

aber eine Freistellung nicht nach § 4 Ziffer 17 UStG, sondern mit der Begründung begehren, daß überhaupt keine steuerbaren Umsätze getätigt worden seien, dann wäre die Berufung auch insoweit mangels Beschwer unzulässig, weil die Annahme steuerbarer Umsätze in den VZ 1955 und 1956 weder für andere Steuerarten noch für die Folgezeit von Bedeutung ist.

Die Frage, ob die Ordensprovinz hinsichtlich der Honorareinnahmen aus der Verwertung der Urheberrechte an dem mehrbändigen Werk umsatzsteuerpflichtig geworden ist, ist nicht Gegenstand des Rechtsstreites.

Im einzelnen wird auf das zur Einkommensteuersache ergangene Urteil der Kammer I 282—286/61, I 2—7/62 und I 11/62 vom heutigen Tag verwiesen.

Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 307, 309 AO, die Streitwertfeststellung auf § 320 AO, wobei der Wert des Streitgegenstandes für die Berufung 1955 und 1956 nach freiem Ermessen auf jeweils DM 100,— festgestellt wurde.

III. VERSTEUERUNG DER SCHRIFTSTELLERHONORARE VON ORDENSLEUTEN

Bescheid des Bundesfinanzhofs vom 9. 1. 1964

Aktenzeichen: IV 93/62

Leitsatz:

Schriftstellerhonorare von Ordensleuten sind einkommen- und umsatzsteuerlich nicht der Ordensperson zuzurechnen; durch die Ordensprofeß ist das Urheberrecht mit den daraus fließenden Erträgen von der Ordensperson als Ganzes auf den Orden übertragen worden.

In der Einkommensteuersache 1954 bis 1959 des Schriftstellers Pater XY, vertreten durch die Rechtsanwälte Dr. jur. Otto Rembold und Ludwig Angerpointner in München 2, Karolinenplatz 2, hat auf die Rechtsbeschwerde des Vorstehers des Finanzamts Z gegen das Urteil der I. Kammer des Finanzgerichts München in München vom 23. Januar 1962

der IV. Senat des Bundesfinanzhofs

unter Mitwirkung des Senatspräsidenten Dr. Grieger als Vorsitzenden und der Bundesrichter Dr. Berger, Dr. Littmann, Rademacher und Dr. Gräber, in der Sitzung vom 9. Januar 1964 folgenden Bescheid erlassen:

Die Rechtsbeschwerde wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten der Rechtsbeschwerde hat das Land Bayern zu tragen.

Der Wert des Streitgegenstands wird auf 13 128 DM festgestellt.

Dieser Bescheid gilt als Urteil, wenn kein Beteiligter innerhalb zweier Wochen, vom Tage der Zustellung an gerechnet, die Anberaumung der mündlichen Verhandlung beantragt.

GRÜNDE

Zu entscheiden ist, ob Zahlungen eines Verlags an einen kirchlichen Orden auf Grund eines zwischen dem Orden und dem Verlag geschlossenen Verlagsvertrages über ein von einem Ordensgeistlichen verfaßten Werk Einkünfte des Verfassers aus selbständiger Arbeit sind.

Der Steuerpflichtige ist Mitglied eines katholischen Ordens. Er hat die feierliche Profeß abgelegt und ist deshalb nach kanonischem Recht erwerbsunfähig (can. 582 Ziff. 2 Codex Iuris Canonici — CIC —). Im Auftrage seines Ordens arbeitet er seit etwa 30 Jahren an der Abfassung eines theologischen Quellenwerkes . . . Der Steuerpflichtige war vom Orden schon seit seiner Studienzeit besonders auf diese Arbeit vorbereitet worden. Seit . . . wurde er vom Orden von Nebenaufgaben freigestellt, so daß er seine volle Arbeitskraft der Abfassung des Werkes widmen konnte. Zur Erfüllung dieser Aufgabe stellt der Orden dem Steuerpflichtigen die erforderlichen Arbeitsräume, Hilfsmittel und Hilfskräfte zur Verfügung. Die Arbeit selbst unterlag nach Inhalt und Form der Zensur durch den Orden und wie alle Veröffentlichungen der Genehmigung des Ordensoberen. Der Verlag erwarb . . . durch Vertrag mit dem Orden die Verlagsrechte an dem Quellenwerk gegen Zahlung eines Autorenhonorars, das an den Orden zu entrichten war.

Nach einer Betriebsprüfung bei dem Orden wurde der Steuerpflichtige vom Finanzamt mit den von 1954 bis 1959 eingegangenen Honoraren zur Einkommensteuer veranlagt. Das Finanzamt ist der Ansicht, die Honorareinnahmen seien Einkünfte des Steuerpflichtigen aus selbständiger Arbeit. Das vom Steuerpflichtigen abgelegte Gelübde der Armut sei hinsichtlich künftiger Vermögensvorteile unwirksam (§ 310 BGB) und der Verzicht auf die Autorenhonorare zugunsten des Ordens sei steuerrechtlich als Verwendung der Einkünfte anzusehen.

Auf die Sprungberufung des Steuerpflichtigen wurden die Einkommensteuerbescheide aufgehoben und die Einkommensteuer für die Veranlagungszeiträume 1954 bis 1959 auf jeweils 0 DM festgesetzt.

Zur Begründung führte das Finanzgericht aus, es könne dahingestellt bleiben, ob der Steuerpflichtige sein künftiges Vermögen wirksam abgetreten habe. Denn das Steuerrecht könne jedenfalls nicht an dem Sachverhalt vorübergehen, wie er durch die nach dem Willen der Beteiligten getroffenen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarungen gestaltet worden sei. Der Steuerpflichtige habe sich schon durch den Eintritt in den Orden verpflichtet, ihm mit seiner ganzen Schaffenskraft zu dienen. Er habe die ihm aufgetragene Arbeit verrichten müssen, ohne daß ihm hieraus ein eigener Anspruch auf die Erträge aus dieser Arbeit erwachsen sei. Mit der Fertigstellung des Werkes habe der Orden tatsächlich die Verfügungsmacht und das Verwertungsrecht erlangt. Da der Steuerpflichtige nur innerhalb des Ordens die ihm obliegenden Pflichten erfüllt habe, wofür ihm ein besonderes Entgelt nicht zugestanden habe, sei in der Zahlung der Honorare an den Orden keine Verwendung der Einkünfte durch den Steuerpflichtigen zu sehen. Mit der Rechtsbeschwerde (Rb.) macht der Vorsteher des Finanzamtes geltend, die kirchenrechtlichen Vorschriften, nach denen ein Ordensgeistlicher alles, was er durch seine Arbeit erwirbt, nicht für sich, sondern für den Orden erwirbt, seien steuerrechtlich unbeachtlich. Wenn der Steuerpflichtige die Einkünfte aus dem Verlagsvertrag nach kirchenrechtlichen Bestimmungen seiner Ordensgesellschaft überlassen habe, so sei dies eine Einkommensverwendung, die nach den Grundsätzen des Einkommensteuerrechts unbeachtlich sei.

Die Rb. ist nicht begründet. Dem Finanzgericht ist im Ergebnis zuzustimmen.

Der Ansicht des Finanzgerichts, der Steuerpflichtige könne schon deshalb, weil er sich durch den Eintritt in den Orden zur Verwendung seiner Arbeitskraft für

den Orden verpflichtet habe, keine eigene steuerpflichtige Tätigkeit entfalten, sondern nur die Arbeit des Ordens verrichten und auch keinen eigenen Anspruch auf die Erträge seiner Arbeit erwerben, kann zwar bürgerlich-rechtlich und steuerrechtlich nicht zugestimmt werden. Die Entscheidung des Finanzgerichts wird aber durch andere Erwägungen getragen.

Die steuerrechtliche Behandlung von Ordensangehörigen in der höchstrichterlichen Rechtsprechung war nicht immer einheitlich. Soweit es sich um die Besteuerung von Einkünften aus unselbständiger Arbeit handelt, sind folgende Entscheidungen zu erwähnen.

In einem Falle, in dem nicht — wie üblich — dem Orden die Unterrichtstätigkeit übertragen, sondern eine Ordensschwester selbst als Lehrkraft bei vollem Gehalt angestellt war, wurde vom Reichsfinanzhof angenommen, daß ihre Einkünfte lohnsteuerpflichtig seien (Urteil VI A 882/30 vom 4. März 1931, Reichsteuerblatt — RStBl — 1931 S. 663). In dieser Entscheidung wurde weiter ausgesprochen, daß eine Gehaltsabtretung in Erfüllung der kanonischen Verpflichtung der Religiösen nicht für sich, sondern nur für den Orden zu erwerben — can. 580 § 2 CIC — gemäß § 310 BGB nichtig sei. Diese Rechtsprechung wurde in der Entscheidung des Reichsfinanzhofs VI A 2010/31 vom 16. März 1932 (RStBl 1932 S. 497) dahin ausgeweitet, daß die vom Orden zur Ausübung der Pfarrseelsorge abgeordneten Ordensgeistlichen auch dann lohnsteuerpflichtig seien, wenn die Ausübung der Seelsorge an sich dem Orden übertragen und die Auswahl der Ordensleute diesem überlassen sei. Diese Rechtsprechung wurde dann in der Entscheidung IV 35/39 vom 23. Dezember 1940 (RStBl 1941 S. 324) ausdrücklich aufgegeben mit der Begründung, die Ordensangehörigen seien weder Arbeitnehmer des Ordens noch des Dritten, bei dem sie arbeiteten: der Orden sei wie eine Familie zu behandeln. In dem Urteil IV 347/50 S vom 9. Februar 1951 (Bundessteuerblatt - BStBl - 1951 III S. 73, Slg. Bd. 55 S. 192), kehrte der Bundesfinanzhof zu der ursprünglichen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zurück. Er führte aus, die Familientheorie, die von den Orden selbst abgelehnt werde und vom nationalsozialistischen Denken beeinflusst sei, sei nicht mehr anzuwenden. Das Gelübde der Armut sei bürgerlich-rechtlich unwirksam (§ 310 BGB). Was ein Ordensangehöriger außerhalb des Ordens erwerbe, müsse steuerlich so behandelt werden, als ob es ihm selbst zugeflossen wäre. Bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtung seien diese Einkünfte nicht anders zu behandeln als die von Weltgeistlichen. Folgerichtig wurden in dem weiteren Urteil IV 388/51 U vom 19. Dezember 1951 (BStBl 1952 III S. 49, Bd. 56 S. 117) auch die an den Orden weitergeleiteten Dienstbezüge als Sonderausgaben des Ordensangehörigen im Rahmen des § 10 Abs. 2 Ziff. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) 1949 behandelt. In der neuesten Entscheidung VI 55/61 U vom 11. Mai 1962 (BStBl 1962 III S. 310, Slg. Bd. 75 S. 112) ändert der inzwischen zuständig gewordene VI. Senat des Bundesfinanzhofs die Rechtsprechung wiederum. Er entschied, wenn ein katholischer Orden einer öffentlichen Körperschaft gegenüber vertraglich gegen Entgelt den Religionsunterricht an öffentlichen Schulen durch seine Ordensmitglieder zu erteilen übernehme, so werde damit mindestens dann kein Arbeitsverhältnis im Sinne des § 19 EStG zwischen der Körperschaften und dem Ordensgeistlichen begründet, wenn der Orden nicht ein bestimmtes Mitglied abzustellen habe und die Beteiligten bürgerlich-rechtliche Beziehungen zwischen der öffentlichen Körperschaft und den vom Orden beauftragten Ordensmitgliedern

nicht hätten begründen wollen und auch tatsächlich nicht begründet hätten. Die bürgerlich-rechtliche Gestaltung sei grundsätzlich zu berücksichtigen; hier sei ein Arbeitergestellungsvertrag, ein Werkvertrag, abgeschlossen worden.

Für die in gewissem Umfange ähnliche Frage der Lohnsteuerpflicht von Diakonissen und Rote-Kreuz-Schwestern hat der Reichsfinanzhof durchgehend die Ansicht vertreten, es bestehe zwischen dem Mutterhaus (dem Schwesternverband) einerseits und der Diakonisse (der Rote-Kreuz-Schwester) andererseits ein Arbeitsverhältnis und die Vergütung, soweit sie an die Diakonisse (Schwester) selbst gezahlt werde, sei lohnsteuerpflichtig (Urteile VI A 1387/31 vom 17. Februar 1932, RStBl 1932 S. 467; VI A 138/34 vom 11. April 1934, RStBl 1934 S. 615, VI A 295/34 vom 31. Juli 1935, RStBl 1935 S. 1339.) Eine Stellungnahme des Bundesfinanzhofs liegt insoweit noch nicht vor.

Außerhalb des Gebiets des Lohnsteuerrechts sind noch zwei Entscheidungen zu erwähnen. Hinsichtlich der Umsatzsteuerpflicht war vom Reichsfinanzhof (Urteil V 306/37 vom 24. August 1938 RStBl 1938 S. 903) angenommen worden, als Empfänger der Meßstipendien sei die Ordensgemeinschaft als solche anzusehen, da den Mitgliedern des Ordens verboten sei, selbst Geldleistungen anzunehmen. In dem vom Senat entschiedenen Fall IV 249/52 U v. 20. März 1953 (BStBl 1953 III S. 118, Slg. Bd. 57 S. 296) hatte eine Ordensschwester im Zeitpunkt der Ablegung der (einfachen) Profeß Grundbesitz und daraus Pachteinnahmen und eine Leibrente. Der Senat rechnet die Pachteinnahmen und die Einkünfte aus der Leibrente nicht der Schwester, sondern dem Orden zu. Er führte aus, durch die Profeß habe zwar kein Nießbrauch des Ordens an dem Vermögen der Ordensschwester begründet werden können, da die Formvorschriften der §§ 311, 873 ff. BGB nicht beachtet seien; steuerrechtlich aber müsse gemäß § 5 Abs. 3 des Steueranpassungsgesetzes (StAnpG) das Rechtsverhältnis wie ein Nießbrauch behandelt werden, wenn und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäfts eintreten und bestehen lassen wollten. Insofern liege der Fall anders als der Fall IV 347/50 S, weil man zwar bei landwirtschaftlichem Vermögen und einer Leibrente auf den Willen zur Einräumung einer Verwaltung und Nutznießung schließen könne, nicht aber bei Arbeitslohn, den man nicht zur Verwaltung und Nutznießung übertragen könne. Ein Verstoß gegen § 310 BGB liege nicht vor, weil das Vermögen bei der Profeß bereits vorhanden gewesen sei.

Es bedarf hier keines Eingehens auf die Frage, ob Einkünfte aus einer sonst als unselbständige Tätigkeit im Sinne des Steuerrechts anzusprechenden Betätigung eines Ordensangehörigen lohnsteuerpflichtig sind. Denn bei der Verwertung eines Urheberrechts entstehen keine Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit. Dagegen ist der Fall ähnlich gelagert wie der der zuletzt erwähnten Entscheidung des erkennenden Senats IV 249/52 U.

Die Absicht des Steuerpflichtigen und seines Ordens ging dahin, das Urheberrecht mit den daraus fließenden Erträgen im Zeitpunkt seiner Entstehung als Ganzes auf den Orden zu übertragen. Ein Urheberrecht ist übertragbar (§ 8 Abs. 3 des Gesetzes betreffend das Urheberrecht an Werken der Literatur und der Tonkunst vom 19. Juni 1901 — Reichsgesetzblatt S. 227 — in der zur Zeit geltenden Fassung). Einer besonderen Form bedarf es hierzu nicht. Es kann dahingestellt bleiben, ob durch die Feierlich-Profeß des Steuerpflichtigen künftige Urheber-

rechte und die daraus fließenden Einkünfte abgetreten werden konnten oder ob dies bürgerlich-rechtlich wegen des § 310 BGB und damit auch steuerlich unmöglich war. Ebenso bedarf es keines Eingehens auf die Frage, ob ein Fall des § 311 BGB vorliegt, also die Form der gerichtlichen oder notariellen Beurkundung hätte gewählt werden müssen, weil es sich bei dem Urheberrecht um das im Augenblick seiner Entstehung einzige Vermögensstück des Steuerpflichtigen handelte. Denn auf jeden Fall ist das von dem Steuerpflichtigen und von dem Orden beabsichtigte Geschäft bürgerlich-rechtlich zulässig und steuerrechtlich gemäß § 5 Abs. 3 StAnpG anzuerkennen. Sowohl der Professe wie auch die die Profese entgegennehmende Ordensgemeinschaft verhielten und verhalten sich bisher entsprechend den in der Profese übernommenen gegenseitigen Verpflichtungen, nämlich der unentgeltlichen Dienstleistung des Professens für den Orden einerseits und der Unterhaltungsgewährung durch den Orden an den Professens andererseits, und erkennen den durch den Inkorporationsakt geschaffenen Status der Unfähigkeit des Professens, für sich selbst durch Arbeitsleistung Vermögen zu erwerben, an. Es ist deshalb aus dem nach den Grundsätzen der §§ 133, 157 BGB auszulegenden Verhalten des Steuerpflichtigen und seines Ordens darauf zu schließen, daß nach ihrem Willen das Urheberrecht als Ganzes im Zeitpunkt seiner Entstehung auf den Orden übertragen werden sollte. Dieser rechtsgeschäftliche Wille konnte allenfalls wegen der Nichtbeachtung von Formvorschriften nicht zum erstrebten Erfolg führen, so daß der Tatbestand des § 5 Abs. 3 StAnpG gegeben ist.

Der vom Senat ständig vertretene Grundsatz (vgl. z. B. das Urteil IV 25/57 U vom 10. Oktober 1957, BStBl 1957 III S. 419, Slg. Bd. 65 S. 482), daß das Fehlen einer gesetzlich vorgeschriebenen Form — insbesondere bei „Verträgen“ zwischen nahen Angehörigen — gegen die Ernstlichkeit der Abrede spricht, so daß in diesen Fällen trotz des § 5 Abs. 3 StAnpG der Erfüllung der vom bürgerlichen Recht vorgeschriebenen Form als Indiz wesentliche Bedeutung zukommt, trifft hier nicht zu. Die Ablegung der Profese und die durch das kanonische Recht daran geknüpften und von den Beteiligten bis heute anerkannten Folgen sind gerade ein Anzeichen für die Ernstlichkeit ihrer Absicht.

Demgemäß haben die Beteiligten hier nicht etwa die Einkünfte aus dem Urheberrecht übertragen, was eine steuerlich nicht beachtliche Einkommensverwendung bedeuten würde; sondern sie haben die Einkunftsquelle selbst übertragen, also eine Vermögensverwendung vorgenommen, die nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen die Zurechnung späterer Einkünfte zum Einkommen des Steuerpflichtigen ausschließt. Die Sachlage ist insofern nicht anders zu behandeln, als wenn jemand über ein Pachtobjekt verfügt, dessen Einkünfte nunmehr dem Erwerber zufließen.

Der Senat hielt eine Entscheidung durch Bescheid (§ 294 der Reichsabgabenordnung) für angebracht.

Der Bescheid des IV. Senats des Bundesfinanzhofs vom 9. Januar 1964 Az/IV 93/62 gilt als Urteil.