

Beitrag zur Frage des Verhältnisses von Ordensrecht, Privatrecht und Steuerrecht

Anmerkung zu einem Urteil des Finanzgerichtes
Düsseldorf und des Bundesfinanzhofes

Von Rechtsanwalt Dr. Heinrich Helfrich, Bonn

I.

P. Dr. Karl Siepen hat seinem ausgezeichneten Aufsatz „Die Rechtsstellung der klösterlichen Verbände in der Bundesrepublik Deutschland“, abgedruckt in Heft 2/3 der „Ordenskorrespondenz“ 1960 S. 35, eine Statistik über die Rechtsstellung von 282 klösterlichen Verbänden angefügt, aus der sich ergibt, daß insgesamt 30 dieser Verbände im bürgerlichen Rechtsverkehr als GmbH und 1 Verband als AG auftritt. Wirtschaftliche Hilfsbetriebe (z. B. Verlage, Druckereien usw.) und Einzelniederlassungen, die als selbständige Rechtspersonen ebenfalls in Form einer Kapitalgesellschaft auftreten (es sind deren wahrscheinlich viel mehr als die genannten 31 Kapitalgesellschaften), sind in diesen Zahlen nicht enthalten.

Es scheint mir daher wichtig, die Cellerare und Prokuratoren unserer Orden auf ein Urteil hinzuweisen, das am 30. 1. 1963 die III. Kammer des Finanzgerichtes (FG) Düsseldorf in einer Gesellschaftssteuer-sache erlassen hat und das auf Seite 137 dieses Heftes veröffentlicht wird.

Der Tatbestand :

(im einzelnen wolle er dem abgedruckten Urteil entnommen werden):

Eine von einer Ordensprovinz durch vier Angehörige derselben gegründete GmbH hatte zum Gegenstand ihres Unternehmens die ausschließliche und unmittelbare Förderung der Zwecke des Ordens, insbesondere durch Besitz und Verwaltung des für die Ordensprovinz erforderlichen Grundbesitzes. Das Stammkapital betrug DM 20 000,—. Eine Buchführung unterhielt die Gesellschaft nicht; sie erstellte deshalb auch keine Bilanzen. Lediglich statistisch wurde nachträglich, um den Formvorschriften der §§ 41 ff. GmbH-Ges. gerecht zu werden, jedes Jahr ein Status aufgestellt, der auf der Aktivseite das Grundstücksvermögen (mehrere Millionen DM) und auf der Passivseite das Stammkapital (20 000,— DM) und einen als „Schuldverpflichtung an die Ordensprovinz“ bezeichneten Posten, der die rechnerische Differenz zwischen Grundstücksvermögen und Stammkapital darstellt und der sich jeweils erhöhte, wenn Gebäude- oder Grundstückszugänge stattfanden, zeigte. Diese „Bilanzen“ dienten als Grundlage für den mit der Sprungberufung angegriffenen Gesellschaftssteuerbescheid, den das FG wieder aufhob.

Das Urteil begründet das Nichtvorliegen einer Gesellschaftssteuerpflicht damit,

- a) daß die Gewährung von Darlehen an eine inländische Kapitalgesellschaft durch einen Gesellschafter, die eine Kapitalzuführung ersetzen würde, nicht vorliege, weil alle Merkmale eines Darlehensvertrages fehlen. (Das Gericht sagt nicht, daß die Kapitalzuführungen, gleich welcher Art sie sind, nicht durch einen Gesellschafter, sondern durch die Ordensprovinz erfolgten);
- b) daß auch keine Leistungen auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung durch einen Gesellschafter bewirkt worden sei (auch hier sagt das Gericht nicht, daß solche Leistungen nicht durch die Gesellschafter, sondern bestenfalls durch die Ordensprovinz, die ja nicht Gesellschafterin ist, bewirkt worden sind, es führt vielmehr aus, daß die Gesellschaft rechtlich irrelevant sei und daß man daher weder mit der Zweckwillenstheorie noch mit einem wirtschaftlichen Eigendasein der Gesellschaft die Gesellschaftssteuerpflicht begründen könne),
- c) daß selbst, wenn man eine Leistung auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung unterstelle, trotzdem die Steuerbefreiung eintrete, weil nach § 7 Abs. 1 Ziff. 1 KVStG eine Besteuerung deshalb nicht möglich sei, weil die Gesellschaft unmittelbar und ausschließlich gemeinnützigen und mildtätigen Zwecken diene.

Die Begründung des FG kann nicht ganz befriedigen:

Die Gesellschaftssteuer ist unbestritten eine Rechtsverkehrssteuer, bei der die das Steuerrecht sonst beherrschende wirtschaftliche Betrachtungsweise gegenüber der rein bürgerlich-rechtlichen in den Hintergrund tritt. Es wäre daher nahe gelegen, in der Begründung zu sagen, die sogenannte „Verpflichtung an die Ordensprovinz“ sei keine Verpflichtung an einen Gesellschafter; die Geldzuführungen seien also nicht durch einen Gesellschafter erfolgt, sondern rechtlich durch einen Dritten.

Nach § 4 KapVStG. wird in einem solchen Falle nur dann die Steuerpflicht ~~nicht~~ ausgelöst, wenn die Leistungen durch Personenvereinigungen erbracht werden, an denen die Gesellschaften als Mitglieder oder Gesellschafter beteiligt sind. Die herrschende Lehre und Judikatur legte den § 4 über seinen Wortlaut hinaus so aus, daß er auch da anwendbar sei, wo hinter der Form nach Beteiligten sich wirtschaftlich ein anderes Steuersubjekt verbirgt, das sowohl an der darlehensgebenden als auch der darlehensnehmenden Gesellschaft beteiligt ist und damit Gesellschafter und Gesellschaft, wie Personenvereinigung in einem „organischen Machtkreis“ zusammengeschlossen sind. Nunmehr hat der BFH diese seit Jahrzehnten vom RFH und früher von ihm selbst vertretene Theorie mit einem Grundsatzurteil vom 22. 11. 1962 II 19/58 S unter dem

Einfluß der vom Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluß vom 10. 10. 1961 (2 BvL 1/5 Bd. 13 S. 153) vertretenen Auffassung abgegeben. Der BFH stellt u. a. insbesondere fest, daß die Auslegung des § 4 KapVStG. nach dem gesetzgeberischen Zweck (Verhinderung von Steuerumgehung) es nicht rechtfertige, durch vom Gesetzeswortlaut abweichende Auslegung die Verbindung von Gesellschaftsrecht und Gesellschaftssteuerrecht aufzuheben und damit die vom KapVStG benutzte zivilrechtliche Ordnung gerade an einer Stelle zu durchbrechen, die die eigentliche Bedeutung des Gesellschaftsteuerrechtes ausmacht. In diesem Zusammenhang wird vom BFH auch auf das Grundsatzurteil des Bundesverfassungsgerichtes 1 BrR 845/58 vom 24. 1. 1962 (Bd. 13 S. 331) zu § 8 Ziff. 6 GewStG. hingewiesen. Er kommt damit zu dem Ergebnis, daß der eindeutige und klare Tatbestand des § 4 KapVStG. nicht im Wege wirtschaftlicher Betrachtungsweise ausgedehnt werden darf und daß auch im Gesellschaftssteuerrecht Steuerumgehungen grundsätzlich nur mit den §§ 5 und 6 StAnpG begegnet werden kann.

Wenn dem so ist, kann aber eine Gesellschaftssteuerpflicht nicht begründet werden für Kapitalzuführungen des Ordens nach §§ 2 und 3 KapVStG bei einer durch Ordensleute für Zwecke des Ordens gegründeten Kapitalgesellschaft. Denn die Gesellschafter derselben sind zwar Mitglieder des Ordens, sie sind aber am Ordensvermögen nicht „beteiligt“. Ob dem so ist, oder nicht, kann nur auf Grund ordensrechtlicher Bestimmungen entschieden werden.

Der dem Urteil des FG Düsseldorf zugrunde liegende Tatbestand kann daher im Steuerprozeß nur dann zutreffend entschieden werden, wenn das Ordensrecht und das bürgerliche Recht die Grundlage für die Entscheidung im Steuerrecht bilden. (Das Urteil des FG Düsseldorf ist inzwischen rechtskräftig geworden.)

II.

Der Beantwortung der Frage, in welcher Weise das Steuerrecht in die Rechtsordnung eingeschlossen sei, und in welcher Beziehung es zum bürgerlichen Recht steht, und darüber hinaus der Frage, welche Rolle das Ordensrecht im bürgerlichen Recht und im Steuerrecht spiele, ist seit dem Zusammenbruch des nationalsozialistischen Staates immer mehr Aufmerksamkeit geschenkt worden. Die Fragen sind keineswegs abschließend und befriedigend geklärt. Die Rechtsprechung selbst, aber auch die Gesetzgebung und die Verfügung und Erlasse der Verwaltung sind in Bewegung gekommen.

Was die Frage der Beziehungen des Steuerrechtes zum bürgerlichen Recht angeht, so scheint die Verselbständigung des Steuerrechtes, die im nationalsozialistischen Staat auf die Spitze getrieben wurde, in erfreulicher Weise allmählich wieder auf das zulässige Maß zurückgebildet zu werden.

In dem bekannten Lohnsteuerurteil vom 11. Mai 1962 (VI 55/61 U, BStBl. 1962 III. S. 310) hat der VI. Senat des BFH die Entwicklung der Rechtsprechung in dieser Hinsicht, wie folgt, zusammengefaßt:

„Nach der fortlaufend klarer entwickelten Rechtsprechung der Einkommensteuersenate des BFH (I., IV. u. VI. Senat) hat die steuerrechtliche Beurteilung grundsätzlich an die von den Beteiligten ernsthaft geschaffenen und durchgeführten bürgerlich-rechtlichen Formen anzuknüpfen. Die bürgerlich-rechtliche Gestaltungsfreiheit darf, wenn nicht eine steuerrechtliche Sondervorschrift eingreift, nicht dadurch beschränkt werden, daß für steuerliche Zwecke, vor allem zur Erweiterung der Steuerpflicht, bürgerlich-rechtlich wirksame Rechtsformen nicht beachtet oder umgedeutet werden. Die im Interesse der Rechtssicherheit — im Sinne der Vorausberechenbarkeit der Folgen von Rechtshandlungen — maßgebende Ordnungsfunktion des bürgerlichen Rechts für die gesamte Rechtsordnung, einschließlich des Steuerrechts, hat auch das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung 1 BvR 845/58 vom 24. 1. 1962 — unter III 3 — (BStBl. 1962 I S. 500 ff) hervorgehoben.“

Diese Erkenntnisse bedeuten eine wesentliche Einschränkung der Anwendung des Grundsatzes von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht und insbesondere der Typenlehre, die auf diesem Grundsatz aufbaut. Was ich in dieser Hinsicht dem BFH mit meinem abschließenden Begründungsschriftsatz zur Rechtsbeschwerde im Falle des Lohnsteuerurteils vorgetragen habe, ist auf Wunsch als Anhang Seite 134/6 hier beigefügt.

Aber nicht nur die Einkommensteuersenate, auch der V. Senat (Umsatzsteuersenate) hat sich in seinem Urteil vom 17. 10. 1958, V 5/58 U, BStBl. III S. 475 für eine vorsichtige und zurückhaltende Anwendung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgesprochen. Die Anwendung desselben finde dann eine Grenze — so sagt der V. Senat des BFH —, wenn der Steuerpflichtige in rechtlich zulässiger Weise eine Gestaltung wählt und sie ernstlich durchführt, die in ihren rechtlichen Folgerungen auch erhebliche wirtschaftliche Unterschiede für die Beurteilung eines Lieferungs Vorganges nach sich zieht. Auch das oben unter I zitierte Urteil des II. Senates vom 22. 11. 1962 (Verkehrssteuersenate) gehört hierher. Damit habe ich gewisse Tendenzen, die eine Bindung des Steuerrechtes an das bürgerliche Recht erkennen lassen, aufgezeigt. Es kann daraus aber nicht gefolgert werden, daß diese Bindung eine absolute sei. Wenn sich die Auffassung in der Judikatur durchsetzt, daß dort, wo der Steuergesetzgeber bürgerlich-rechtliche Merkmale zum Bestandteil des steuerrechtlichen Tatbestandes gemacht hat, die wirtschaftliche Betrachtungsweise auszuschneiden habe, so ist m. E. bei der Auslegung der Steuergesetze die höchstmögliche Rechtssicherheit geschaffen.

Im übrigen soll nicht verschwiegen werden, daß die Bindung des Steuerrechts an das bürgerliche Recht gerade in den Ländern am vollkommensten ausgeprägt ist, die die niedrigste Steuerbelastung ihrer Bürger verzeichnen können (z. B. Schweiz).

III.

Für unsere Orden sind diese vielleicht sehr theoretisch anmutenden Erwägungen von sehr großer praktischer Bedeutung (ich verzichte nachstehend der besseren Verständlichkeit wegen auf die Zitierung einschläglicher Literatur und vorliegender Urteile):

1. Wenn unsere Orden nicht wünschen auf speziellen Rechtsgebieten, wie auf dem Gebiet des Steuerrechts (ähnliche Situationen gibt es aber auch im Sozialversicherungsrecht, im Arbeitsrecht, im Verwaltungsrecht) falsch beurteilt zu werden und wenn sie nicht wünschen, daß der Gesetzgeber und die Verwaltung bei der Beurteilung gegebener Tatbestände von falschen Voraussetzungen ausgehen, müssen sie selbst dem für sie unabdingbar geltenden Ordensrecht auch im zivilen Rechtsbereich zum Durchbruch verhelfen. Es geht z. B. nicht an, daß eine Ordensperson für sich selbst einen Arbeits- oder Dienstvertrag abschließt oder daß von maßgebenden kirchlichen Stellen eine Sustentationsverpflichtung des Ordens gegenüber einem ausscheidenden Ordensmitglied über den Rahmen und die Rechtsnatur der im Kirchenrecht vorgesehenen Unterstützungen zugestanden wird u.a.m.
2. Wenn unsere Orden ernstlich wollen, auch im privaten Bereich des staatlichen Rechtes die Grundsätze und Bestimmungen des Ordensrechtes angewendet zu sehen, müssen sie in der Bundesrepublik im Rahmen des für alle Staatsbürger geltenden Rechtes (vgl. Weimarer Verfassung, Grundgesetz, Konkordat) das Ordensrecht unter das staatliche Recht so subsumieren, daß der Gesetzgeber, die Rechtsprechung und die Verwaltung gezwungen sind, für ihren Bereich die Geltung des Ordensrechtes anzuerkennen. Um deutlich zu machen, was damit gemeint ist: Ein Orden kann sich als Rechtspersönlichkeit durchaus der ihm gemäßen Form des eingetragenen Vereins durch entsprechende Gestaltung der Satzungen bedienen, wobei er sogar den Vorschriften des Can. 533 CIC gerecht werden kann, u.a.m.
3. Schon in einem Gutachten des Instituts der Steuerberater in Köln aus dem Jahre 1948 (abgedruckt im „Archiv für Kath. Kirchenrecht“, Jahrgang 1944—1948 S. 97) zur Frage der Einkommensteuerpflicht von Manualstipendien ist ausgeführt:

„Nach § 1 Abs. 2 und 3 des Steueranpassungsgesetzes ist für die Beurteilung steuerlicher Tatbestände die Verkehrsauffassung der Beteiligten maßgebend. Die Auffassung der Beteiligten gründet sich

aber für den Fall der Manualstipendien letzten Endes auf die Grundsätze des kirchlichen Rechtes. Für die Beteiligten können keine anderen Grundsätze maßgebend sein, selbst wenn zuweilen irriger- und laienhafterweise im katholischen Volke das Stipendium als „Bezahlung“ der Messe angesehen werden sollte. Nach kirchlichem Recht ist die Auffassung, als ob das Meßstipendium im ursächlichen Zusammenhang mit der vom Geistlichen gelesenen Messe als Entgelt zugeflossen sei, wie später noch zu zeigen sein wird, eine Unmöglichkeit. Respektiert man aber die kirchenrechtliche Auffassung als Auffassung der Beteiligten und damit als Verkehrsauffassung, so ist es nicht möglich, sie — um mit dem RFH und OFH zu sprechen — als außerhalb der Ebene des Steuerrechts sich bewegend, außer Betracht zu lassen. Natürlich kann die Kirche nicht durch willkürliche Gestaltung sich oder ihre Priester der Steuergewalt des Staates entziehen. Aber gewachsene Institutionen, die auf fundamentalen Grundsätzen der Kirche beruhen, kann der Staat, solange er die Kirche respektiert, nicht entgegen dem Sinn der kirchlichen Institutionen interpretieren. Eine solche Interpretation steht dem Staat nicht zu. Wenn sich demgegenüber der OFH auf die Rechtssprechung des RFH bezieht, so ist darauf hinzuweisen, daß auch das Berufungsurteil vom 13. 3. 1936 II A 20/36 RStBl 1936 S. 544 von NS-Gedanken beherrscht ist, wenn es die Grundsätze des kirchlichen Rechts über die Bedeutung der Messestiftung und Meßstipendien für unbeachtlich erklärt.“

Hier wird unmißverständlich gesagt, daß — solange der Staat die Eigenständigkeit der Kirche anerkennt, er logisch auch gezwungen ist, die durch das kirchliche Recht geschaffenen rechtlichen Normen „im Rahmen des für alle geltenden Rechtes“ anzuerkennen.

Die Geltung dieses Grundsatzes ist allerdings nicht allgemein anerkannt. So meint z. B. Maier in „Grundlagen und Probleme der Klosterbesteuerung“ S. 153: „Für die Klosterbesteuerung sollen im wesentlichen die nämlichen Grundsätze gelten, wie sie für die Besteuerung von Körperschaften und Personenvereinigungen vergleichbarer Art maßgebend sind. Richtschnur seien Rechtsform und wirtschaftlicher Tatbestand, aber nicht die kanonischen oder ordensrechtlichen Verhältnisse. Daß die geistlichen Orden und Klöster überhaupt eine kirchenrechtliche Verfassung besitzen, sollte für die steuerliche Beurteilung gänzlich außer Betracht bleiben.“ Mit dieser Auffassung werden die Dinge auf den Kopf gestellt — verwunderlich deshalb, weil Maier in seinem Vorwort ausdrücklich betont, daß ihm mehrjährige Berufserfahrungen auf dem Gebiet der Klosterbesteuerung zur Verfügung stehen. Es ist umgekehrt: Gerade die kanonischen und ordensrechtlichen Verhältnisse sind der Ausgangspunkt für die Beurteilung im bürgerlichen Recht, im Steuerrecht u.s.w. Ohne Kenntnis des kano-

nischen Rechts, ohne seine Anwendung im Rahmen des für alle geltenden Rechtes wird es in der Bundesrepublik niemals zu einer befriedigenden Lösung der die Orden angehenden rechtlichen Probleme kommen können.

Es ist erfreulich, daß sowohl der Bundesgerichtshof, das Bundesverfassungsgericht und neuerdings auch der Bundesfinanzhof dieser Erkenntnis sich immer mehr erschließt und es ist zu hoffen, daß durch zähe und zielbewußte Arbeit Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung veranlaßt wird, dem Recht der katholischen Orden Rechnung zu tragen und vielleicht auch Gesetze zu ändern, die diesem Recht widersprechen.

A n h a n g

Auszug aus der abschließenden Begründungsschrift des Rechtsanwaltes Dr. H. Helfrich vom 13. 12. 1961 zur Rechtsbeschwerde gegen das Urteil des FG. Nürnberg vom 30. 8. 1958 in der Lohnsteuersache von außerhalb ihres Ordens tätigen Ordensmitgliedern:

„Zur Frage der Typenlehre darf ich auf folgendes hinweisen:

Die Typenlehre des BFH wird auf § 1 AO gestützt, der den Grundsatz enthält, daß allen Steuerpflichtigen, bei denen „der Steuertatbestand“ zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, Steuern auferlegt werden. Ob die gesetzlichen Merkmale für den Eintritt der Steuerpflicht (Steuertatbestand) zutreffen, ist eine Frage der Würdigung, d. h. der rechtlichen Subsumtion des Sachverhaltes, d. h. des konkreten Geschehens und der Gesetzauslegung.

Für die Gesetzauslegung gilt im Steuerrecht der § 1 Abs. 2 StAnpG. Danach sind für die Auslegung die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen. Das Gleiche gilt für die Beurteilung von „Tatbeständen“ (§ 1 Abs. 3 StAnpG.), womit nicht diese — also die „Tatbestände“ — sondern die konkreten Sachverhalte gemeint sind.

Es ist bei der Frage der Anwendung der Typenlehre zu prüfen, ob bei der Vereinbarung von Entgelten durch Orden aus den Arbeitsleistungen ihrer Mitglieder die vom BFH aufgestellte Typenlehre überhaupt angewendet werden kann. Die Typenlehre im Steuerrecht bedeutet — soweit ich aus der Literatur feststellen kann (C. Hartz, Enno Beckers, Bühler) — einen einzelnen Sachverhalt ohne Berücksichtigung seiner konkreten Besonderheiten so zu beurteilen, als läge ein typischer Normalfall ohne diese besonderen Umstände vor. Man läßt also einzelne steuerlich an sich erhebliche Umstände des Einzelfalles bei der Rechtsfindung weg, weil

sie von der regelmäßigen Gestaltung dieser Gruppe von Fällen abweichen. Man behandelt mit anderen Worten Massentatbestände, die häufig vorkommen, nach ihren wesentlich typischen Merkmalen ohne Berücksichtigung des Einzelfalles und entscheidet sie gleichartig. Man schematisiert also.

Die Typenlehre wird von der Rechtsprechung deshalb angewendet, weil sie angeblich zu einer Gleichmäßigkeit und Einfachheit der Besteuerung führt.

Die Gegner der Typenlehre — deren es sehr viele gibt — bringen Argumente für ihre Nichtanwendung vor, auf die ich jetzt nicht näher einzugehen brauche. Nur der Hinweis sei gestattet, daß auch Gerichte die Typenlehre des BFH ablehnen (vgl. Urteil des Finanzgerichtes Düsseldorf vom 31. 1. 1951/Betriebsberater 1951 S. 159).

Hier sei aber auch auf die Rechtsprechung des BFH selbst hingewiesen. Wenn man die Urteile dieses höchsten Steuergerichtes aus den Jahren 1950/51 liest und dagegen dann die neueren Urteile des Bundesfinanzhofes, insbesondere das Urteil vom 25. 9. 1956 I 256/55 und vom 6. 6. 1957 IV 158/56 mit diesen vergleicht, darf man mit Befriedigung feststellen, daß auch der BFH das Prinzip der Typenlehre jetzt nur noch in einer verhältnismäßig geringen Anzahl von Fällen anwendet. Schon der Reichsfinanzhof hat in seinem Urteil vom 14. 7. 1938 (RStBl. 1938 S. 820) gesagt: „Die typische Betrachtungsweise hat ihre Grenzen. Diese dürften zwar nicht zu eng gezogen werden, weil sie sonst praktisch wertlos wird.“

Im BFH Urteil vom 24. 11. 1950 III 23/50 hat auch der BFH gesagt:

„Freilich darf die Typisierung nicht überspitzt werden.“

In dem Urteil vom 25. 9. 1956 I 256/55 erklärt der BFH., daß die typisierende Betrachtungsweise nur mit einer gewissen Vorsicht anzuwenden sei. Sie dürfte nicht dazu führen, über offensichtliche Besonderheiten des Einzelfalles hinwegzugehen und ungleiche Fälle gleich zu behandeln. Das widerspräche dem Wesen der Einkommensteuer, bei der gerade die persönlichen Verhältnisse des einzelnen Steuerpflichtigen im weitesten Umfange berücksichtigt werden müssen.

Entscheidend ist daher die Frage, ob der Bundesfinanzhof weiterhin bei der Beurteilung der Steuerpflicht von Ordensangehörigen, die außerhalb ihres Ordens tätig werden, an der Typenlehre festhalten darf.

Ich habe oben versucht, die Grundlagen und die Bedeutung der Typenlehre mit wenigen Worten darzustellen und darauf hingewiesen, daß für die Auslegung der Gesetze nach § 1 Abs. 2 StAnpG. drei Merkmale zu beachten sind:

- a) die Volksanschauung,
- b) der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze,
- c) die Entwicklung der Verhältnisse.

Zu a) brauche ich den Bundesfinanzhof nur darauf hinzuweisen, daß jedermann in Deutschland genau weiß, daß Ordensangehörige aus ihrer Arbeitsleistung persönlich nichts verdienen. Diese Grundauffassung in Deutschland bezgl. der Orden hat sich nicht gewandelt. Man weiß auch heute, daß ein Ordensmann und eine Ordensfrau aus religiösen Motiven tätig werden und nicht um des Verdienstes willen. Die Volksanschauung geht gerade dahin, daß die Vergütungen, die ein Orden für die Tätigkeit seiner Ordensmitglieder erhält, nicht dem Ordensmitglied, wie der BFH das in seinem Urteil vom 9. 2. 1951 ausspricht, zufließen, sondern ausschließlich dem Orden.

Zu b) möchte ich erwähnen, daß der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Freistellung der Orden und ähnlicher Körperschaften nach § 4 Ziff. 6 KStG. eminent wichtig für das ganze soziale Leben in der Bundesrepublik ist. Es ist nicht der Sinn der steuerlichen Befreiungsvorschriften, die Orden zu begünstigen, sondern umgekehrt; die Orden werden begünstigt, weil ihre Tätigkeit dem Gemeinwohl dient und sie dadurch den Steuerzahler entlasten.

Zu c) wäre zu sagen, daß der BFH durch sein Urteil vom 9. 2. 1951 nicht die Gleichmäßigkeit und Einfachheit der Besteuerung (Zweck der Typenlehre!) gefördert, sondern umgekehrt eine heillose Verwirrung und Unsicherheit bei der Finanzverwaltung sowie eine unerträgliche und nicht mehr vertretbare Ungleichmäßigkeit der Besteuerung der außerhalb ihres Ordens tätigen Ordensmitglieder herbeigeführt hat.“