

Einspruch gegen die Lohnsteuerpflicht eines Ordensmannes.

Zur Begründung des Widerspruchs gegen einen Finanzamt-Bescheid, der die Lohnsteuerpflicht eines Ordenspriesters feststellte.

Von P. Dr. Bernward Hegemann OP, Köln

ÜBERSICHT

1. Die Elemente, die einen steuerlichen Tatbestand bilden
2. Das kirchen- und ordensrechtliche Element
3. Das vertragliche Element
4. Die Frage nach dem lohnsteuerpflichtigen Tatbestand
5. Das BFH-Urteil vom 9. 2. 51

I. DIE ELEMENTE, DIE EINEN STEUERLICHEN TATBESTAND BILDEN

Eine Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft (§ 3, Abs. 1 StAnpG). Dieser Tatbestand ist ein vorfindliches und unabhängig von den Steuergesetzen, die später auf jenes angewandt werden, entstandenes Faktum, das durch den Willen der an einem Rechtsgeschäft beteiligten Partner entstanden ist. Dieser Partnerwille fließt also in den Tatbestand ein und ist damit bei Beurteilung desselben nicht außer Betracht zu lassen (§§ 5, 6 StAnpG). Dabei kommt es bei der im Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht primär darauf an, ob ein wirtschaftlicher Sachverhalt nach dem bürgerlichen Recht formgemäß geschaffen wurde, sondern darauf, welches wirtschaftliche Ergebnis tatsächlich nach dem Willen der Beteiligten entsteht.

Im vorliegenden Fall gehören damit zum Tatbestand die durch allgemeines Kirchenrecht und das spezielle Ordensrecht geschaffenen rechtlich-wirtschaftlichen Verhältnisse, sowie die auf dieser Basis abgeschlossenen Verträge.

Daß Verträge Tatbestände im Sinne des Steuerrechtes schaffen, bedarf keines Beweises, bezüglich der kirchlichen Normen sei folgendes gesagt: Die Rechtserheblichkeit der kirchlichen Rechtsnormen für den staatlichen Bereich ist in Art. 140 GG (= Art. 137, Abs. 3 Weimarer Verf.), wie auch im Reichskonkordat (Art. 1, Abs. 2 und Art. 15, Abs. 1) verankert und zwar dergestalt, daß die Kirche für den Staat verbindlich bestimmt, was kraft innerkirchlichen Verfassungsrechtes Rechtens ist (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofes vom 18. 2. 54).

Es soll damit nicht behauptet werden, daß innerhalb des einen Staates die staatliche und die kirchliche Rechtsordnung in Konkurrenz liegen, noch daß die eine der anderen subordiniert ist, sondern es genügt hier

festzustellen, daß die im Steuerrecht geforderte sachgerechte Beurteilung des Tatbestandes nicht die durch die kirchlichen Gesetze vorgegebenen und geordneten Sachverhalte unbeachtet lassen kann; m. a. W.: die kirchliche Rechtsordnung und das durch diese bestimmte Faktum gehören mit zum steuerlichen Tatbestand.

Das Finanzamt ist demnach bei der Beurteilung eines Tatbestandes an dessen reale Wirklichkeit gebunden, mag dieser wirkliche Tatbestand auch gesetzes- oder sittenwidrig sein (§ 5, Abs. 2 StAnpG). Nur dann entfällt für das Finanzamt die Bindung an den ausdrücklich geäußerten Partnerwillen, wenn es sich um ein Scheingeschäft handelt (§ 5, Abs. 1 StAnpG). Letzteres ist aber u. a. dadurch ausgeschlossen, daß das Kirchenrecht durch das Grundgesetz wie durch das Reichskonkordat anerkannt ist.

Nach diesen prinzipiellen Darlegungen sind die beiden Elemente, nämlich das ordensrechtliche und das vertragliche, die den vorliegenden Tatbestand ausmachen, näher zu bestimmen.

II. DAS KIRCHEN- UND ORDENSRECHTLICHE ELEMENT

P. E. ist feierlicher Professe in einem Orden. Der Orden ist kirchlicherseits eine öffentlich-rechtliche Körperschaft, also mit eigener Rechtspersönlichkeit und im Rahmen des allgemeinen Kirchenrechts auch mit eigener Legislative ausgestattet.

Die Profese selbst ist nach dem Kirchenrecht ein öffentlicher Rechtsakt, näherhin ein zweiseitiger Vertrag zwischen dem Professenden und dem Orden, durch den der Professe Mitglied des Ordens wird. In der Profese übernimmt der Ordensmann die Verpflichtung, dem Orden mit seiner Person und seiner Schaffenskraft unentgeltlich zu dienen und nimmt die Pflichten des Ordensstandes im allgemeinen und des Ordens im besonderen auf sich. Andererseits wird der Orden gehalten, den Professenden gemäß dem ordenseigentümlichen Recht zu halten und zu behalten, d. h. für sein zeitliches und ewiges Wohl zu sorgen.

Die Profeseablegung enthält somit alle Elemente eines echten Vertrages, bei dem der Ordensmann und der Orden Vertragspartner sind. Vertragswille auf seiten des Ordensmannes ist, sich in die Lebensordnung seines Ordens, in den er eintritt, einzugliedern und die eigenen Lebensverhältnisse dementsprechend zu gestalten. Auf Seiten des aufnehmenden Ordens ist der Vertragswille einschlußweise in der durch das allgemeine Kirchenrecht und durch das Sonderrecht des Ordens bestimmten Lebensordnung enthalten.

Das durch die Profese begründete Vertragsverhältnis wird damit für die Frage entscheidend, inwieweit der Ordensmann in eigener Person und für sich Einkünfte erwerben kann.

In Übereinstimmung mit dem allgemeinen Kirchenrecht kann nach dem besonderen Recht des Ordens ein feierlicher Professe in eigener Person und für sich nichts mehr erwerben; was er irgendwie erwirbt, erwirbt er direkt und unmittelbar für den Orden (vgl. can. 582). Dieser Sachverhalt ist zwar in einer Rechtsnorm konstituiert; daß aber diese Norm auf den Ordensmann anwendbar ist und ihn tatsächlich bindet, beruht allein auf dem durch freie Willenskundgebung in der Professe zustande gekommenen Vertragsverhältnis.

Der Ordensmann schuldet also seine Arbeitskraft dem Orden und zwar nur diesem. Denn so ist es in der Professe vertraglich beschlossen worden. Damit ist auch ausgesprochen, daß der Ordensmann nur noch im Auftrag des Ordens und in Erfüllung des Ordenszieles tätig sein wird (alle Fälle, wo dieses unter Bruch des Vertrages nicht mehr verwirklicht ist, stehen bereits außerhalb der Diskussion). Das zuletzt genannte Prinzip behält auch dann seine Gültigkeit, wenn ein Ordensmann im Dienste Dritter steht und von diesem Dritten Entgelt für die Arbeitsleistung gewährt wird. Denn die Zurverfügungstellung eines Ordensmannes an Dritte kann nur im Auftrage des Ordens oder wenigstens mit seiner Zustimmung geschehen; m.a.W.: die Übernahme der außerklösterlichen Aufgabe wird nicht durch den Ordensmann in eigener Person kontrahiert, sondern der Orden schließt mit dem Dritten einen Vertrag ab, übernimmt damit eine Aufgabe, die er durch den Ordensmann ausführen läßt. Somit tritt in der Person des Ordensmannes kein neues Tatbestandselement auf, der nach wie vor seine Arbeitskraft dem Orden zur Verfügung stellt und lediglich nach dem Willen seines Ordens den Dienst bei Dritten — und damit im Namen des Ordens — versieht.

Es sei eigens betont, daß ein in außerklösterlicher Tätigkeit stehender Ordensmann weiterhin die Aufgaben seines Ordens wie auch seine Vertragspflichten dem letzteren gegenüber erfüllt. Denn gerade hierdurch unterscheidet sich das außerklösterliche „Dienstverhältnis“ von dem üblichen „Dienstverhältnis“. Hinzu kommt, daß zwischen dem außerklösterlichen „Dienstherrn“ und dem Ordensmann als „Arbeitnehmer“ immer der Orden als Dritter steht, der weiterhin uneingeschränkt gegenüber dem Ordensmann weisungsberechtigt oder abrufungsberechtigt bleibt.

Hinsichtlich der außerklösterlichen Dienstleistungen, die durch einen Ordensmann erfüllt werden, liegt also eine Vertragsbeziehung zwischen dem außerklösterlichen Arbeitgeber und dem Orden vor. Darum scheidet der in außerklösterlichen Diensten stehende Ordensmann nicht aus seinem bisherigen Vertragsverhältnis zwischen ihm und dem Orden aus, sondern durch die Erfüllung seiner außerklösterlichen Dienstleistungen erfüllt er seine aus der Professe stammenden Vertragspflichten.

Wenn der außerklösterliche Arbeitgeber den Dienst eines Ordensmannes technisch wie auch der Höhe nach gleich den Diensten anderer Arbeitneh-

mer vergütet, so ist dieses Entgelt wegen der andersartigen Struktur des „Arbeitsverhältnisses“ nicht persönliches Einkommen, sondern eine dem üblichen Arbeitsentgelt gleichbemessene Vergütung an den Orden. Das ist gerade das Besondere der klösterlichen Ordnung: der Ordensmann empfängt seinen Lebensunterhalt nicht entsprechend der Höhe der einkommenden Vergütung, sondern in absolut gleicher Weise wie die anderen Ordensleute entsprechend den klösterlichen Regeln. Man darf hinzufügen, daß der Ordensmann nicht selbst für seinen Lebensunterhalt sorgt, sondern sein Kloster.

Die Vergütung für außerklösterliche Dienstleistungen dient also primär nicht zur Sicherstellung des in solchen Diensten tätigen Ordensmannes, erst recht ist sie kein Maß für den ihm zu gewährenden Lebensunterhalt. Der Verwendungszweck dieses „Einkommens“ ist grundsätzlich ein anderer: es fließt in die gemeinsame Kasse, aus ihr wird der Lebensunterhalt aller Ordensleute bestritten, ob sie im wirtschaftlichen Sinne verdienen oder nicht; das sog. „Einkommen“ trägt für seinen Teil mit zum Bau und Unterhalt des Klosters und seiner Kirche, zur Bestreitung der Unkosten des — öffentlichen — Kultus, zur Heran- und Ausbildung des Nachwuchses wie auch zur Versorgung der alten und kranken Ordensleute bei. Gerade dadurch unterscheidet sich auch der in außerklösterlichen Diensten stehende Ordensmann von den Leiharbeitern, die von einer Firma an eine andere abgestellt werden: denn der ausgeliehene Arbeiter verfügt selbst über die Verwendung seines Einkommens und steht zum ausleihenden Arbeitgeber in einem wirklichen Arbeitsverhältnis.

Der Ordensmann ist somit weder Arbeitnehmer des Klosters (vgl. Lenz, Die Kirche und das weltliche Recht, S. 351), noch tritt der in außerklösterlichen Diensten stehende Ordensmann in ein wirkliches Dienstverhältnis zu dem Dritten. Zu dem außerklösterlichen Dienstherrn oder Arbeitgeber tritt lediglich der Orden in vertragliche Beziehungen.

Zusammenfassend ist also festzuhalten, daß die kirchenrechtlichen Sachverhalte verlangen, daß sog. Arbeitseinkommen der Ordensleute steuerlich ihrem Orden zugerechnet werden.

III. DAS VERTRAGLICHE ELEMENT

P. E. ist bei einem Institut der Universität K. tätig auf Grund eines Vertrages, der zwischen der H. Akademie und uns abgeschlossen worden ist. Die wesentlichen Punkte des Vertrages seien wie folgt zusammengefaßt:

1. Der Orden stellt P. E. zur Erfüllung einer genau bezeichneten wissenschaftlichen Arbeit frei.
2. Für die „Mitarbeit“ von P. E. an den dem Institut gestellten wissenschaftlichen Arbeiten zahlt die H. Akademie an den Orden eine „Vergütung in Anschluß an die Sätze der TOA“.

3. P. E. „leistet seine Arbeit in Zusammenarbeit mit dem Direktor“ des Institutes. Dieser trifft mit dem Orden und P. E. die näheren Vereinbarungen hinsichtlich Arbeitszeit und Arbeitsmethode.

Dieser Vertrag bringt klar zum Ausdruck:

a) daß Vertragspartner der Orden und die H. Akademie sind. P. E. ist nicht Vertragssubjekt, sondern kann höchstens als „Vertragsobjekt“ bezeichnet werden. M.a.W.: Der Orden verfügt über die ihm zustehende Arbeitskraft des P. E. und setzt ihn außerklösterlich zur Erfüllung des Ordenszieles ein, wodurch P. E. gleichzeitig seine durch die Profess dem Orden gegenüber übernommene Verpflichtung erfüllt.

b) Nicht P. E. steht im Gehalt, sondern der Orden erhält für die Arbeitsleistung seines Mitgliedes eine Vergütung, die den bei normalen Arbeitsverhältnissen üblichen Sätzen entspricht.

c) Die näheren Bestimmungen über die Erbringung der Dienstleistung trifft nicht P. E. — wenigstens nicht allein —, sondern der Orden.

Damit erhält der Vertrag keines der Elemente, die sonst das Verhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer kennzeichnen. Dagegen sind in diesem Falle alle jene Charakteristika verifiziert, um deren Darlegung wir uns im vorhergehenden Abschnitt bemüht haben, so daß P. E. keinesfalls als Arbeitnehmer der H. Akademie bezeichnet werden kann.

Obgleich nach diesen Ausführungen man bereits eine Lohnsteuerpflicht in der Person des P. E. verneinen kann, soll dennoch zu der Frage Stellung genommen werden, ob der Tatbestand, mit dem das Einkommensteuerrecht eine Lohnsteuerpflicht verknüpft, gegeben ist.

IV. DIE FRAGE NACH DEM LOHNSTEUERPFLICHTIGEN TATBESTAND

Für die Beurteilung des Tatbestandes sind § 1, Abs. 3 und § 2, Abs. 1 LStDV maßgebend. — Demnach liegt ein die Lohnsteuerpflicht auslösendes Dienstverhältnis (§ 1, Abs. 3. LStDV) vor, wenn der Beschäftigte dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dieser Satz setzt logisch voraus, daß der Beschäftigte selbst und zwar direkt und unmittelbar auf Grund der Betätigung seines eigenen geschäftlichen Willens dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt, bzw. schuldet. Das ist aber hier nicht verwirklicht, denn der Orden schuldet der H. Akademie die Arbeitskraft des P. E. und dieser schuldet seinerseits seine Arbeitskraft nur dem Orden. Also nicht P. E. ist der Bezogene, sondern der Orden, der bei Vertragsverletzung nur seitens der Akademie regresspflichtig gemacht werden kann.

Wenn weiterhin im Abs. 3 des § 1 der LStDV festgestellt wird, daß ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Beschäftigte unter der Leitung des Arbeitgebers steht bzw. dessen Weisungen zu befolgen hat, so hat zwar

unter diesem Gesichtspunkt die Tätigkeit von P. E. den Charakter einer nichtselbständigen Arbeit (§ 38 Abs. 1 EStG), aber die Weisungsbefugnis des Arbeitgebers ist nicht darin begründet, daß P. E. in dessen Dienste getreten ist, sondern weil der Orden ihn in Bezug auf seine Tätigkeit den Weisungen des „Arbeitgebers“ unterstellt hat. Das Weisungsrecht des Ordens ist hier das Primäre, nicht nur der Zeit nach, sondern auch im eigentlichen Sinne.

Daß in unserem Falle kein lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis besteht, geht auch daraus hervor, daß bei P. E. keine „Betätigung seines geschäftlichen Willens“ (§ 1, Abs. 3 LStDV) vorliegt, denn ein solcher geschäftlicher Wille hat zum Ziel, durch Zurverfügungstellung der Arbeitskraft irgendwie erwerbsmäßig tätig zu werden. Es steht aber rechtlich (d. i. auf Grund des Vertrages) wie auch faktisch (bezüglich des Zahlungsmodus) fest, daß P. E. nichts erwirbt, also vom Arbeitgeber keine Gegenleistung empfängt.

Abschließend sei hinsichtlich § 1, Abs. 3 LStDV nochmals ausdrücklich hervorgehoben, daß nur dann ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Beschäftigte Anfang und Ende selbst bestimmen und es wenigstens dem Grunde nach ausgestalten kann.

In § 2, Abs. 1 LStDV ist von einem Arbeitslohn die Rede, der dem Arbeitnehmer zufließt. Dazu ist nur erneut festzuhalten, daß P. E. aus diesem sog. Dienstverhältnis kein Entgelt zufließt, während andererseits für den Begriff „Arbeitslohn“ die Tatsache Voraussetzung ist, daß ein Arbeitgeber einem Arbeitnehmer für dessen Arbeit eine Vergütung zahlt. Aber auch das liegt hier nicht vor.

Es ergibt sich also auch unter fiskalischem Betracht, daß der lohnsteuerpflichtige Tatbestand nicht gegeben ist.

V. DAS BFH - URTEIL VOM 9. 2. 51

Da dieses Urteil immer wieder zur Begründung, daß Bezüge, die an einen Orden für Ordensangehörige gezahlt werden, der ein Amt außerhalb seines Ordens ausübt, als Einkünfte des Ordensangehörigen selbst anzusehen sind, und deshalb der Lohnsteuer unterliegen, herangezogen wird, muß kurz auf dieses Urteil eingegangen werden.

Dieses Urteil geht von „als-ob“-Verhältnissen aus, die nichts mehr mit der Wirklichkeit zu tun haben, sondern Theorien sind. Man deutet nämlich jetzt von seiten der Steuerbehörden das Verhältnis dieser Ordensleute dergestalt, daß sie steuerlich so zu behandeln sind, „wie wenn ihnen die Einnahmen persönlich zugeflossen wären“. Eine solche Betrachtungsweise widerspricht klar dem § 5, Abs. 1 StAnpG, nach dem Scheingeschäfte und Scheinhandlungen auf den wirklichen Tatbestand zurückzuführen sind, während hier genau das Umgekehrte versucht wird: die wirklichen Verhältnisse auf Scheinverhältnisse zurückzuführen.

Das BFH - Urteil vom 9. 2. 51 verneint die steuerrechtliche Wirksamkeit des in der Profeßablegung vom Ordensmann bekundeten Vertragswillens. Diese Sentenz hat der BFH mittlerweile fallengelassen und sich zur gegenteiligen Ansicht bekehrt, die genau dem wirklichen Sachverhalt, der von uns zur Anerkennung gefordert wird, entspricht (vgl. BFH-Urteil vom 20. 3. 53 — IV 249/52 U).

Wir möchten aber unabhängig davon die Anwendbarkeit des BFH-Urteils von 1951 auf die in außerklösterlichen Diensten stehenden Ordensleute im allgemeinen und auf unseren Fall im besonderen untersuchen.

Abgesehen von der Unrichtigkeit oder Richtigkeit — das letztere möchten wir sehr bezweifeln — des ergangenen Urteils, ist dasselbe nur auf einen genau umgrenzten, partikulären Fall anwendbar.

Das BFH-Urteil vom 9. 2. 51 hat nämlich folgenden Tenor, der allein beachtlich ist:

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

Der BFH sagt also, daß es sich nur dann um Einkünfte des Ordensangehörigen handelt, wenn er ein Amt bekleidet. Unter Bekleidung eines Amtes versteht der BFH nicht jede Tätigkeit außerhalb des Ordens, sondern die Bekleidung eines offiziellen Kirchenamtes, „womit ein Einkommen verbunden ist, das den Lebensunterhalt des Inhabers des Kirchenamtes sicherstellen soll“. Das ist die Umschreibung des Kirchenamtes im kanonischen Sinn und Recht (can. 1409). Der BFH nimmt dabei an, daß der betr. Ordensmann unmittelbar aus dem Amt Bezüge hat. Diese Supposition ist aber nicht bewiesen worden, vielmehr fließen nach can. 1425 bei ordensgeistlichen Pfarrkirchenämtern die Einkünfte nicht dem die Seelsorge ausübenden Ordensmann zu, sondern direkt und unmittelbar seinem Kloster.

Auf die weitere Frage, ob der betr. Ordensmann ein solches oder eines anderer Art bekleidet hat und wem dementsprechend die Einkünfte zustehen, soll hier nicht weiter eingegangen werden. Es sei nur für unseren Fall festgehalten, daß P. E. kein Kirchenamt bekleidet und daß allein von dorther schon das BFH-Urteil keine Anwendung finden kann.

Wir müssen also auch an dieser Stelle und zugleich schlußendlich festhalten, daß der Tatbestand, an den das Gesetz die Lohnsteuerpflicht knüpft, nicht verwirklicht ist.