

Schriftstellerhonorare von Ordensleuten

Gutachten von Prof. Dr. Armin Spitaler,
Ordinarius für deutsches und internationales Finanz- und Steuerrecht an
der rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln (2. 7. 1962).

G u t a c h t e n

zur Begründung der Rechtsbeschwerde, die der Herr Vorsteher des Finanzamtes Z unter den 23. Mai 1962 Sg. IX Tbz. 30 - 5/3327 gegen das Urteil des Finanzgerichtes München vom 23. Januar 1962 FG I 282-286/61 in der Einkommensteuersache 1954 bis 1959 des Paters XY in München eingebracht hat.

I. EINLEITUNG

Ich bin gebeten worden, zu obiger Rechtsbeschwerde des Herrn Vorstehers des Finanzamts Z ein Gutachten zu erstatten.

II. SACHVERHALT

Der Sachverhalt ist von der I. Kammer des Finanzgerichts München wie folgt festgestellt worden:

Pater XY ist Mitglied des ... ordens; er gehört innerhalb der Kleriker zur Klasse der Professoren. Als solcher hat er die ... Ordensgelübde abgelegt.

Im Auftrag seines Ordens arbeitet er seit etwa 30 Jahren an der Abfassung eines ... theologischen Quellenwerks, das in übersichtlicher und umfassender Weise das Quellenmaterial ... zusammenstellt.

Pater XY war vom Orden schon seit seiner Studienzeit auf diese Arbeit besonders vorbereitet worden und hatte sich auch als Professor ... insbesondere mit dem Gegenstand des Quellenmaterials befaßt.

Dieser religionswissenschaftlichen Arbeit widmete sich Pater XY zuerst neben anderen Ordensaufgaben. Seit 1954 ist er durch den Orden von Nebenaufgaben freigestellt, so daß er seit dieser Zeit seine volle Schaffenskraft der Abfassung des Quellenwerks widmen kann.

Zur Erfüllung dieser Aufgaben stellt der Orden Pater XY die erforderlichen Arbeitsräume, Hilfsmittel und Hilfskräfte zur Verfügung. Die Arbeit selbst unterliegt nach Inhalt und Form der Zensur durch den Orden und wie alle Veröffentlichungen der Genehmigung des Ordensoberen.

Das Gesamtwerk ist in mehreren Bänden bereits erschienen und ist auch in mehrere Fremdsprachen übersetzt worden. ...

Eine Betriebsprüfung, die bei der Ordensprovinz des Pater XY stattgefunden hat, hat die Honorare festgestellt, die auf Grund des Verlagsver-

trags von der Ordensprovinz in den Jahren 1954 bis 1959 vereinnahmt worden sind.

Das Finanzamt sah in diesen ... Honoraren keine Einnahmen der Ordensprovinz, sondern Einkünfte des XY aus selbständiger Arbeit. Die I. Kammer des Finanzgerichtes München hat den dagegen gerichteten Sprungberufungen des Paters XY stattgegeben und festgestellt, daß Pater XY zu Unrecht mit angeblichen Autorhonoraren zur Einkommensteuer herangezogen worden ist.

Dagegen wendet sich die Rechtsbeschwerde des Herrn Vorstehers des Finanzamtes Z, in der eine unrichtige Anwendung des Gesetzes durch die I. Kammer des Finanzgerichts München gerügt wird. Die Begründung zur Rechtsbeschwerde führt zusammengefaßt folgendes aus:

Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG seien alle natürlichen Personen die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterworfen, also auch solche, die Ordenskonstitutionen unterstehen. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht erstrecke sich dabei auf sämtliche Einkünfte, die der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum bezogen hat. Das Finanzgericht habe unter Hinweis auf die Ordensgelübde des Paters XY sowie auf die tatsächliche Durchführung der hierin liegenden Vereinbarungen der Beteiligten die subjektive und objektive Steuerpflicht verneint. Dem könne nicht gefolgt werden. Pater XY sei als Feierlich-Professe lediglich kirchenrechtlich erwerbsunfähig. Aus den Ordenskonstitutionen, die der innerkirchlichen Rechtsordnung entspringen, könnten aber bürgerlich-rechtliche Folgerungen nicht gezogen werden. Das beim Eintritt in den Orden abgelegte Gelübde der Armut, d. h. die Verpflichtung des Ordensangehörigen, durch seine Arbeit nicht für sich, sondern für den Orden zu erwerben, stelle eine kanonische Verpflichtung über künftige Vermögensvorteile dar, die nach bürgerlichem Recht unwirksam sei. Dabei wird auf § 310 BGB und auf das Urteil des BFH vom 9. Februar 1951 BStBl 1951 III S. 73 und die dort aufgeführte Literatur sowie die dort aufgeführte Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs verwiesen. Der Bundesfinanzhof habe hieraus gefolgert, daß ein Ordensangehöriger steuerrechtlich eigene Einkünfte haben könne, dies auch dann, wenn der zugrundeliegende Vertrag wegen der kirchenrechtlichen Stellung des Steuerpflichtigen als Ordensangehöriger im einzelnen Fall nicht mit diesem, sondern mit dem Orden abgeschlossen werde und wenn die betreffenden Einkünfte nicht an den Ordensangehörigen persönlich, sondern an den Orden gezahlt würden. Letzteres ergebe sich aus § 11 EStG, wonach Einkünfte dem Steuerpflichtigen im Sinne des Steuerrechts auch dann zugeflossen seien, wenn für ihn an einen Dritten gezahlt werde. Wenn Pater XY die Einkünfte auf Grund seiner Profeß, also nach kirchenrechtlichen Bestimmungen, seiner Ordensgesellschaft überlassen habe, so sei dies

eine Einkommensverwendung, die nach den Grundsätzen des Einkommensteuerrechts unbeachtlich sei.

Die dagegen erhobene Einrede, die analoge Anwendung der in dem o. a. Urteil des BFH entwickelten Rechtsgrundsätze seien schon in tatbestandsmäßiger Hinsicht unzulässig, weil im Urteilsfall der Beschwerdegegner ein Amt außerhalb seines Ordens ausgeübt habe, Pater XY hingegen nur innerhalb des Ordens tätig geworden sei, könne demgegenüber nicht durchgreifen; denn bei der im Steuerrecht maßgebenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise könne die Frage, wo die Tätigkeit — räumlich gesehen — ausgeübt wird, nicht von entscheidender Bedeutung sein. Entscheidend sei, ob der Ordensangehörige in einer Weise tätig wird, die nach außen wirke und normalerweise auch nach außen erkennbar zur Erzielung eigener Einkünfte führen würde.

Diese Voraussetzungen seien im Streitfall gegeben. Im Verlagsvertrag werde Pater XY ausdrücklich als Autor genannt. Seine Aufgaben (Leistungen) und seine Rechte würden vertraglich fixiert. Unter dem Buchtitel erscheine Pater XY als Verfasser. Der Verlagsvertrag sei somit eindeutig auf die Person des Paters XY zugeschnitten. Daß der Vertrag nicht mit ihm persönlich abgeschlossen wurde, sei allein auf seine besondere Stellung als Ordensangehöriger zurückzuführen. Hätte Pater XY nicht das Gelübde der Armut abgelegt, so wäre zweifellos der Vertrag mit ihm selbst abgeschlossen worden. Damit lägen im wesentlichen die gleichen Verhältnisse vor, die den Bundesfinanzhof in dem oben zitierten Urteil veranlaßt hätten, die an den Orden entrichteten Einkünfte dem Ordensangehörigen persönlich zuzurechnen. Eine entsprechende Sachbehandlung erfordern im Streitfall auch der Gleichheitssatz sowie die im Steuerrecht gebotene wirtschaftliche Betrachtungsweise. Für die steuerliche Behandlung könne es nach der Auffassung des Bundesfinanzhofs insbesondere nicht auf die Unterschiede ankommen, die zwischen einem Weltgeistlichen und einem Ordensgeistlichen in wirtschaftlicher und rechtlicher Beziehung bestehen.

Der Herr Vorsteher des Finanzamtes Z ist zusammenfassend der Auffassung, die vom Verlag ausgeworfenen Honorare seien als Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit nicht dem Orden, sondern Pater XY selbst zuzurechnen. Er beantragt daher, der Bundesfinanzhof möge das Urteil des Finanzgerichts München unter Wiederherstellung der angefochtenen Steuerbescheide wegen Rechtsirrtum in vollem Umfang aufheben und die Kosten des Verfahrens Pater XY zur Gänze auferlegen.

III. GUTACHTEN

Auf Grund dieses Sachverhalts und im Hinblick auf die Ausführungen der Rechtsbeschwerde des Herrn Vorstehers des Finanzamts Z habe ich folgendes erwogen:

In der als Manuskript gedruckten Ordenskorrespondenz-Mitteilungsblatt der Deutschen Ordensobern-Vereinigungen, herausgegeben im Auftrag der Deutschen Ordensobern-Vereinigungen von P. Dr. Josef F l e s c h und Dr. Karl S i e p e n , Köln-Mülheim 2, Schleswigstraße 18, sind seit dem Beginn ihres Erscheinens Abhandlungen erschienen, die sich in sachkundiger Weise mit Fragen der Einkommensteuerpflicht von Ordensangehörigen und mit verwandten Fragen befassen. Unter diesen Beiträgen zur Ordenskorrespondenz ragt das Gutachten zur Lohn- bzw. Einkommensteuerpflicht von Ordensangehörigen aus der Sicht des kirchlichen Rechts hervor, das Prof. Dr. Audomar S c h e u e r m a n n der Theologischen Fakultät der Universität München zum Verfasser hat.

Scheuermann hat sich aus der Enge der ihm gestellten Frage befreit. Er hat sich nicht auf die Sicht des kirchlichen Rechts beschränkt, sondern auch die steuerrechtlichen Folgerungen gezogen, denen ich vom Standpunkt des staatlichen Steuerrechts uneingeschränkt beitreten kann.

Es kommt bei der Prüfung steuerrechtlicher Fragen häufig vor, daß die eigentliche Entscheidung in Vorfragen liegt, die einem anderen Rechtsgebiet angehören. Wenn diese Vorfragen richtig entschieden sind, so ergibt sich dann häufig die steuerrechtliche Folgerung ohne Schwierigkeiten.

So liegt es auch hier. Das ausgezeichnete Gutachten Scheuermanns ist so gefaßt, daß es durchaus für sich allein bestehen kann und irgend einer Ergänzung durch einen Fachmann des Steuerrechts eigentlich nicht mehr bedarf. Es wird sich daher das vorliegende Gutachten als eine Art Anschlußgutachten verhältnismäßig kurz fassen lassen können.

Sehr wichtig ist es, im Rahmen der Prüfung einer konkreten, einen Ordensangehörigen betreffenden Steuerfrage — so wie hier — klar zu erkennen, wie sich die dem kirchlichen Recht folgende und sich aus dem kirchlichen Recht ergebende Lebensstellung des Ordensangehörigen zum staatlichen Steuerrecht verhält. Es wäre ein die anzustellenden Erwägungen fehlleitendes Mißverständnis, wenn man etwa annehmen würde, daß staatliches und kirchliches Recht in den Fällen, in denen es sich um die Prüfung der Steuerpflicht eines Ordensangehörigen handelt, miteinander in Konflikt gerieten und daß ein solcher Konflikt sich vor dem Forum des staatlichen Steuerrechts nur in der Weise lösen ließe, daß kirchliches Recht und die vom Ordensangehörigen daraus gezogenen Konsequenzen zurücktreten müßten und daß seine sich aus dem kirchlichen Recht ergebende Stellung unbeachtlich wäre. Es ist dies ein gegenwärtig wiederholt bei den Finanzbehörden auftretendes Mißverständnis, das die Sicht auf die zutreffende Lösung verbaut.

Scheuermann hat S. 141 treffend erkannt, daß die Frage nach der Besteuerung von Ordensangehörigen nur ein Ausschnitt aus dem umfassenderen Problem ist, ob die von der Rechtssatzung der Kirche gestaltete Lebensordnung des Ordensangehörigen innerhalb seines Ordens für den

staatlichen Bereich als Realität zu gelten hat oder als unbeachtlich aufzufassen ist. Für die Anwendung des staatlichen Steuerrechts ist die Stellung des Ordensangehörigen im Rahmen seines Ordens ein untrennbarer Teil des Sachverhalts, der durch das staatliche Recht im Rahmen der Tatbestandsmäßigkeit nach § 1 AO zu werten und zu würdigen ist. Das Steuerrecht hat einen unbändigen Drang, die Besteuerung an die Wirklichkeit, so wie sie ist, im vorliegenden Fall also an die tatsächliche Gestaltung des Lebens des Ordensangehörigen, anzuschließen. Es kann daran nicht vorbeigehen, daß sich der Ordensangehörige mit seinen ganzen Lebensverhältnissen in seinen Orden eingliedert und nur durch den Orden als ein Glied des Ordens mit der Außenwelt in Beziehung tritt. Dies gilt übrigens nicht nur für das staatliche Steuerrecht, sondern auch für andere Zweige des staatlichen Rechts, so insbesondere für das Arbeitsrecht.

So führt Senatspräsident beim Bundesarbeitsgericht Dr. Gerhard Müller in seiner Schrift „Zum Recht des Ordensvertrags“, Paderborn 1956, S. 118 in der Untersuchung der Rechtsverhältnisse der krankenpflegenden Orden zu den nicht in ihrem Eigentum stehenden Krankenhäusern, also im Bereich einer Frage eines anderen Rechtsgebiets, folgendes aus, worauf auch Scheuermann S. 148 f. verweist:

„Bei der Ausübung des Apostolats der Krankenpflege wird der einzelne Ordensangehörige ausschließlich und unmittelbar in Erfüllung des Ordenszweckes tätig. Die Ordensgemeinschaft weist ihm eine konkrete Aufgabe zu, in deren Erfüllung die allgemeine Ordensaufgabe verwirklicht wird. Die Tätigkeit des Ordensangehörigen steht dabei nicht zuletzt unter dem Ordensgelübde des Gehorsams. Barmherzige Schwestern z. B. erfüllen im allgemeinen in fremden Anstalten ihrem Gelübde entsprechend die in den Ordenskonstitutionen genannten Aufgaben des Ordens. Es ergibt sich somit, daß die Ordensangehörigen in den Krankenhäusern deswegen „über den Orden“ tätig werden, weil sie, im Ordensverband stehend, den Ordenszweck verwirklichen.

In diesem Zusammenhang gewinnt die durch die Profeß begründete kirchenrechtliche Stellung des Ordensangehörigen besondere Bedeutung. Er wird in dem Krankenhaus tätig auf Grund der Gliedschaft in seinem Orden oder, sollte das Wesen der Ordenszugehörigkeit auf Vertrag gegründet werden, auf Grund seiner Mitgliedschaft. Zwar schließt, wie schon angedeutet wurde, die Ordenszugehörigkeit nicht aus, daß das Ordensmitglied als Einzelner gegenüber einem Dritten auftritt, vorausgesetzt nur, daß er mit Zustimmung oder auf Anordnung seiner Obern handelt. Ein Wirken der Ordensleute „über den Orden“ entspricht aber in ganz besonderer Weise dem Wesen der Ordenszugehörigkeit, gleichgültig, ob sie als Gliedschaft oder als Mit-

gliedschaft aufgefaßt wird. Der Ordensstand ist aber gekennzeichnet durch den Grundsatz des gemeinschaftlichen Lebens.

Mit Sicherheit kann gesagt werden, daß kein unmittelbares Rechtsverhältnis zwischen dem in einem ordensfremden Krankenhaus wirkenden Ordensangehörigen und dem Rechtsträger des Krankenhauses entsteht. Der Orden handelt mit dem Ziel, seine Ordensaufgabe zu verwirklichen, er ist es, der sich mit dem Rechtsträger des Krankenhauses in Verbindung gesetzt hat und mit ihm in Verbindung steht.“

Es sei also nochmals festgehalten, daß die Eingliederung der Ordensangehörigen in den Orden und ihr Wirken im Rahmen und durch den Orden bei richtiger Anwendung der Steuergesetze wesentliche und ausschlaggebende, also charakteristische Merkmale des Sachverhalts sind, die nicht weggedacht oder ignoriert werden dürfen. Dieser Sachverhalt darf auch nicht durch die sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise, die sonst bei der Wertung und Würdigung der Sachverhalte im Steuerrecht zum Zuge kommen kann, verändert werden. Wenn man sie anwenden würde, würde eine solche Veränderung eintreten und damit wäre gegen ihr Wesen als eines Instruments zur Wertung und Würdigung des Sachverhalts verstoßen; denn es würde durch ihre Anwendung die auch der Herr Vorsteher des Finanzamtes Z in seiner Rechtsbeschwerde empfiehlt, keineswegs das Wesentliche des Sachverhalts bloßgelegt, sondern im Gegenteil, das Wesentliche des Sachverhalts in unzulässiger Weise verdeckt oder verschoben werden. Bei richtiger Anwendung der Steuergesetze ist es ganz und gar unmöglich, über die grundsätzliche und tiefste Einstellung der Ordensleute zum Diesseits und zum Jenseits und über die so ungemein tiefen und einschneidenden Folgerungen hinwegzusehen, die sie aus außerordentlich achtbaren, u. zw. aus religiösen Gründen mit Hilfe des Ordens für die Gestaltung ihres diesseitigen Lebens ziehen. Es ist nicht zulässig, die so eindrucksvollen und markanten Züge ihrer Lebensordnung durch irgendwelche Analogien umzudeuten. Dies ist namentlich in der nationalsozialistischen Zeit versucht worden. So hat man, ohne daß dabei die damalige Ordensfeindlichkeit in besonderer Schärfe hervorgetreten wäre, eine solche Analogie in der Form der sog. Familientheorie heranzuziehen versucht. Man hat die Ordensangehörigen in Familienmitglieder umgedeutet.

Mit vollem Recht spricht sich Scheuermann mit allem Nachdruck dagegen aus, daß der Reichsfinanzhof für die Lösung der Steuerfragen der Orden und der Ordensangehörigen die Familientheorie herangezogen hat.

Es ist geradezu durchschlagend richtig, daß im Sinne des geltenden Steuerrechts der Einzelne nicht nach Theorien, sondern einzig und allein nach den bei ihm vorliegenden Sachverhalten besteuert wird.

Scheuermann erklärt auf S. 163 in temperamentvoller Weise, daß dieser anscheinend wissenschaftliche Theorienunsinn abzulehnen sei. Hier ist allerdings Scheuermann 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, Filialtheorie, Familientheorie usw.) ohne die Absicht zu haben, damit einen theoretischen, also einen wissenschaftlichen, von der Wissenschaft her entscheidend geprägten oder beeinflussten Gedankengang zu verwenden. Es handelt sich vielmehr um die vielleicht nicht ganz glückliche, weil mißverständliche Kennzeichnung eines bestimmten Gedankenkomplexes, der den Steuerfachleuten geläufig ist. Bei den Worten „Einheitstheorie“, „Familientheorie“ usw. handelt es sich in Wahrheit um nichts anderes als um Kurzausdrücke der Fachsprache, die bestimmte, mehr oder weniger umfangreiche Gedankengefüge kennzeichnen sollen. Natürlich können solche Gedankengänge auch einen 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 Sachverhalte sind zunächst festzustellen. Dazu gehören auch die sie prägenden rechtlichen Züge, bei Ordensangehörigen die sie prägenden kirchenrechtlichen Züge. Wenn sie festgestellt sind, dann sind sie ohne jede Veränderung zu werten und zu würdigen, um es zu ermöglichen, sie unter die gesetzlichen Tatbestände zu subsummieren oder um zu der Erkenntnis zu gelangen, daß sie nicht unter die gesetzlichen Tatbestände subsummiert werden können.

Was die kirchenrechtliche Seite der bei den Ordensangehörigen gegebenen Sachverhalte betrifft, ist nun tatsächlich die Hauptsache, — wie dies auch Scheuermann feststellt —, daß die Profießablegung oder der sonstige geartete Inkorporationsakt ein Vertragsabschluß ist und daß dieser in unverwechselbarer Weise kirchenrechtlich geprägte Vertragsabschluß das absolut Entscheidende des Sachverhalts ist, von dem für die Beurteilung der Steuerfragen auszugehen ist.

Dieser Vertragsabschluß und die tatsächliche Befolgung dieses Vertrags sind dann auch schlechtweg entscheidend dafür, ob und inwieweit bei den Ordensangehörigen überhaupt von Einkünften des einzelnen Ordensangehörigen 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 gemeinschaftliche Leben, durch die *vita communis*, geboten wird. Nach der tatsächlichen Seite bedeutet dieses gemeinsame oder

gemeinschaftliche Leben das sich in der Wirklichkeit vollziehende Zusammenleben unter dem gleichen Dache, 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 den gemeinsamen Lebensunterhalt gleichgestellt sind. Die Ordensleute haben also gemeinsamen Tisch, tragen die gleiche Kleidung, benutzen dieselbe Ordensniederlassung, Hauseinrichtung und Wohnung; soweit die einzelnen Ordensleute entsprechend ihrer Beschäftigung besondere Gebrauchsgegenstände benötigen, werden sie ihnen vom Orden und auch nicht auf Grund persönlicher Anschaffung zur Verfügung gestellt.

Dieser den Ordensangehörigen gewährte Unterhalt kann — auch dies ist ausschlaggebend — niemals als das dem einzelnen Ordensangehörigen zustehende Entgelt angesehen werden, wenn man unter Entgelt die Gegenleistung für die von ihnen erbrachte Leistung versteht. Dies hat auch 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 bezieht. Das Beziehen solcher Einkünfte ist wesentlich, wenn von einkommensteuerpflichtigen Einkünften bei ihm überhaupt soll gesprochen werden können. Nur wenn Einkünfte aus einer der sieben Einkunftsarten des § 2 des Einkommensteuergesetzes vorliegen, sind einkommensteuerpflichtige Einkünfte gegeben.

Im Fall des Pater XY handelt es sich darum, daß er im Auftrag seiner Ordensoberen und in der Einordnung in seinen Orden ein umfangreiches und bedeutendes religionswissenschaftliches Werk geschaffen hat, über dessen Verwertung eindeutig und zweifelsfrei nicht er selbst, sondern die Ordensprovinz, der er angehört, durch den Vertragsabschluß mit dem ...-Verlag verfügt hat. Die vom Verlag ausgezahlten Honorare hat eindeutig und zweifelsfrei die Ordensprovinz, nicht aber Pater XY als Ordensangehöriger bezogen. Es geht vollkommen fehl, wenn mit dem Herrn Vorsteher des Finanzamtes Z der Sachverhalt in der Weise umgedeutet wird, daß gesagt wird, Pater XY habe zwar die Honorare bezogen aber auf Grund des von ihm abgelegten Gelübdes der freiwilligen Armut nicht behalten können und sie in der Weise verwendet, daß er sie an seine Ordensprovinz weitergegeben habe. Von einem Beziehen und Weitergeben der vom Verlag ausgeworfenen Honorare kann keine Rede sein. Bedient man sich einer solchen Konstruktion, so verändert man den Sachverhalt. Auf Grund seiner Feierlich-Profes und auf Grund seines mit dem Orden geschlossenen Vertrags konnte er keine Honorare beziehen, da er sich dieser Möglichkeit durch den Eintritt in den Orden begeben hat. Ebenso wenig konnte er über diese Honorare in der Form der Wei-

tergabe an die Ordensprovinz verfügen. Bedient man sich der hier kritisierten Konstruktion, so benützt man eine unzulässige doppelte Fiktion; denn P. XY hat die Honorare nicht bezogen und er hat sie auch nicht weitergegeben.

Daran ändert nichts die Tatsache, daß Pater XY als Autor des religionswissenschaftlichen Werks genannt ist. Seine geistige Urheberschaft steht fest; sie allein kommt damit zum Ausdruck. Ob und inwieweit mit dieser geistigen Urheberschaft für ihn selbst materielle Vorteile verbunden sein sollten oder daß damit für ihn keinerlei spezielle materielle Vorteile verbunden sind, kommt damit aber in keiner Weise zum Ausdruck. In keiner Weise läßt sich konstruieren, daß mit seiner geistigen Autorschaft materielle Bezüge verbunden sein müßten. Auch aus dem Umstand, daß der Verlag mit der Ordensprovinz ein Honorar vereinbart hat, wie er es sonst mit dem Autor zu vereinbaren pflegt, ergibt sich für eine etwaige Einkommensteuerpflicht des Pater XY gar nichts. Die subjektive und die objektive Steuerpflicht läßt sich in keiner Weise aus dem zwischen der Ordensprovinz und dem Verlag abgeschlossenen Verlagsvertrag für Pater XY ableiten. Ob aus den Ordenskonstitutionen, die der innerkirchlichen Rechtsordnung entspringen, bürgerlich rechtliche Folgerungen gezogen werden können, ist für die Frage der Steuerpflicht gänzlich unentscheidend. Es unterliegt auch keinem Zweifel, daß dem Urteil des BFH vom 9. Februar 1951 BStBI 1951 III S. 73 nicht gefolgt werden kann. Dort hat der Bundesfinanzhof nicht hinreichend die Tatsache gewürdigt, daß die kirchenrechtlichen Bindungen des Ordensangehörigen Sachverhaltselemente, u. zw. ganz wesentliche Sachverhaltselemente sind.

Bei der Würdigung der Lebensverhältnisse eines Ordensangehörigen darf man doch auch nicht so vorgehen, als ob der Vertrag, den er mit seinem Orden geschlossen hat, ein Scheinvertrag wäre, oder gar ein Vertrag zum Zweck der Umgehung der Einkommensteuerpflicht. Etwas dergleichen wird niemand ernstlich behaupten; es handelt sich vielmehr um sehr ernst gemeinte, schwerwiegende und strikt durchgeführte Verträge, die die ganze Lebensgestaltung des Ordensangehörigen und seine ganzen Beziehungen zur Außenwelt tiefstgreifend prägen und die 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 der 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, die gezogen werden könnten, von den Ordensangehörigen und von dem Orden tatsächlich eingehalten wird. Es liegt in keiner Weise ein Fall des Beziehens der Honorare durch Pater XY nach § 11 EStG vor. Es ist kein Fall gegeben, für den festgestellt werden könnte, daß der Verlag für Pater XY an die Ordensprovinz gezahlt habe. Pater

XY steht hinsichtlich der materiellen Entschädigung in keinem irgendwie gearteten Vertragsverhältnis zum Verlag. Alle etwaigen materiellen Streitigkeiten in Ansehung der Honorarzahlung hätten einzig und allein die tatsächlich wahren Vertragspartner, die Ordensprovinz und der Verlag, gegeneinander auszutragen.

Richtig ist die Einlassung der Rechtsbeschwerde des Herrn Vorstehers, daß es in keiner Weise darauf ankomme, ob der Ordensangehörige im Auftrage seines Ordens innerhalb oder außerhalb des Hauses tätig werde; entscheidend ist, daß der Ordensangehörige immer durch den Orden tätig wird.

Ein Weltgeistlicher ist natürlich in der Lage, ein von ihm geschaffenes Werk selbst zu verwerten. Daraus ergibt sich aber für den Ordensangehörigen doch ersichtlich gar nichts; er ist eben kein Weltgeistlicher und hat nicht die freiere Stellung eines solchen. Hier mit Analogien oder gar mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, mit der Gleichheit vor dem Gesetz udgl. zu operieren, ist vollständig abwegig, da tatsächlich Nichtvergleichbares zum Vergleich herangezogen wird. Die Stellung des Ordensangehörigen gegenüber dem staatlichen Steuerrecht ergibt sich ja doch nicht daraus, daß er Priester oder Geistlicher ist, sondern eben einzig und allein daraus, daß er den Status eines Ordensangehörigen angenommen und diesen Status hat.

IV. ERGEBNIS

Aus den vorstehenden Ausführungen kann kein anderer Schluß gezogen werden, als daß dem vom Herrn Vorsteher des Finanzamts Z angefochtenen Urteil des Finanzgerichts München im Ergebnis beizupflichten ist. Die Rechtsbeschwerde des Herrn Vorstehers kann bei richtiger Anwendung des Einkommensteuerrechts keinen Erfolg haben. Das Urteil des Finanzgerichts München wird vom Bundesfinanzhof meiner Überzeugung nach zu bestätigen sein.

Aus den Akten habe ich ersehen, daß im vorliegenden Fall auch der analoge Umsatzsteuerstreit besteht. Pater XY ist hinsichtlich der Verlagshonorare natürlich auch nicht umsatzsteuerpflichtig, u. zw. auf Grund der gleichen Erwägungen, die hier vorgetragen worden sind.