebe nicht das RFH-Urteil vom 31. 7. 1935 auf. Stationsbeiträge (Stationsgelder) sind nicht als Arbeitseinkommen der Schwestern anzusehen.
- 1954 BAG-Urteil vom 18. 2. 1954 2 AZR 294/54.
Ein arbeitnehmerähnliches oder ein Arbeitsverhältnis einer Rote-Kreuz-Schwester zum Verband wird verneint.⁴⁾

³⁾ Dieses Urteil wird nur erwähnt, um darauf hinzuweisen, wie weit der BFH den Begriff „Arbeitslohn“ auslegt.

⁴⁾ Dieses Urteil führe ich nur an, um auch auf arbeitsrechtliche Auslegungen hinzuweisen. Ich weise ferner auf 3 weitere höchstrichterliche Urteile aus anderen Rechtsgebieten hin, weil die Begründungen im Zusammenhang mit

1954 BFH-Urteil vom 18. 11. 1954 IV 455/53 (nicht veröffentlicht).
Zwischen Diakonissen und Mutterhaus besteht kein lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis.

Die Rechtsentwicklung von 1931 bis 1954 läßt sich, wie folgt, zusammenfassen:

a) In den Urteilen ist festgestellt worden, daß bei den auf Außenstationen beschäftigten Diakonissen und Rote-Kreuz-Schwestern die Lohnsteuer im wesentlichen nur aus dem Wert der freien Wohnung und Verpflegung, des Taschengeldes und der Schwestertracht zu berechnen ist. Dagegen seien die Beträge, die von der Außenstation an das Mutterhaus entrichtet werden, nicht als Arbeitseinkommen der Schwestern anzusehen, weil nicht hinreichend ausscheidbar wäre, was von diesen Beträgen für die einzelne Schwester, die auf der Außenstation tätig ist, verwendet wird.

b) Urteile, die katholische Ordensschwestern betreffen, die auf Außenstationen in der Krankenpflege, der sonstigen geschlossenen Fürsorge (Altersheime usw.), in der Erziehungsfürsorge oder Wirtschaftsfürsorge tätig sind, sind nicht bekannt geworden. Solche wird es vermutlich auch nicht geben, weil, wie oben bereits ausgeführt, die Schwestern kein Einkommen aus Arbeitsleistung besitzen und, wenn man die Mutterhausbeiträge als persönliches Einkommen der Schwestern ansehen wollte, nur in den seltensten Fällen die niedrigste, steuerpflichtige Einkommensstufe erreichen würde.

c) Diejenigen Urteile, die nicht Diakonissen oder Rote-Kreuz-Schwestern betreffen, handeln von Ordensangehörigen, die außerhalb ihres Ordens „ein Amt bekleiden“, jedenfalls außerhalb ihres Ordens eine Seelsorgetätigkeit oder Unterrichtstätigkeit entfalten. Mit Ausnahme des Urteils vom 23. 12. 1940 (OK II, 1961, 104 ff.) kommen die übrigen Urteile zu dem Ergebnis, daß es sich bei den Bezügen aus dieser Tätigkeit um Einkommen der Ordensperson aus unselbständiger Tätigkeit handelt, das lohnsteuerpflichtig sei.

Es scheint, daß der RFH und auch der BFH hier zwei verschiedene Auffassungen bei einem etwa gleichgelagerten Tatbestand vertritt. In den

der aufgeworfenen Frage interessieren könnten:

- a) Urteil des Bundessozialgerichts vom 20. 9. 1960 (OK II, 1961, 52—56)
- b) Urteil des Bundesgerichtshofes vom 18. 11. 1960 IV ZR 78/60 (OK II, 1961, 116ff.)
- c) Urteil des Bundesgerichtshofs vom 18. 11. 1960 IV ZR 205/60 (nicht veröffentlicht)

Auf das unter a) genannte Urteil hat sich der BFM bei den Verhandlungen über den oben unter II erwähnten Antrag berufen.

einen unter a) genannten Fällen hält er nur das für lohnsteuerpflichtig, was dem Mitglied der Gemeinschaft erkennbar zufließt; in den unter c) genannten Fällen hält er das ganze Entgelt, das der Orden bekommt für lohnsteuerpflichtig, weil gleichartige Entgelte allgemein lohnsteuerpflichtig seien.

In dem Urteil vom 23. 12. 1940 kommt der RFH unter Anwendung der sogenannten „Familientheorie“ zu dem Ergebnis, daß es sich bei den Entgelten um Einkommen des Ordens handle. In seinem Urteil vom 9. 2. 1951 lehnt der BFH diese Familientheorie als nationalsozialistisches Gedankengut ausdrücklich ab. In seinem unveröffentlichten Urteil vom 18. 11. 1954 kommt der gleiche Senat des BFH jedoch wieder ganz eindeutig auf die „Familientheorie“ zurück und begründet mit ihr, daß zwischen der Diakonisse und ihrem Verband kein Arbeitsverhältnis, sondern ein familienähnliches Verhältnis vorliege.⁵⁾

Aus den Urteilen muß weiterhin festgestellt werden, daß der RFH und der BFH der Frage, ob zwischen dem Orden und dem Dritten ein Werkvertrag vorliege und deshalb zwischen dem Ordensmitglied und dem Dritten ein Dienstverhältnis nicht vorliegen könne (auch kein „faktisches“ Dienstverhältnis — ein Begriff, der im Arbeitsrecht ausgebildet wurde), keine Bedeutung beimißt.

Die Urteile stimmen ferner in der ausdrücklichen oder einschlußweisen Feststellung überein, daß das Kirchenrecht für die steuerliche Beurteilung der Tatbestände außer Acht zu bleiben habe.⁶⁾

Dies aber ist es, was auf die Dauer nicht hingenommen werden kann. Da gerade im Steuerrecht die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse

⁵⁾ Zu dieser Frage sei auf einen bei der Finanzverwaltung bestehenden Irrtum aufmerksam gemacht:

Diese erklärt, die Orden hätten sich in der Nazizeit gegen die Familientheorie gewendet. Sie sei auch nationalsozialistisches Gedankengut und daher nicht mehr anzuwenden. Diese Auffassung wird in einer Reihe von Erlassen der Länderfinanzminister vertreten.

Das ist in dieser Form nicht richtig. Die Orden haben auch in der Nazizeit den richtigen Standpunkt vertreten, es handle sich bei ihren Verbänden um familienähnliche Gebilde. Sie haben sich lediglich dagegen gewehrt, daß die damalige Finanzverwaltung aus dieser Tatsache zu steuerlich völlig untragbaren Schlüssen bei der Heranziehung von Steuern kam, die eindeutig darauf abzielten, die Orden wirtschaftlich zu schwächen.

⁶⁾ Zu dieser Frage sei auf einen Unterschied hingewiesen, der zwischen Diakonissen usw. und Ordensmitgliedern besteht und der in den Urteilen nicht berücksichtigt ist: Die Diakonissen usw. verzichten beim Eintritt in ihre Gemeinschaft in keiner Weise auf das Entgelt, das aus ihrer Arbeitsleistung fließt. Die Ordensmitglieder tun dies in feierlicher Form durch Gelübde.

maßgeblich sind, kann wohl an den entscheidenden Tatsachen nicht vorübergegangen werden, welche durch die innerkirchliche Ordnung, nämlich das Ordensrecht geschaffen worden sind. Das steuerrechtliche Problem wächst ja daraus, daß die Finanzverwaltung überwiegend die innerkirchliche Regelung als unerheblich erachtet. Dabei begnügt sich die Finanzverwaltung nicht damit, Ordensleuten die Einkünfte persönlich zuzurechnen, die sie etwa in einer außerklösterlichen Stellung bekommen. Neuerdings versucht die Finanzverwaltung, auch Einkommen aus Gelegenheitsarbeiten von Ordensleuten der Einkommensteuer zu unterwerfen, so z. B. die Einkommen, welche Ordensgeistliche aus Seelsorgsaushilfen, Exerzitenabhaltung oder gelegentlicher Schriftstellerei erzielen. Würde diese Praxis sich durchsetzen, dann wäre für die klösterlichen Verbände KörperStG. § 4 Ziff. 6 praktisch aufgehoben und eine Situation herbeigeführt, die sich von derjenigen der nationalsozialistischen Zeit nicht wesentlich unterscheiden würde.