

Zur Lohnsteuerpflicht von Ordensangehörigen

Entgegnung auf eine Stellungnahme des Finanzamtes
zur Rechtsmittelbegründung der beschwerdeführenden
Ordensgesellschaft *)

Von P. Dr. Bernward Hegemann OP, Köln

I.

Das FA stellt sich auf den Standpunkt, daß

- a) der zwischen dem Ordensmann und dem Orden existierende sog. Profießvertrag eine zivilrechtlich und auch steuerrechtlich unwirksame Zession enthalte und daß
- b) die Profieß nach bürgerlichem Recht keine Wirkung auf bürgerlich-rechtlichem Gebiete habe und beweist seine Annahme mit einer Zitation aus dem Urteil des FG Nürnberg vom 28. 10. 1960 (K II 172/175/59), dem ein gleicher Tatbestand wie in diesem Rechtsstreit zu Grunde liegen soll.

Dazu wird folgendes erwidert:

zu a)

Der Profießvertrag ist, wie bereits früher gesagt, ein zweiseitiger Vertrag, während die Zession oder Abtretung als einseitiger Vertrag definiert wird. D. h.: in einem zweiseitigen Vertrag übernehmen beide vertragsschließenden Teile Rechte und Pflichten, während bei einem unilateralen Vertrag ein Partner nur Rechte (d. i. bei der Zession der Zessionar), der andere nur Pflichten (d. i. bei der Zession der Zedent) kontrahiert.

Zum Wesen des Zessionsvertrages gehört es, daß der Zessionar keine Gegenleistung beibringen muß, während bei einem bilateralen Vertrag beide Partner Leistungen erbringen.

Wie der Zessionsvertrag ein einheitliches Ganzes darstellt, so auch der zweiseitige Profießvertrag nach der Species: do ut des. Somit ist es rechtlich nicht möglich, gewisse Elemente aus einem zweiseitigen Vertrag abzusondern und auf sie die Rechtsverhältnisse eines völlig anderen Vertragstypus, in unserem Falle die des einseitigen Zessionsvertrages, zu applizieren.

Der oft angezogene § 310 BGB kann nur auf den einseitigen Zessionsvertrag angewandt werden, aber nicht auf einen zweiseitigen do ut des - Vertrag, wie es der Profießvertrag ist.

§ 310 BGB verfolgt zudem eine soziale Tendenz: die Sicherstellung des Lebensunterhaltes des Zedenten in der Zukunft, der durch eine Zession künftigen Vermögens u. U. gefährdet würde. — Die Profieß als echter do

*) Vgl. Ordenskorrespondenz 2. Jg. 1961, 224 ff.

ut des - Vertrag stellt dagegen den zukünftigen Lebensunterhalt des Professoren ausdrücklich sicher.

Damit erweist sich die gesamte Argumentation des FA als praeter rem: der Profeszvertrag enthält keine Zession und ist auch keine Zession. Damit ist es unerheblich, „daß man negiert, die Profesz beinhalte eine (nämlich steuerlich wirksame) Abtretung“. Somit muß das FA den durch die Profesz zwischen dem Ordensmitglied und dem Orden rechtens zustande gekommenen Vertrag so anerkennen und steuerlich bewerten, wie er nun einmal als einheitliches Ganzes vorliegt. Darüber später.

zu b)

1) Der von Eichmann-Mörsdorf (Lehrbuch des Kirchenrechts, 8. Aufl. Band I, S. 507) zitierte Satz, daß nach bürgerlichem Recht die Profesz keine Wirkungen auf bürgerlich-rechtlichem Gebiet habe, hat — wie sich aus dem Kontext ergibt — nur den Wert einer enumerativen Feststellung, aber nicht den Charakter eines Axioms. Der Autor zählt nur die Fälle auf, wo die kirchenrechtlichen Wirkungen einer Profesz nicht automatisch d. i. bereits auf Grund diesbezüglicher Bestimmungen des BGB Rechtswirksamkeit für den bürgerlich-rechtlichen Bereich erlangen.

Etwas anderes ist das Verlangen, das BGB müsse die kirchlichen Normen über die Profesz kodifizieren, und wieder etwas anderes ist die Feststellung, daß das BGB positiv verhindert, hic et nunc den kirchenrechtlichen Wirkungen der Profesz auch im bürgerlich-rechtlichen Bereich Rechtswirksamkeit zu verschaffen. Schließlich ist auch zu fragen ob nicht die kirchenrechtlichen Wirkungen einer Profesz durch legale Applikation bestehender bürgerlich-rechtlicher Gesetzesbestimmungen auch für den bürgerlich-rechtlichen Bereich Rechtswirksamkeit erlangen können (soweit eine solche Rechtswirksamkeit notwendig wird).

Wenn also Eichmann-Mörsdorf aufweist, wo de facto die Profesz keine automatisch eintretenden bürgerlich-rechtlichen Wirkungen herbeiführt, so ist damit noch nicht gesagt, daß die Profesz überhaupt keine bürgerlich-rechtlichen Wirkungen habe oder haben kann. Diese Frage ist durch den Autor nicht gestellt.

Schließlich gibt es noch andere staatliche Rechtsbereiche, wie das Arbeits- und Sozialrecht, das Steuerrecht usw., und darum glauben wir nicht, daß man nach dem Prinzip „pars pro toto“ Feststellungen im Bereich des bürgerlichen Rechts ohne weiteres auf andere Rechtsbereiche ausdehnen kann.

2) Die Autoren und die Finanzgerichte (der BFH im Urteil vom 9. 2. 51, IV 347/50: das FG Nürnberg im Urteil vom 28. 10. 60, II 172—175/59), welche die Ansicht wiedergeben, daß die Profesz nach bürgerlichem Recht keine Wirkungen auf bürgerlich-rechtlichem Gebiete zeige, stützen sich dabei direkt oder indirekt auf ein 1926 ergangenes Urteil des Reichsgerichtes (RGZ 113, S. 127 ff). Dazu ist folgendes zu sagen:

Den Klöstern in Preussen war bis 1919 jede Möglichkeit genommen, sich einer privat- oder handelsrechtlichen Rechtsform zu bedienen (Art. 13 der preuß. Verfassungsurkunde in Verbindung mit Art. 84 EGBGB). Erst Art. 137 Abs. 4 WRV eröffnete den Klöstern die Möglichkeit, die Rechtsfähigkeit nach den allgemeinen Vorschriften des BGB zu erwerben. Bis dahin mußten die Klöster wenigstens in Preußen als nicht eingetragene Vereine angesehen werden.

Der Instanzenweg in dem 1926 entschiedenen Verfahren ist spätestens 1920 eröffnet worden. Das Streitobjekt bildet ein Faktum, das in seinen Elementen 1914 vollendet war. Prozeßbeteiligte waren ein ehem. Ordensmann, der vor dem bürgerlichen Gericht gegen den Orden wegen Verletzung seiner kirchlichen Rechte klagte. Der beklagte Orden hatte die bürgerlich-rechtliche Figur eines nicht eingetragenen Vereins.

Das Gericht hatte folgende Frage zu entscheiden: ist dem Kläger der Rechtsschutz seitens des Staates zu gewähren, wenn die materiellrechtliche Natur des Rechtsverhältnisses kirchenrechtlicher Art ist, wenn also das strittige Rechtsverhältnis durch die kirchliche Rechtsordnung normiert ist und der Kläger durch kirchliche Behörden den notwendigen Schutz seiner Rechte erhält? Nur diese Frage wurde verneint! M. a. W.: Das Gericht lehnte es ab, in innerkirchliche Rechtsverhältnisse einzugreifen.

Es war aber nicht die Frage gestellt, ob ein auf den kirchlichen Rechtsatzungen zustande gekommener Profeßvertrag keine Auswirkungen im staatlich geordneten Rechtsbereich habe oder haben kann bzw. für diesen Bereich nicht von Bedeutung ist und damit nicht beachtet zu werden braucht.

Übrigens hatte das Reichsgericht mit dem Urteil schon jene Prinzipien entwickelt, die heute noch viel schärfer im Recht verankert sind: die Kirche ordnet auf Grund ihrer Selbstbestimmung ihre innerkirchlichen Angelegenheiten selbständig und unabhängig vom Staate; nur wenn die kirchliche Tätigkeit auch Rechtswirkungen im staatlichen Bereich entfaltet, kann es zu einer Eingreifmöglichkeit des Staates kommen.

Zur Begründung des Reichsgerichts-Urteils wurden ausschließlich Rechtsnormen herangezogen, die vor der Weimarer Verfassung statuiert worden sind. Inzwischen aber existieren nicht nur das Bonner Grundgesetz und die Konkordate, sondern es ist auch in Verbindung damit eine ganz neue rechtliche und staatskirchenrechtliche Situation entstanden, die von dort her nicht mehr die unbesehene Anwendung der Reichsgerichts-Entscheidung von 1926 erlaubt, zumal das Rechtsverhalten des Staates gegenüber der Kirche bis 1919 noch stark durch den Staatsabsolutismus und durch den Kulturkampf bestimmt war.

Aus diesen Feststellungen und Überlegungen heraus müssen wir die Ar-

gumentation mit diesem Reichsgerichtsurteil als nicht anwendbar und als nicht mehr anwendbar ablehnen.

3) Zum Beweis der Rechtsunerheblichkeit einer Profeß für den bürgerlichen Rechtsbereich wird seitens des FA der Brünneck'sche Artikel: „Das Klostersgelübde und seine vermögensrechtliche Bedeutung im Geltungsbereich des Preußischen Allgemeinen Landrechts seit dem 1. Januar 1900“ (Gruchot, Beiträge zur Erläuterung des Deutschen Rechts, Jahrg. 45, 1901, S. 193 ff) zitiert. Dazu ist folgendes zu sagen:

Der Artikel wurde 1900/01 geschrieben. Wie der vollständige Titel bereits angibt, hatte damals die Studie nur partielle Bedeutung. Heute ist sie nur noch von rechtsgeschichtlichem Wert. Durch eine unvollständige Wiedergabe des Titels scheinen die Finanzbehörden zu versuchen, diesem Opus allgemein-gültige und aktuelle Bedeutung zu verleihen.

Der Artikel hat folgendes Intenentum: welche Vorschriften des ALR hinsichtlich der vermögensrechtlichen Wirkungen der Klostersgelübde haben auch nach dem Inkrafttreten des BGB noch bindende Wirkung?

Nach dem ALR hatte die Profeß die Wirkung, daß a) der Profeßablegende in Hinsicht auf weltliche Geschäfte als Verstorbener galt und darum unfähig war, Eigentum zu erwerben oder darüber zu verfügen; daß aber b) das Vermögen, das der Professe im Zeitpunkt seiner Profeßleistung besitzt, nicht — wie es das kanonische Recht vorschreibt — ohne weiteres an sein Kloster übergeht.

Besagter Artikel stellt nun fest, daß gewisse vermögensrechtliche — nämlich die zuvor unter a) genannten — Beschränkungen, denen die Ordensleute im ALR unterworfen waren, für diese seit dem Inkrafttreten des BGB nicht mehr bestehen, während die unter b) angeführten Beschränkungen nach wie vor in Kraft sind.

Die aus dem ALR kommenden Beschränkungen — das muß man auch wissen — stellten aber nicht eine Kodifizierung kirchenrechtlicher Normen dar (übrigens konnte der Ordensmann damals wie heute vor der Profeß frei sein Vermögen vermachen, wem er wollte), sondern waren Ausfluß staatsabsolutistischen und kulturkämpferischen Denkens, das die Vermögensbildung in der sog. toten Hand eines Klosters verhindern wollte.

Wenn also der Autor in seinem Artikel sagt: in vermögensrechtlicher Hinsicht sind jetzt die Klosterleute allen anderen Bürgern gleichgestellt, so ist das ganz etwas anderes als zu behaupten: die Profeß habe nach bürgerlichem Recht keine Wirkungen auf bürgerlich-rechtlichem Gebiet. Im Gegenteil, im Anschluß an die Frage: wie verhält es sich mit der Geltung der die Klöster und ihre Mitglieder betreffenden Normen des Kirchenrechts im Geltungsbereich des ALR? stellt Brünneck fest: „Das ALR schreibt den Gelübden. . . rechtliche Bedeutung zu. Die Anerkennung, die sie damit von Staats wegen und durch die staatliche Gesetz-

gebung erfahren. . . Trat mit der Ablegung des Klostersgelübdes, wie die §§ 1199 ff ALR II 11 bestimmten, die Folge ein, daß Mönche und Nonnen in Ansehung aller weltlichen Geschäfte Verstorbenen gleich zu achten waren und die Fähigkeit verloren, Eigentum und andere Rechte zu erwerben, wie darüber zu verfügen, so war dadurch der Kirche von vornherein die Möglichkeit benommen, sie zur Hergabe der in ihrem Besitz etwa befindlichen Güter zu veranlassen oder ihnen die Übertragung von Eigentum . . . auf die Klostergesellschaft zur Pflicht zu machen. Mit der Einführung des deutschen BGB hat diese Wirkung der Profeßleistung aufgehört. . . Nicht beseitigt ist dadurch die Pflicht zur kirchlichen Armut. . . Sie besteht für. . . den Geltungsbereich (des) Landrechts weiter fort. Wie aber und wodurch wird die Verpflichtung, die kirchliche Armut zu beobachten, und zu bewahren, sich jetzt, wo die Mönche. . . der Vermögensfähigkeit nicht mehr ermangeln, geltend machen? Zwar sind die §§ 1199 — 1209 II 11 ALR durch das BGB . . . aufgehoben. Die von den Mönchen . . . mit den Klostersgelübden übernommene Pflicht zur kirchlichen Armut ist darum weder überhaupt noch im Verhältnis zu ihrem Orden eine andere geworden. Auch heute noch dürfen sie kein Eigen haben. Daraus aber ist in Ermangelung der staatsgesetzlichen Anerkennung der von der kath. Kirche damit verbundenen Wirkungen, nichts weiter zu entnehmen, als daß sie sich des Vermögens entäußern sollen, welches sie im Zeitpunkt der Profeßleistung haben oder was ihnen später zufällt.“

Wir haben Brünneck deswegen so ausführlich zitiert, damit klar wird:

- a) der Ordensmann ist staatlicherseits verpflichtet, die klösterliche Armut zu beobachten.
- b) der Staat raubt durch die Rezeption des Egalité-Prinzips der französischen Revolution in das BGB andererseits dem Professoren die Möglichkeit, auch bürgerlicherseits automatisch, d. h.: ohne eigenes Tätigwerden die Folgen der Klostersgelübde eintreten zu lassen.
- c) die kloster- und vermögensfeindliche Tendenz des ALR bleibt auch unter der Herrschaft des BGB bestehen: man will verhindern, daß die Einkünfte des Ordensmannes (auch jene, die er nach seiner Profeß erwirbt) eo ipso seinem Kloster zufallen. Vielmehr will man den Klosterangehörigen zwingen, diese Werte einem Dritten zu übereignen.

Der Autor gibt aber zu (a.a.O. S. 201 f), daß das BGB den Ordensmann nicht hindere, seine aus den Klostersgelübden stammenden kirchenrechtlichen Pflichten auch bürgerlich-rechtlich durch legale Anwendung des BGB zu erfüllen.

Wir können also feststellen, daß der vom FA vorgebrachte Beweis ins Gegenteil umgeschlagen ist und somit für unsere Position spricht. Im übrigen ist die damalige Rechtproblematik durch die Rechtsentwicklung (WRV, GG, Reichs- und Länderkonkordate) restlos überholt. Die Ansicht von Brünneck hat keinen Beweiswert mehr für das anstehende Verfahren.

In Zusammenfassung unserer Argumentation zu a) und b) ergibt sich, daß der Beweis für die These des FA, der Profefßvertrag habe keine Wirkung auf bürgerlich-rechtlichem Gebiet, nicht erbracht ist. Vielmehr steht jetzt fest, daß der Profefßvertrag auf bürgerlich-rechtlichem Gebiet auch dann Rechtswirksamkeit erlangen kann, wenn diese nicht bereits automatisch eintritt. Weiter haben wir erhärtet, daß der Profefßvertrag, so wie er dargestellt wurde, nichts enthält, was ihn vor dem BGB rechtsunwirksam machen könnte.

Den positiven Beweis, daß der Profefßvertrag Wirkungen im Bereich staatlicher Gesetznormen hat, werden wir an Hand von Gesetzestexten und höchstrichterlichen Entscheidungen noch expresse antreten. Die Abgabe dieses Beweismaterials behalten wir uns im Laufe des jetzigen Instanzenzuges ausdrücklich vor.

II.

Das FA

- a) behauptet weiter, daß es für die steuerliche Beurteilung unerheblich ist, wenn nach den kirchenrechtlichen Normen das Arbeitseinkommen eines Ordensangehörigen direkt dem Orden zuzurechnen sei und
- b) entnimmt den Beweis dazu dem Art. 140 GG (= Art. 137, Abs. 3 WRV) in Verbindung mit Mikat: Kirchen und Religionsgemeinschaften (in: Bettermann-N.-Sch.: Die Grundrechte, Band IV/1, S. 176 ff).

Dazu ist zu sagen:

zu a)

1) Wir haben nie behauptet, daß das „Arbeitseinkommen eines Ordensmannes“ auf Grund des Kirchenrechtes seinem Orden „zuzurechnen“ sei. Das ist eine Umkonstruktion seitens der Finanzbehörden, die den wirklichen, rechtlich wie wirtschaftlichen Tatbestand verfälscht.

Wir haben nur erklärt, daß

- a) der Professe sich verpflichtet hat, dem Orden mit seiner Person und seiner Schaffenskraft unentgeltlich zu dienen,
- b) der Ordensmann nicht mehr von sich aus und in eigener Person von Dritten ihm angebotene Arbeit annimmt oder Arbeitsverträge kontrahiert, sondern daß er nur noch im Auftrag des Ordens tätig wird,
- c) der Professe alles, auch das, was ihm auf Grund seiner Tätigkeit eventuell faktisch, aber nicht rechtlich zufließt nicht für sich und in eigener Person erwirbt, sondern für und im Namen des Ordens.

Das FA dagegen argumentiert so: Der Ordensmann geht wie jeder andere Arbeitnehmer von sich aus und aus freien Stücken persönlich ein Arbeitsverhältnis ein. Das Arbeitsentgelt stehe ihm als Arbeitnehmer seines Arbeitgebers höchstpersönlich zu. Wenn es schließlich „doch dem Orden

zufleße, so geschieht das deshalb, weil der Ordensangehörige kraft seiner Rechtsstellung als Ordensmitglied zur Abführung an den Orden verpflichtet ist“.

Diese Folgerung wäre nur dann beweiskräftig, wenn ausschließlich der letzte Satz („doch dem Orden zufleße, ... ist“) Gegenstand des Profeßvertrages wäre, wenn also das Ordensmitglied frei und unabhängig vom Orden über seine Arbeitskraft verfügen und dem entsprechend Arbeitsverträge eingehen könnte. Aber das ist ja nicht der Fall.

Trotzdem u n t e r s t e l l t das FA, gestützt auf das bekannte BFH-Urteil von 1951, ein Dienstverhältnis zwischen P. E. und der Akademie. Aber eine Unterstellung begründet, auch wenn sie vom BFH vorgenommen wird, noch kein Dienstverhältnis. Darum kann jederzeit eine Unterstellung durch einen gegenteiligen Beweis beseitigt werden: wie auch eine bloße Unterstellung, ohne den Beweis zu liefern, daß es so ist, wie unterstellt wird, nicht Grundlage einer Entscheidung sein kann.

Jeder unbefangenen Urteilende wird hier zugeben müssen, daß seitens der Behörden Tatsachen falsch dargestellt werden. Der gleiche Tatbestand würde dem FA keine Schwierigkeiten bereiten, wenn P. E. kein Ordensmann wäre. Solche Tatbestände sind nämlich in der Wirtschaft gang und gäbe, ohne daß dann die Finanzbehörden annehmen würden: A. wäre für das, was er für die an B. abgestellten Kräfte von B. erhalte, lohnsteuerpflichtig.

Hier zeigt sich wieder, was von Theorien zu halten ist. Denn das FA fühlt sich an die im BFH-Urteil von 1951 aufgestellte sog. Typentheorie gebunden. Nach dieser Theorie liegen beim Ordensgeistlichen die gleichen Verhältnisse vor, wie beim Weltgeistlichen. Daß aber der Satz „Weltgeistlicher = Ordensgeistlicher“ nicht stimmt, kann jeder Laie erklären. Theorien sind nämlich nur insoweit brauchbar, als sie mit der Wirklichkeit übereinstimmen, man kann aber nicht Tatbestände umändern, nur damit sie in die Theorie hineinpassen.

2) Wenn das FA erklärt, die an den Orden abgeführten Arbeitsentgelte des P. E. „müssen ... diesem ... als zugeflossen angesehen werden“, so heißt das doch nichts anderes als: Hier liegt ein Scheingeschäft (§ 5 Abs. 1 StAnpG) vor, das nur abgeschlossen worden ist, um eine Steuerpflicht zu umgehen. Deshalb muß der Vorgang auf seinen wirklichen Sachverhalt zurückgeführt werden. Die Annahme einer solchen Position impliziert unserer Meinung nach den Vorwurf einer versuchten Steuerhinterziehung.

z u b)

Da nach Art. 140 GG (= Art. 137, Abs.3 WRV) die Autonomie der Religionsgesellschaften durch das für alle geltende Gesetz beschränkt ist, sieht das FA als erwiesen an, daß diese Körperschaften zumindest mit allen

außerkirchlichen Betätigungen der staatlichen Rechtsordnung unterstehen. Daraus folge dann, daß der steuerlich erhebliche Tatbestand nicht durch die durch das kirchliche Recht geschaffenen Verhältnisse verwirklicht wird, sondern nur durch die Verhältnisse, die sich auf Grund der Beurteilung anhand der allgemeinen Gesetze darstellen.

Dazu folgendes:

1) Der Ausdruck „Zumindest“ ist überflüssig. Die Staatsgewalt besitzt kein Recht, sich in die inneren Rechts- und Verfassungsangelegenheiten der Kirche einzumischen. Wie weit und wie sehr die Staatsgewalt gegenüber der Kirche beschränkt ist, wird weiter unten noch klar.

2) Der Ausdruck „außerkirchliche Betätigung“ bedarf einer Explikation. Der Ausdruck kann nämlich dahin verstanden werden, daß alle Tätigkeiten, die sich außerhalb der Kirche (bzw. des Klosters) vollziehen, nicht mehr kirchliche Tätigkeiten sind. Das ist falsch. Auch Tätigkeiten, die z. B. ein Ordensmann im Auftrag seines Ordens außerhalb des Klosters verrichtet, sind kirchliche Betätigungen. Darum verweisen wir auf die klarere Formulierung von Mikat (a.a.O., S. 178): „kirchliche Tätigkeiten, die auch Rechtswirkungen im staatlichen Rechtsbereich entfalten“.

3) Vor allem bedarf das Prinzip „innerhalb der Schranken des für alle geltenden Gesetzes“ einer genauen Interpretation, damit Simplifizierungen und Fehlfolgerungen vermieden werden.

Zunächst sei nochmals auf das Urteil des Bundesgerichtshofes vom 17. 12. 56 (BGHZ, 22 383 ff) verwiesen, das zur kirchlichen Selbstbestimmung Stellung nimmt. Durch diese höchstrichterliche Sentenz sind einige bisherige Vorstellungen berichtigt worden. Denn das Urteil weist diejenigen zurück, die glauben, einfachhin jedes Selbstbestimmungsrecht der Kirche durch jedes der für alle geltenden Gesetze beschränken zu können. Beschränkungen werden dem Selbstbestimmungsrecht der Kirche vielmehr nur durch jene Staatsgesetze auferlegt, die auf die Allgemeinheit der deutschen Nation zugeschnitten und für deren Bestand als politische, Kultur- und Rechtsgemeinschaft unentbehrlich, geradezu konstitutiv sind. — Es sei noch darauf hingewiesen, daß Mikat selbst (a.a.O., S. 178, Nr. 290) einige Formulierungen im Urteil des BGH als zu weitgehend empfindet, weil sie das Selbstbestimmungsrecht der Kirche zu sehr beschränken.

Mikat versucht in seinem bereits zitierten Artikel, die Heckel'sche Interpretation des Art. 137, Abs. 3 WRV, die im oben genannten Bundesgerichtshofurteil Aufnahme gefunden hat, näher abzugrenzen und zu verbessern.

Während bei Brünneck, Eichmann-Mörsdorf und im Reichsgerichtsurteil (aber letzteres besitzt schon eine über die species facti hinausreichende Jurisprudenz) nur die Frage nach den bürgerlich-rechtlichen Wirkungen

der Profeß zur Diskussion stand, wird hier die grundsätzliche Frage nach der Rechtswirksamkeit einer Profeß im staatlich geordneten Rechtsbereich aufgegriffen.

Mikat (a.a.O., S. 178) sagt, daß nur solche kirchlichen Tätigkeiten dem allgemeinen staatlichen Gesetz unterliegen, die auch Rechtswirkungen im staatlichen Rechtsbereich entfalten. „Kirchliche Handlungen, welche in den weltlichen Bereich in rechtlich konstitutiver Weise hinausgreifen, haben . . . einen doppelten Bezugspunkt: Einmal sind sie Akte des kirchlichen Selbstbestimmungsrechtes, zum anderen werden sie auf einem Gebiete wirksam, das dem Staat zur Aufgabe gestellt ist“ (a.a.O., S. 179). Dabei kommt es entscheidend darauf an, „ob eine Maßnahme, die die Kirche innerhalb ihrer eigenen Angelegenheiten trifft, in ihrer praktischen Durchführung auch einen Aufgabenbereich des Staates berührt. Dann und insoweit unterliegt sie der Geltung des auf diesem Gebiete für alle geltenden Gesetzes“ (a.a.O., S. 179). Aber es genügt nicht, „daß die kirchliche Tätigkeit sich in irgendwelcher Weise im weltlichen Bereich bemerkbar macht. Vielmehr ist dafür Voraussetzung, daß die kirchliche Tätigkeit sich als rechtlich relevanter Akt auf einem wesensmäßig dem staatlichen Zuständigkeitsbereich zugewiesenen Gebiete darstellt“ (a.a.O., S. 178, N. 290).

Dieses auf unseren Fall angewandt bedeutet, daß die kirchliche Tätigkeit, die sich im Abschluß des Profeßvertrages manifestiert in ihrer praktischen Durchführung, insofern der Orden über sein Ordensmitglied mit der Akademie einen Vertrag abgeschlossen hat, auch einen Aufgabenbereich des Staates berührt. Und das ist nicht irgendwie geschehen, sondern durch einen rechtlich relevanten Akt, wie ihn besagter Gestellungsvertrag darstellt.

Damit die Frage, wie das FA die Einwirkungen kirchlicher Tätigkeit im staatlichen Bereich steuerlich zu behandeln habe, leichter beantwortet werden kann, müssen aus dem Bundesgerichtshof-Urteil von 1956 (siehe auch folgende Nr. 4) in Verbindung mit der Mikat'schen Darlegung noch einige Konklusionen gezogen werden:

- a) der Staat kann auf die Rechtswirkungen kirchlicher Tätigkeit nur die Gesetze und sie auch nur so anwenden, wie es in gleicher Weise gegenüber allen anderen Staatsbürgern geschieht.
- b) der Staat muß in der Applikation seiner Gesetze auf die Rechtswirkungen kirchlicher Tätigkeit im staatlichen Rechtsbereich diese Rechtswirkungen oder Tatbestände so akzeptieren, wie sie durch die kirchliche Tätigkeit formiert worden sind. M.a.W.: der Staat kann nicht hingehen und diese Rechtswirkungen ignorieren oder willkürlich verändern.
- c) der Staat kann keine Gesetze erlassen oder anwenden, die das Selbstbestimmungsrecht der Kirche beeinträchtigen würden.
- 4) Hinsichtlich des Verständnisses für das Prinzip „innerhalb der Schranken des für alle geltenden Gesetzes“ wird auf das neueste Urteil des BGH

vom 16. 3. 61 (III ZR 17/60) verwiesen, wo es heißt, daß die Autonomie der Kirche ihre Grenzen lediglich in dem für alle geltenden Gesetz fände, „d. h. in den Normen elementaren Charakters, die sich als Ausprägung und Regelung grundsätzlicher, j e d e m Recht wesentlicher, für unseren sozialen Rechtsstaat unabdingbarer Postulate darstellen ... In den so abgegrenzten Hoheitsbereich der Kirchen darf und kann der Staat rechtens nicht eindringen, und insoweit stehen staatliche und kirchliche Hoheitsgewalt gleichgeordnet nebeneinander“. Damit hat aber der BGH noch deutlicher als früher ausgesprochen, daß er bei den Einschränkungen eigentlich an die naturrechtlichen Vorgegebenheiten denke.

5) Nach unseren Darlegungen zu 3) und 4) kann das FA nicht mehr seine Folgerung aufrecht erhalten, die es aus der Formel „innerhalb der Schranken des für alle geltenden Gesetzes“ gezogen hat. Wir haben übrigens nie behauptet, „daß der Tatbestand, an den das Gesetz die Steuer knüpft ... durch die durch das allgemeine Kirchenrecht und das spezielle Ordensrecht geschaffenen Verhältnisse verwirklicht wird“. Wir haben nur behauptet, daß „zum Tatbestand die durch das allgemeine Kirchenrecht und das spezielle Ordensrecht geschaffenen rechtlich-wirtschaftlichen Verhältnisse, sowie die auf dieser Basis abgeschlossenen Verträge gehören“. Wir verlangen also lediglich, daß das FA die vorliegenden wirtschaftlich-rechtlichen Fakten (d. i.: der Gestellungsvertrag, so wie er auf der Basis des Profefßvertrages möglich geworden ist) so annimmt wie sie in Wirklichkeit sind, und daß dann auf diese Fakten die allgemeinen Lohnsteuer-Gesetze angewandt werden. Diese unsere Forderung entspricht aber ganz den steuerrechtlichen Zielsetzungen und der im Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

6) Obleich nach unseren bisherigen Darlegungen schon klar sein dürfte, daß die durch die kirchliche Tätigkeit geschaffenen rechtlich-wirtschaftlichen Verhältnisse, soweit sie Rechtswirkungen im staatlichen Rechtsbereich entfalten, so vom Staat akzeptiert werden müssen, wie sie vorliegen, wird zum weiteren Beweis ein Passus aus einem Urteil des Bundesgerichtshofes vom 18. 2. 54 (NJW 7 1954 1285) zitiert: „Die Kirchen sind ... nicht wie andere öffentliche Körperschaften dem Staat eingegliedert. Der Staat geht vielmehr von ihrer Unabhängigkeit und Eigenständigkeit aus, überläßt ihnen, sich in Freiheit und Selbstbestimmung ihre eigene Grundordnung — die kirchliche Verfassung — zu geben, und beschränkt sich darauf diese Verfassung anzuerkennen. Demnach bestimmt die Kirche für den Staat verbindlich, was kraft innerkirchlichen Verfassungsrechts Rechtens ist.“

III.

Fassen wir wesentliche Punkte unserer bisherigen Argumentation in I. und II. zusammen: zur rechtlichen Würdigung stehen zwei Fakten an, der Profefßvertrag und der Gestellungsvertrag.

1) Der Profefßvertrag *in fieri* ist eine kirchlich — religiöse Betätigung zwischen einem Mitglied der Kirche und einer kirchlichen (iuristischen) Person und fällt somit voll und ganz unter die kirchliche Autonomie. Denn „unter das Selbstbestimmungsrecht fällt ... die Regelung der Rechte und Pflichten der Mitglieder einschl. der Voraussetzungen und Formen für den Eintritt, Austritt oder Ausschluß sowie deren Folgen, selbst wenn sie, wie die Aberkennung eines Amtes oder Unterhaltsanspruches, vermögensrechtlicher Natur sind, bzw. vermögensrechtliche Konsequenzen bedingen“ (Mikat, a.a.O., S. 186).

Der Profefßvertrag *in facto esse* ist unter doppeltem Aspekt zu betrachten:

- a) sofern er geeignet ist, Rechtswirkungen im staatlichen Rechtsbereich zu entfalten,
- b) sofern er Rechtstitel ist.

zu a): Der Profefßvertrag ist geeignet, im staatlichen Rechtsbereich Rechtswirkungen zu entfalten, insofern es aus Konvenienzgründen oder aus Gründen, die in der Natur des Vertrages gelegen sind, erforderlich wird, den Wirkungen, die das Kirchenrecht mit dem Profefßvertrag verknüpft, auch im staatlich geordneten Rechtsbereich legale Wirksamkeit zu verschaffen. Der relevante Rechtsakt wäre in diesem Falle die Vorlage des Profefßvertrages bei den staatlichen Behörden.

Näherhin ist der Profefßvertrag geeignet, Rechtswirkungen zu entfalten und zwar direkt auf den Gebieten des Privatrechts, des Steuerrechts, des Sozial- und Arbeitsrechts usw., wie auch indirekt über das bürgerliche Recht auf allen anderen Rechtsbereichen, wie das schon genannte Steuerrecht, Sozialrecht usw.

Das kann auf zweifache Art und Weise geschehen:

- a) eo ipso, d. h. lege iubente, indem die staatlichen Rechtsnormen die kirchenrechtlichen Verhältnisse a priori ausdrücklich berücksichtigen,
- b) durch legale Applikation bestehender staatlicher Rechtsnormen und zwar in den Grenzen des für alle geltenden Gesetzes.

Wenn dagegen der Staat willentlich, d. h. durch Verbotsnormen die Erlangung der Rechtswirksamkeit verhindert, so ist die ernste Frage zu stellen, ob dadurch nicht das garantierte Selbstbestimmungsrecht der Kirche verletzt wird.

Insofern also der Profefßvertrag Rückwirkungen auf staatliche geordnete Rechtsverhältnisse haben soll oder Rechtswirksamkeit gegenüber Dritten beansprucht, reicht er als religionsgemeinschaftlicher Akt in die staatliche Sphäre hinein (vgl. Mikat, a.a.O., S. 180).

zu b): Der Profefßvertrag ist Rechtstitel, insofern er dem Orden deswegen das Recht gibt, den Gestellungsvertrag über das Ordensmitglied mit der Heidelberger Akademie abzuschließen.

Als solcher ist der Profefßvertrag ein dem Staat vorgegebenes Faktum und das durch den Profefßvertrag konstitutierte Rechtsverhältnis unterliegt nicht der staatlichen Nachprüfung (vgl. Mikat, a.a.O., S. 184). Auch incidenter kann ein staatliches Gericht den Bereich der „eigenen, kirchlichen Angelegenheiten“ nicht seiner rechtlichen Nachprüfung unterziehen (vgl. Mikat, a.a.O., S. 192). Denn „soweit es bei der Entscheidung des staatlichen Gerichtes auf das innerkirchliche Verfassungsrecht ankommt, hat es diese Ordnung einfach hinzunehmen; es kann dieses Recht nicht ‚in Frage stellen‘ (auf seine Gültigkeit nachprüfen), sondern nur deklaratorisch feststellen, wie es die Kirche als vorhanden anerkennt“ (BGHZ 12, 321 ff).

Somit wird der Profefßvertrag, insofern er Rechtstitel ist, per se nicht auf einem Gebiete wirksam, welches dem Staat als Aufgabe gestellt ist.

2) Der **Gestellungsvertrag** ist ein Rechtsgeschäft zwischen einer Körperschaft des (staatlichen öffentlichen Rechts und einer iuristischen Person des Kirchenrechts, wobei es unbeachtet gelassen werden kann, ob letztere eine Rechtspersönlichkeit des öffentlichen oder privaten Rechts innerhalb des staatlich geordneten Rechtsbereiches darstellt. Durch diesen Vertrag nimmt der Orden wie die anderen Rechtssubjekte öffentlichen oder privaten Rechts am bürgerlichen Rechtsverkehr teil.

Dieser Gestellungsvertrag hat damit einen doppelten Charakter. Einmal ist er ein bürgerlich-rechtlicher Vertrag, auf den die allgemeinen staatlichen Gesetze zu applizieren sind; zum anderen stellt er eine kirchliche Maßnahme dar, die in ihrer praktischen Durchführung auch einen Aufgabenbereich des Staates berührt. Insoweit ist er im Rahmen der für alle geltenden Gesetze zu bewerten, allerdings mit der Einschränkung, die wir oben hinsichtlich der Verbotsnormen gemacht haben.

Im Hinblick auf unser konkretes Verfahren halten wir als Ergebnis fest:

- a) der Profefßvertrag, insofern er geeignet ist, Rechtswirkungen im staatlichen Rechtsbereich zu produzieren, unterliegt nicht der lohnsteuerlichen Beurteilung des Fa.
- b) der Profefßvertrag, insofern er Rechtstitel ist und der Gestellungsvertrag unterliegen der lohnsteuerlichen Beurteilung des Fa. Diese beiden Fakten erfüllen aber nicht den Tatbestand, an den das Gesetz die Steuer knüpft.

IV.

Lediglich zur Frage, wem das abgestellte Ordensmitglied seine Arbeitskraft schuldet, und ob es den Weisungen der Akademie zu folgen hat, nimmt das FA kurz Stellung.

Wir entgegnen:

Der Satz: „daß auch das einem Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Ordensmitglied selbst dann dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, wenn nur vertragliche Beziehungen zwischen Orden und Arbeitgeber bestehen“, ist völlig unlogisch. Der Satz setzt voraus, daß die Akademie Arbeitgeber von P. E. ist, was von uns nie behauptet und vom FA nie bewiesen worden ist. Zweitens setzt der Begriff „schulden“ eine vorherige persönliche Verpflichtung des „Schuldigen“ dem Schuldner gegenüber voraus. Dafür aber, daß P. E. seine Arbeitskraft höchstpersönlich der Akademie verschuldet hat, kann seitens des FA kein Rechtstitel beigebracht werden. Drittens ist zu sagen, daß wohl P. E. dem Orden seine Arbeitskraft schuldet; nur deshalb kann ihn der Orden der Akademie zur Verfügung stellen.

Richtig formuliert und vom konkreten Fall abstrahiert, damit er allgemeingültig wird, muß der Satz so lauten: Die einem Dritten zur Verfügung gestellte Person muß dann dem Dritten ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellen, wenn vertragliche Beziehungen zwischen dem über die Arbeitskraft der Person auf Grund eines Rechtstitels hin Verfügungsberechtigten und dem Dritten bestehen. — Denn niemand kann über die Arbeitskraft eines anderen zu Gunsten eines Dritten verfügen, wenn ihm (im Normalfall: dem Arbeitgeber) diese Arbeitskraft nicht rechtlich geschuldet wäre. Wenn also eine Person einem Dritten ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellen muß, dann nur deshalb, weil der über die Arbeitskraft Verfügungsberechtigte die Person angewiesen hat, ihre Arbeitskraft in seinem Interesse einem Dritten zur Verfügung zu stellen, also nach dessen Weisungen hin eine Arbeit auszuführen. Trotzdem schuldet diese Person nicht dem Dritten ihre Arbeitskraft, sondern nach wie vor dem, dem sie ihre Arbeitskraft auf Grund eines rechtlichen Titels hin verschuldet hat.

Was die Weisungsberechtigung eines Dritten gegenüber einer ihm nur zur Verfügung gestellten Arbeitskraft hinsichtlich deren Arbeitsleistung angeht, so liegt sie zwar in der Natur der Sache begründet, macht aber trotzdem diesen Dritten nicht zum Arbeitgeber. Zum Begriff „Arbeitgeber“ gehört der Sache nach der Begriff „Arbeitnehmer“, und erst diese beiden Begriffe zusammen bewirken die Relation, welche mit „Dienstverhältnis“ bezeichnet wird.

Damit die Relation: Arbeitnehmer — Arbeitgeber zustande kommt, müssen beide Teile miteinander kontrahieren. Sobald aber ein Dritter mit einem Arbeitgeber über dessen Arbeitnehmer kontrahiert, kommt weder eine Relation Arbeitnehmer-Arbeitgeber zwischen dem Arbeitgeber und dem Dritten, noch eine zwischen dem Arbeitnehmer und dem Dritten zustande. In der Kontraktion eines Dienstverhältnisses muß auf seiten des Arbeitnehmers vorhanden sein, daß er seinen geschäftlichen Willen betä-

tigt, indem er an den Arbeitgeber Gehaltsansprüche stellt und sich ihm persönlich zur Arbeitsleistung verpflichtet. Auf Seiten des Arbeitgebers dagegen erwächst das Recht, dem Arbeitnehmer innerhalb seines geschäftlichen Organismus die Arbeit anzuweisen und seine Arbeitskraft in Anspruch zu nehmen. Dafür schuldet der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer den ausbedungenen Lohn. Also beide, Arbeitnehmer und Arbeitgeber, müssen alle ihnen zukommenden Rechte und Pflichten originär besitzen, sonst kommt kein Dienstverhältnis zustande.

Es genügt also nicht, unter Hinweis auf § 1 Abs. 3 LStDV zu behaupten, daß jemand Arbeitnehmer sei, wenn er Weisungen zu befolgen habe. Es muß auch bewiesen werden, daß der Anweisende bzw. der Weisungsberechtigte zugleich Arbeitgeber ist. Daß aber die Akademie auch Arbeitgeber für P. E. ist, ist von dem FA bislang noch nicht unter Beweis gestellt worden.

Es stimmt zwar, daß die Akademie gegenüber P. E., was dessen Arbeit angeht, weisungsberechtigt ist, aber nicht deshalb, weil die Akademie Arbeitgeber von P. E. ist, sondern weil der über die Arbeitskraft des P. E. allein verfügungsberechtigte Orden P. E. angewiesen hat, sich hinsichtlich seiner Arbeitsleistung den Weisungen der Akademie zu unterstellen. Die Akademie ist damit nur ganz partiell weisungsbefugt, das volle, uneingeschränkte und originäre Weisungsrecht wie auch alle anderen Rechte liegen nach wie vor beim Orden, was auch der existierende Gestellungsvertrag beweist (vgl. Müller, Zum Recht des Ordensvertrages, 1956, S. 26).

Das typische Beispiel zu diesen ganzen Erörterungen ist das des sog. Leiharbeiters, der nur hinsichtlich seiner Arbeitsleistung vom Arbeitgeber A. an die Firma B. abgestellt wird. Die Firma B. wird hinsichtlich des Arbeitnehmers des A. nur in Bezug auf die Arbeitsleistung des Leiharbeiters weisungsberechtigt. Alle anderen Rechte und Pflichten bleiben nach wie vor beim wirklichen Arbeitgeber A. Und B. ist noch nicht einmal kraft eigenen, ihm gehörigen Rechtes weisungsberechtigt, sondern nur, weil der Arbeitgeber A. an B. dieses partielle Weisungsrecht delegiert hat.

Es ist damit — entgegen der Ansicht des FA — doch von ausschlaggebender Bedeutung, auf welchen Rechtstitel hin jemand gegenüber einer Arbeitskraft weisungsberechtigt wird.

Wir stellen fest, daß unsere Ausführungen mit § 1 LStDV nicht im Widerspruch stehen, sondern übereinstimmen. Damit ist auch in diesem Punkte die Argumentation des FA widerlegt.

V.

Es wird beantragt, auf Nicht-vorliegen einer Lohnsteuerpflicht zu erkennen.