

# *Gutachten* *zur Lohn- bzw. Einkommensteuerpflicht von Ordensangehörigen*

Von Professor Dr. Armin Spitaler

Ordinarius für deutsches und internationales Finanz- und Steuerrecht  
an der rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Köln

## I. EINLEITUNG

Im Februar 1961 bin ich vom Generalsekretariat der Vereinigung Deutscher Ordensobern in Köln-Mülheim 2, Schleswigstraße 18, um die Erstattung eines Gutachtens zum Urteil der II. Kammer des Finanzgerichts Nürnberg vom 28. Oktober 1960 II 172-175/59 EFG 1961 S. 313 gebeten worden. Die Vereinigung Deutscher Ordensobern hat sich dabei von der richtigen Erwägung leiten lassen, daß es sich empfehlen wird, die Frage der Lohn- bzw. Einkommensteuerpflicht von Ordensangehörigen grundsätzlich untersuchen zu lassen. Da hier sowohl kirchliches Recht wie auch staatliches Steuerrecht zum Zuge kommt, hat die Vereinigung zunächst in sehr zweckmäßiger Weise Herrn Prof. Dr. Audomar Sch e u e r m a n n von der Theologischen Fakultät der Universität München um die Erstattung eines Gutachtens zur Lohn- bzw. Einkommensteuerpflicht von Ordensangehörigen aus der Sicht des kirchlichen Rechts gebeten. Dieses ausführliche und sehr gründliche Gutachten liegt nunmehr als Sonderdruck aus der „Ordenskorrespondenz“ 2. Jahrg. 1961 Heft 3 vor.

Sch e u e r m a n n hat sich aus der Enge der ihm gestellten Frage befreit. Er hat aus seinen kirchenrechtlichen Erwägungen auch bereits die steuerrechtlichen Folgerungen gezogen, denen ich durchaus vom Standpunkt des staatlichen Steuerrechts uneingeschränkt beitreten kann. Es kommt bei der Prüfung steuerrechtlicher Fragen sehr häufig vor, daß die eigentliche Entscheidung in Vorfragen liegt, die einem anderen Rechtsgebiet angehören. Wenn diese Vorfragen richtig entschieden sind, so ergibt sich dann die steuerrechtliche Folgerung ohne jede Schwierigkeit.

So liegt es auch hier. Das ausgezeichnete Gutachten meines sehr verehrten Herrn Kollegen ist so gefaßt, daß es durchaus für sich allein bestehen kann und irgendeiner Ergänzung durch einen Hochschullehrer des Steuerrechts eigentlich nicht mehr bedarf. Es wird sich daher das vorliegende Anschlußgutachten verhältnismäßig kurz fassen lassen können.

## II. DER SACHVERHALT

Sch e u e r m a n n hat S. 141 treffend erkannt, daß die Frage nach der Besteuerung von Einkünften der Ordensleute nur ein Ausschnitt aus dem umfassenderen Problem ist, ob die von der Rechtssatzung der Kirche gestaltete innerklösterliche Lebensordnung für den staatlichen Bereich als Realität zu gelten hat oder als unbeachtlich aufzufassen ist.

Weiter führt er aus, daß rechtlich erhebliche Tatsachen aus den Sachverhalten erwachsen. Insbesondere das Steuerrecht hat einen unbändigen Drang, die Besteuerung an die Wirklichkeit, so wie sie ist, also an die Tatsachen des Lebens anzuschließen. Die sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise ist in ihrem Kern sehr häufig eine soziologische Betrachtungsweise, die danach fragt, wie sich die Menschen tatsächlich in die menschliche Gesellschaft eingliedern.

Was nun die Ordensleute betrifft, ist es bei richtiger Anwendung der Steuergesetze ganz und gar unmöglich, über die grundsätzliche Einstellung der Ordensleute zum Diesseits und zum Jenseits und über die so ungemein tiefen und einschneidenden Folgerungen, die sie aus religiösen Gründen für die Gestaltung ihres diesseitigen Lebens ziehen, hinwegzusehen. Es ist nicht möglich, die so markanten Züge ihrer Lebensordnung für das Ziehen steuerrechtlicher Folgerungen durch Analogien, wie sie beispielsweise die Familientheorie enthält, umzudeuten. Mit vollem Recht spricht sich S c h e u e r m a n n mit allem Nachdruck dagegen aus, daß der Reichsfinanzhof für die Lösung der Steuerfragen der Orden und Ordensleute die Familientheorie herangezogen hat. Es ist geradezu durchschlagend richtig, daß im Sinne des geltenden Steuerrechts der Einzelne nicht nach Theorien, sondern nach den bei ihm vorliegenden Sachverhalten besteuert wird. S c h e u e r m a n n erklärt S. 163, daß dieser scheinbar wissenschaftliche „Theorien“ unsinn abzulehnen sei. Hier ist allerdings meinem sehr verehrten Herrn Kollegen ein kleines und durchaus unbedeutendes Mißverständnis unterlaufen. Man hat im Steuerrecht früher noch etwas stärker, als dies gegenwärtig der Fall ist, mit dem Wort „Theorie“ in bestimmten Zusammensetzungen gearbeitet (Organtheorie, Einheitstheorie, Vervielfältigungstheorie, Familientheorie, Filialtheorie usw.), ohne die Absicht zu haben, damit einen theoretischen, also einen wissenschaftlichen, von der Wissenschaft her entscheidend beeinflussten Gedankengang zu verwenden. Es handelte sich vielmehr um die nicht ganz glückliche, weil mißverständliche Kennzeichnung eines bestimmten Gedankenkomplexes, der den Steuerfachleuten geläufig ist. Bei den Worten „Einheitstheorie“, „Familientheorie“ usw. handelt es sich sonach um nichts anderes als um Kurzausdrücke der Fachsprache, die bestimmte, mehr oder weniger große Fragenkomplexe kennzeichnen sollen. Natürlich können solche Gedankengänge auch wissenschaftlichen Charakter haben; allein dies ist keineswegs das Entscheidende.

Richtig bleibt aber immer, daß die Besteuerung selbstverständlich nicht nach solchen Gedankenkomplexen, sondern nach den Sachverhalten, also nach den Tatsachen des Lebens, zu erfolgen hat. Diese sind zunächst festzustellen. Wenn sie festgestellt sind, dann sind sie nur soweit zu werten und zu würdigen, als dies unumgänglich notwendig ist, um die Subsumtion unter die gesetzlichen Tatbestände zu ermöglichen. Die Hauptsache

ist nun tatsächlich, — wie Scheuermann feststellt —, daß die Profeßablegung oder der sonstwie geartete Inkorporationsakt ein Vertragsabschluß ist und daß dieser Vertragsabschluß das absolut Entscheidende des Sachverhalts ist, von dem für die Beurteilung der Steuerfragen auszugehen ist. Dieser Vertragsabschluß ist dann auch schlechtweg entscheidend dafür, ob und inwieweit bei den Ordensleuten überhaupt von Einkünften des einzelnen Mitglieds des Ordens gesprochen werden kann. Scheuermann hat treffend dargetan, daß die Einkünfte der Ordensleute nichts anderes sind und nach dem Vertragsabschluß sein können, als ihr Lebensunterhalt, der ihnen durch das gemeinsame und gemeinschaftliche Leben, durch die *vita communis*, geboten wird. Nach der tatsächlichen Seite bedeutet dieses gemeinsame oder gemeinschaftliche Leben das tatsächliche, sich also in der Wirklichkeit vollziehende Zusammenleben unter dem gleichen Dach, in der vom allgemeinen kirchlichen Recht und vom Sonderrecht der einzelnen klösterlichen Verbände geforderten Form der Lebensweise, in der die Ordensmitglieder einander in der Verpflichtung und in der Berechtigung auf Lebensunterhalt gleichgestellt sind. Die Ordensleute haben also gemeinsamen Tisch, tragen die gleiche Kleidung, benutzen dieselbe Wohnung und Hauseinrichtung, soweit die einzelnen Ordensleute nicht entsprechend ihrer Beschäftigung besondere Gebrauchsgegenstände benötigen.

Dieser den Ordensleuten gewährte Unterhalt kann — auch dies ist ausschlaggebend — niemals als Entgelt angesehen werden, wenn man unter Entgelt die Gegenleistung des Arbeitsgebers für die erbrachte Leistung des Arbeitnehmers versteht. Dies hat — wie auch Scheuermann ausführt — Senatspräsident Gerhard Müller unter Hinweis auf verschiedene Literaturstellen klargestellt.

Einkünfte im Sinne des Einkommensteuerrechts liegen immer nur dann vor, wenn jemand aus einer bestimmten Einkunftsart Einkünfte bezogen hat. Das Beziehen solcher Einkünfte ist wesentlich, wenn von einkommensteuerpflichtigen Einkünften bei ihm überhaupt gesprochen werden soll. Nur wenn Einkünfte aus einer der sieben Einkunftsarten des § 2 des Einkommensteuergesetzes vorliegen, kann von einkommensteuerpflichtigen Einkünften gesprochen werden. Im Falle der richtigen Anwendung des Einkommensteuergesetzes bei Ordensleuten ist sonach immer davon auszugehen, ob bei richtiger Würdigung des Sachverhalts von einem Beziehen von Einkünften des Ordensmannes oder der Ordensfrau aus einer der sieben einkommensteuerpflichtigen Einkunftsarten gesprochen werden kann oder nicht.

Hier handelt es sich speziell darum, ob bei der sog. Fremddienstlichkeit des Ordensangehörigen (vgl. Abschn. V des Gutachtens Scheuermanns, S. 147 ff.) davon gesprochen werden kann, daß der Dienst des Ordensangehörigen bei einem Dritten, z. B. in Schulen, Krankenhäusern

usw., von dem Ordensangehörigen selbst übernommen wird und daher auch ihm selbst Dienstbezüge zufließen oder nicht. Es ist von S c h e u e r m a n n in überzeugender Weise gezeigt worden, daß davon keine Rede sein könne, weil dies dem richtig ermittelten Sachverhalt einfach nicht entspricht, wobei es entscheidend auf den Vertrag zwischen dem Ordensangehörigen und dem Orden und nicht etwa auf das von dem Ordensangehörigen abgelegte Gelübde der freiwilligen Armut ankommt. Dabei ist es ja nicht so, daß man etwa behaupten könnte, es handle sich dabei um Scheinverträge oder gar um Verträge zum Zweck der Umgehung der Einkommensteuerpflicht der Ordensangehörigen. Etwas Derartiges wird niemand ernstlich behaupten können, sondern es handelt sich um sehr ernst gemeinte und strikt durchgeführte Verträge, die die ganze Lebensgestaltung des Ordensangehörigen und seine ganzen Beziehungen zur Außenwelt betreffen und eben darum den wesentlichen Inhalt des steuerrechtlich zu beurteilenden Sachverhalts liefern. Es kommt dabei auch in keiner Weise darauf an, ob und inwieweit sich aus dieser Lebensstellung des Ordensangehörigen bürgerlich-rechtliche Folgerungen ergeben; denn es handelt sich um Fälle der Einhaltung des Vertrags, der ohne Rücksicht auf die bürgerlich-rechtlichen Folgerungen von den Ordensangehörigen und von dem Orden eingehalten wird.

Dies haben aber alle jene Entscheidungen der Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit verkannt, die glaubten, zu dem Ergebnis kommen zu können, daß eine Einkommensteuerpflicht des Ordensangehörigen aus unselbständiger Arbeit entstanden sei.

Es erübrigt sich daher, diesen Erwägungen im einzelnen nachzugehen und darzutun, daß sie dem Sachverhalt der Wirklichkeit nicht gerecht werden.

### III. URTEIL DES FG NÜRNBERG VOM 28. OKTOBER 1960

Das Ur. des FG Nürnberg vom 28. Oktober 1960 tritt der Auffassung des BFH im Ur. vom 9. Februar 1951 IV 347/50 S Bd. 55 S. 192 BStBl 1951 III S. 73 bei, wonach die Beträge, die an einen Orden deshalb entrichtet werden, weil ein Ordensangehöriger ein Amt außerhalb des Ordens ausübt, steuerlich Einkünfte des Ordensangehörigen seien. Nach dem in diesem Gutachten Ausgeführten kommt es bei der Beurteilung der grundlegenden Frage einer sich etwa daraus ergebenden Einkommensteuerpflicht des Ordensangehörigen nicht auf die näheren Einzelheiten des Sachverhalts an. Es ist richtig, daß zwar der dem Urteil des FG Nürnberg zugrundeliegende Sachverhalt in einigen Einzelheiten vom Sachverhalt abweicht, der dem soeben erwähnten Urteil des BFH zugrunde lag. Diese Abweichungen sind aber nicht entscheidend, so daß also verschiedene steuerliche Beurteilungen bei richtiger Anwendung des Gesetzes nicht Platz greifen könnten. Dem Ur. des BFH vom 9. Februar 1951 kann man ebensowenig folgen wie dem Ur. des FG Nürnberg. Das Ur. des BFH

wendet in der Tat u. a., wie das FG Nürnberg erwähnt, eine typisierende Betrachtungsweise an, indem es auf Grund längerer Erwägungen ausführt, daß es auf die Unterschiede nicht ankommen könne, die zwischen einem Weltgeistlichen und einem Ordensgeistlichen in wirtschaftlicher und rechtlicher Beziehung bestehen. Zwar ist es richtig, daß die Rechtsprechung des BFH auch in ihrem späteren Verlauf in bestimmten Grenzen an der Typisierung von Sachverhalten festgehalten habe; allein diese Grenzen sind in der späteren Rechtsprechung viel enger gezogen, als dies noch im Jahr 1951 der Fall war. Bei richtiger Wertung und Würdigung des Sachverhalts sind die Unterschiede zwischen den gesamten Lebensverhältnissen eines Weltgeistlichen und eines Ordensangehörigen so groß, daß über sie allein schon nach der stärker zurückhaltenden Anwendung der Typisierungslehre durch den BFH nicht mehr hinweggesehen werden kann. Nach der derzeitigen Auffassung des BFH selbst scheint es ganz unmöglich zu sein, die ungleichen Fälle des Weltgeistlichen und des Ordensangehörigen gleichzubehandeln. Aber selbst wenn man die Auffassung vertreten würde, daß die Gleichbehandlung nach der Typisierungslehre, wie sie der BFH gegenwärtig vertritt, noch immer möglich wäre, müßte man vom wissenschaftlichen Standpunkt aus einwenden, daß die Typisierungslehre so weit nicht mehr angewendet werden kann.

Das FG Nürnberg hat sich weiter von dem Gedanken leiten lassen, daß das Ordensgelübde der freiwilligen Armut keine Wirkung auf bürgerlich-rechtlichem Gebiet habe. Es enthalte insbesondere keine bürgerlich-rechtlich wirksame Abtretung sämtlicher künftigen Forderungen des Ordensangehörigen aus Arbeit an den Orden und auch keine Bestellung eines Nießbrauchs an den künftigen Forderungen des Ordensangehörigen aus Arbeitslohn, die gemäß § 5 Abs. 3 StAnpG steuerlich beachtet werden müßten. Der Sachverhalt, wie er bei einem Ordensangehörigen gegeben ist, ist nun aber nicht an den Wirkungen auf bürgerlich-rechtlichem Gebiet zu messen, da das Ordensrecht kirchliches Recht ist. Es kommt auch, wie Scheuermann überzeugend dargetan hat, nicht in erster Linie auf das Gelübde der freiwilligen Armut und seine Ausstrahlungen an, sondern auf den Vertrag, der zwischen dem Ordensangehörigen und dem Orden abgeschlossen ist, und auf seine tatsächliche Einhaltung. Dieser Vertrag und seine tatsächliche Einhaltung stehen nun aber der Einkommen- bzw. Lohnsteuernpflicht des Ordensangehörigen entgegen. Nach dem Vertrag, der die Zugehörigkeit des einzelnen Ordensangehörigen zu seinem Orden begründet, kann der Ordensangehörige für sich selbst keinen Dienstvertrag abschließen und für sich selbst keine Dienstbezüge oder Arbeitslohn erwerben. Es ist ja auch der Orden selbst, der es auf Grund einer Vereinbarung mit der außerhalb des Ordens stehenden Stelle übernimmt, bestimmte Dienstleistungen seiner Ordensangehörigen zur Verfügung zu stellen. Im Falle des Urts. des FG Nürnberg ist ganz richtig der

Vertrag des Landratsamts betr. die Erteilung des Religionsunterrichts nicht mit einzelnen Ordensangehörigen, sondern mit dem Provinzialat des Ordens abgeschlossen worden. Der Unterricht wurde, worauf es allerdings nicht entscheidend ankommt, nicht von einem einzigen, seiner Person nach bestimmten Pater, sondern von drei verschiedenen Patres erteilt, wobei nicht entscheidend war, welcher der Patres gerade die Neigung hatte, den Religionsunterricht zu erteilen, sondern entscheidend war die Bestimmung des Provinzialats selbst, wen es jeweils zur Erteilung des Religionsunterrichts entsenden wollte.

Ebensowenig wie es dem Urt. des FG Nürnberg gelungen ist, in durchschlagender Weise darzutun, daß einkommensteuerrechtlich der einzelne den Religionsunterricht erteilende Pater einkommen- bzw. lohnsteuerpflichtig sei, ist es auch dem Urt. des BFH vom 9. Februar 1951 gelungen, zu beweisen, daß die Bezüge, die an einen Orden wegen der Bekleidung eines Amtes außerhalb des Ordens durch Ordensangehörige entrichtet werden, steuerlich als Einkünfte des Ordensangehörigen angesehen werden müßten. Was darüber hinaus insbesondere im Abschn. II, 3 dieses Urteils gesagt ist, kann heute nicht mehr als schlüssig angesehen werden. Das Urteil meint, daß derjenige Ordensangehörige, der ein Amt außerhalb des Ordens ausübe, in der Sicht des Einkommensteuerrechts unter allen Umständen auch als derjenige angesehen werden müsse, der das dafür ausgeworfene Entgelt als Dienstbezüge bzw. Arbeitslohn erhalte. In dieser Sicht ist das Gelübde der freiwilligen Armut sozusagen nur der Grund, das bereits Erworbene an den Orden wieder abzugeben. Das entspricht aber in keiner Weise dem tatsächlichen Sachverhalt. Nirgends steht geschrieben, daß irgend jemand, der eine Arbeit leistet, das dafür ausgeworfene Entgelt selbst erhalten müßte. Nach dem Vertrag zwischen Ordensangehörigen und dem Orden erhält der einzelne Ordensangehörige für die fremddienstlichen Leistungen überhaupt gar nichts. Es handelt sich dabei in keiner Weise um seine Bezüge, um seine Einkünfte und um sein Einkommen, sondern um Einnahmen seines Ordens, die in der jeweiligen Höhe nicht an ihn weiterfließen. Er kann von seinem Orden die Ausfolgung dessen, was der Orden infolge seiner persönlichen Arbeitsleistung erworben hat, nicht verlangen. Das erlaubt ihm das Ordensrecht nicht, dem er sich unterworfen hat. Die ordensrechtlichen Einwirkungen auf die Sachlage sind aber jedenfalls solange auch für das Einkommen- bzw. Lohnsteuerrecht entscheidend, solange der ordensrechtliche Vertrag von den Beteiligten ernst gemeint ist und tatsächlich eingehalten wird.

Es ist nicht erforderlich, im vorliegenden Zusammenhang zur Lösung der umstrittenen Frage verfassungsrechtliche Bestimmungen zu bemühen. Es reicht die im § 1 AO verankerte Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in Verbindung mit den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes aus,

um überzeugend darzutun, daß in jenem Umfang, den S c h e u e r m a n n in seinem Gutachten umschrieben hat, für eine Einkommen- und Lohnsteuerpflicht wegen der fremddienstlichen Tätigkeit eines Ordensangehörigen kein Raum besteht.

#### IV. SCHLUSSBEMERKUNG

S c h e u e r m a n n hat in seinem Schlußwort ausgeführt, daß der Staat hinsichtlich der Klöster deren kirchenrechtliche Ordnung als präexistent anerkennen müsse. Das entspreche jedenfalls im gegenwärtigen Staat dem Verhältnis, in dem er zu den Kirchen steht. Im Steuerrecht hat auch tatsächlich der Reichsfinanzhof in dem Urt. vom 23. Dezember 1940 Bd. 49 S. 334 RStBl. 1941 S. 324 — allerdings nicht mit überzeugender Begründung — und das Urt. des BFH vom 20. März 1953 Bd. 57 S. 296 BStBl. 1953 III S. 118 Gedanken geäußert, die im Kreis der hier erörterten Problematik sich als die Findung richtigen Rechts darstellen. Die Rechtsprechung aus dem Jahr 1953 ist zur Rechtsprechung aus dem Jahr 1940 insofern zurückgekehrt, als sie die ordensrechtliche Prägung des Sachverhalts auch für das Gebiet der Besteuerung entscheidend sein ließ. Gegen das Urt. des FG Nürnberg ist Rechtsbeschwerde eingelegt. Der zur Entscheidung berufene Senat des BFH wird nur diesen richtigen Gedanken auch weiterhin anzuwenden haben, um zu der Entscheidung zu gelangen, daß der Lohnsteuerhaftungsbescheid, den das Finanzamt erlassen hat, nicht zu Recht besteht. Er wird diesen Bescheid und das Urt. des FG Nürnberg aufzuheben und auszusprechen haben, daß eine Einkommen- oder Lohnsteuerpflicht des Beschwerdeführers nicht zu Recht besteht.