

*Denn dann kommt es leicht, wie z. B. beim BFH-Urteil vom 6. 11. 1968 unter I R 15/66 zu falschen Konsequenzen, die sich dann zum Nachteil aller Ordensgemeinschaften auswirken.*

*Die deutschen Orden können also in ihren notwendigen Auseinandersetzungen mit dem Staat nur dann Erfolg haben, wenn sie nicht singulär, sondern abgestimmt vorgehen und auf der Basis des Ordens- und Staatskirchenrechts argumentieren. Darum ist das BFH-Urteil vom 10. Mai 1968 in besonderer Weise deshalb von Interesse, weil der BFH seiner 1962 begonnenen Linie treu bleibt, daß nämlich das, was durch das Recht der Kirche den Orden verbindlich ist, daß also ordensrechtliche Regelungen für die Finanzbehörden nicht unerheblich sein können.*

### III. KÖNNEN UNTERHALTSAUFWENDUNGEN FÜR DIE IN WIRTSCHAFTLICHEN GESCHÄFTSBETRIEBEN VON ORDENSGEMEINSCHAFTEN TÄTIGEN ORDENSMITGLIEDER ALS BETRIEBSAUSGABEN ABGESETZT WERDEN?

#### 1. Urteil des Bundesfinanzhofes vom 6. November 1968

Aktenzeichen: IR 15/66

Die Revisionsklägerin (Steuerpflichtige) ist eine als gemeinnützig anerkannte Ordensgenossenschaft. Eine ihr angehörende Ordensschwester ist als Verfasserin eines Buches hervorgetreten, das vom Mutterhaus vertrieben und im Unterricht an den von der Steuerpflichtigen unterhaltenen Lehranstalten verwendet wird. Der bis zum 26. Juni 1961 laufende Vertrag mit dem Verleger des Buches war von der Steuerpflichtigen abgeschlossen und die Honorareinnahmen waren neben den Gewinnen aus dem Vertrieb des Buches der Steuerpflichtigen zugerechnet worden (Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes; § 4 Abs. 1 Nr. 6 KStG). Am 27. Juni 1961 schloß die Verfasserin auf Anregung der Steuerpflichtigen den Verlagsvertrag für zwei Neuauflagen in eigener Person ab. Das ihr aus dem Vertrag zufließende Honorar hat sie, soweit es nicht vom Verlag unmittelbar an die Steuerpflichtige gezahlt wurde, an die Steuerpflichtige abgeführt.

Der Revisionsbeklagte (das FA) hat auch die für die Zeit nach dem 26. Juni 1961 angefallenen Honorareinnahmen der Steuerpflichtigen zugerechnet, da in dem Vertragsabschluß vom 27. Juni 1961 eine Steuerumgehung nach § 6 des Steueranpassungsgesetzes zu sehen sei und das Urteil des BFH VI 55/61 U vom 11. Mai 1962 (BFH 75, 112, BStBl III 1962, 310) daher im Streitfall nicht zur Anwendung gelange. Die Steuerpflichtige, die demgegenüber zunächst der Ansicht war, daß die für die Zeit nach dem 26. Juni 1961 angefallenen Honorareinnahmen nicht von ihr, sondern allenfalls von der Verfasserin des Buches selbst zu versteuern seien, hat im Verfahren vor dem FG ausgeführt, daß in der Vergabe des Verlagsrechts ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb mangels Nachhaltigkeit nicht gefunden werden könne. Allenfalls handle es sich insoweit um ein Geschäft der Vermögensverwaltung. Der Vertrieb des Buches, der ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sei, habe mit der vertraglichen Überlassung des Verlagsrechts nichts zu tun.

Einspruch und Berufung blieben ohne Erfolg. Das FG führte aus:

Die Steuerpflichtige habe die Urheberrechte der Verfasserin durch die Vergabe des Verlagsrechts für die einzelnen Auflagen des Buches wirtschaftlich genutzt. Das gelte sowohl hinsichtlich der von ihr selbst abgeschlossenen Verlagsverträge

(BFH-Urteil IV 93/62 U vom 9. Januar 1964, BFH 78, 538, BStBl III 1964, 206) als auch — nach ihrer eigenen Einlassung — für den Verlagsvertrag vom 27. Juni 1961. Sie habe damit, wie jeder Autor, der seine Werke wirtschaftlich nutze, eine selbständige Tätigkeit ausgeübt. Auch an der erforderlichen Nachhaltigkeit dieser Tätigkeit habe es nicht gefehlt, da die Steuerpflichtige sich durch wiederholte Vergabe des Verlagsrechts in einer Anzahl von Verträgen für jeweils eine oder einzelne Auflagen in dem Ausmaß am wirtschaftlichen Verkehr beteiligt habe, das für die Nutzung der Rechte aus einem Buche üblich und geboten sei. Nach Lage der Sache werde sie dies auch in Zukunft weiterhin tun. Da diese Tätigkeit sich ihrem Inhalt nach nicht als eine reine Vermögensverwaltung darstelle und auch nicht als unschädlich im Sinne der Bestimmung des § 7 der Gemeinnützigkeitsverordnung (GemV) vom 24. Dezember 1953 (BGBl I 1953, 1952) anzusehen sei, stelle sie sich in ihrer Gesamtheit als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des § 6 Abs. 2 GemV dar. Die Einkünfte aus diesem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb seien durch die Veranlagung zutreffend erfaßt worden. Es treffe zwar zu, daß die bei der Abfassung und Überarbeitung des Buches entstandenen Kosten als Aufwand von den jeweiligen Einnahmen abzuziehen seien. Im Streitjahr 1961 sei das Buch jedoch nicht verfaßt und nach dem Vorbringen der Steuerpflichtigen auch nicht überarbeitet worden.

Gegen diese Entscheidung richtet sich die als Revision zu behandelnde Rechtsbeschwerde der Steuerpflichtigen, zu deren Begründung sie vortragen läßt:

Die Vorentscheidung werde nur insoweit angegriffen, als sich ihre Feststellung, daß das Buch im Streitjahr weder verfaßt noch überarbeitet worden sei, für sie nachteilig auswirke. Das FG habe diesen Punkt ggf. weiter aufklären müssen. An dem Buch werde von der Verfasserin laufend gearbeitet. Die letzte Auflage sei im Jahre 1962 erschienen. Danach müßten die Vorarbeiten für die Neuauflage im Streitjahr erfolgt sein. Zu berücksichtigen seien insbesondere die Kosten für die experimentellen Vorarbeiten, für die Anfertigung der Fotos und Klischees, für das Korrekturlesen der Neudrucke, für Geschäftsreisen zum Verlag sowie für die Ausgabe von Werbeexemplaren. Daneben seien auch die Kosten der Steuerpflichtigen für den Unterhalt der Verfasserin als Betriebsausgaben anzuerkennen, wenn man ihr die Honorareinnahmen als steuerpflichtig zurechne.

#### AUS DEN GRÜNDEN:

Die Revision ist nicht begründet.

1. Soweit die Steuerpflichtige sich gegen die Auswirkungen der Feststellung des FG wendet, daß nach ihrem eigenen Vorbringen im Streitjahr Aufwendungen aus Anlaß der Abfassung und Überarbeitung des Buches nicht entstanden seien, kann der Senat ihr nicht folgen. Die Entscheidung des FG entspricht insoweit dem unter Beweis gestellten Vortrag der Steuerpflichtigen im Schriftsatz vom 7. Februar 1964. Sie kann deshalb im Revisionsverfahren nicht mit der Behauptung des Gegenteils des bisherigen Vorbringens angegriffen werden.

2. Was die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen der Steuerpflichtigen für den anteiligen Unterhalt der Verfasserin betrifft, zu denen die Steuerpflichtige insbesondere Kost und Wohnung, Kleidung, Kranken- und Altersversorgung rechnet, kann der Senat ihrem Antrag ebenfalls nicht entsprechen. Die Übernahme dieser Aufwendungen durch die Steuerpflichtige steht einmal mit der Übertragung der Urheberrechte durch die Verfasserin auf sie in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang, hier als ein solcher Zusammenhang kausaler Art verstanden (vgl. Freudling, Steuer und Wirtschaft 1968 Sp. 101). Dies folgt aus der Aufnahme der Verfasserin in die Ordensgemeinschaft als Ordensschwester. Die Auf-

nahme in die Ordensgenossenschaft (Profeß) ist ein zweiseitiger Vertrag. Mit Ablegung bereits der einfachen Profeß gehört zwar der Ordensgenossenschaft, was die Professoren durch eigene geistige oder körperliche Arbeit erwerben. Andererseits begründet aber die Ablegung der Profeß als ein Rechtsakt für die Professoren — und zwar unabhängig von ihrer Möglichkeit, dem Orden durch geistige oder körperliche Arbeit eine materielle Gegenleistung zu erbringen — das Recht auf Fürsorge für ihr zeitliches Wohl während der Dauer ihrer Ordenszugehörigkeit (Hanstein-Schäfer, Ordensrecht, S. 147, 157). Zum anderen kann die Übernahme dieser Aufwendungen durch die Steuerpflichtige nicht anders beurteilt werden als die Aufwendungen, die ein Steuerpflichtiger, der nicht Ordensgenossenschaft oder nicht ordensgebunden ist, für den Unterhalt seiner Familienangehörigen oder für seinen eigenen Haushalt macht (§ 12 Nr. 2 EStG). Dieser Vorschrift, die im Bereich der Körperschaftsteuer keine Anwendung findet, entspricht die Vorschrift des § 12 Nr. 1 KStG, demzufolge Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind, nicht abgezogen werden dürfen. Daß die Steuerpflichtige im Streitfall mit der Übernahme der genannten Aufwendungen der Erfüllung ihrer Satzungszwecke genügt, steht nach den Ausführungen über die Rechtswirkungen der Profeß für den Senat außer Zweifel.

## 2. Kommentar

*Der im BStBl. 1969, Teil II, S. 93 f., veröffentlichte Tenor des o. g. Urteils „Begründet die wirtschaftliche Verwertung der geistigen Arbeit eines Ordensangehörigen durch den Orden einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, können die Aufwendungen des Ordens für den Unterhalt des Ordensangehörigen nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, da sie in Erfüllung von Verfassungszwecken des Ordens gemacht wurden“, hat beträchtliche Verwirrung ausgelöst. Dieses Urteil ist ein klassisches Beispiel dafür, wohin ein einseitiges, unkoordiniertes, von partikulären Nützlichkeits-erwägungen, die noch nicht einmal zwingend sind, getragenes Vorgehen führt: Zum Schaden aller anderen Ordensgemeinschaften.*

*Das Verfahren ist schlecht instruiert worden, was daraus ersichtlich ist, daß die klagende Ordensgemeinschaft im Verlauf des Prozesses ihre Argumentation gewechselt hatte. Außerdem wurde im Veranlagungszeitraum der Kontrahent gewechselt, anstelle der Ordensgemeinschaft wurde das Ordensmitglied Vertragspartner gegenüber dem Verlag, welcher das Kochbuch herausbrachte. Im Hinblick auf § 6 des Steueranpassungsgesetzes und wegen des BFH-Urteils vom 11. Mai 1962 (VI 55/61 U, veröffentlicht in OK 1964, S. 143 f.) hat das Finanzamt jedoch die Honorare nicht dem Ordensmitglied, sondern der Ordensgemeinschaft zugerechnet, die sie auch direkt oder indirekt erhalten hatte. Es mag dahingestellt sein, ob damit unausgesprochen das Finanzamt die Familientheorie appliziert hat. Rein zivilrechtlich könnte man die Auffassung vertreten, daß ein Ordensmitglied als Autor eines Buches Vertragspartner eines Verlages sein könnte. Aber vom Ordensrecht her ist dieser Hypothese nicht zuzustimmen. Denn die Ordensgemeinschaft erwirbt mit der Profeß — diese ist steuerlich die Quelle der Eigentumsübertragung — das Recht und Eigentum auch an Manuskripten und sonstigen geistigen, publikationsfähigen Schriften, die das Ordensmitglied während seiner Ordenszugehörigkeit verfaßt hat (vgl. can. 580, § 2).*

*Der BFH hatte einen atypischen Fall zu entscheiden. Normalerweise ist die Abfassung eines Werkes, zum Beispiel philosophisch-theologischer oder pädagogischer Art eine rein geistige Arbeit. Ist diese Arbeit beendet, dann kann die Ordensgemeinschaft über die Verwertung der Urheberrechte mit einem Verlag einen Vertrag eingehen, der*

üblicherweise auch alle Rechte für weitere Auflagen überträgt. Mit der Vergabe der Verlagsrechte durch die Ordensgemeinschaft entstehen keine speziellen Unterhaltsaufwendungen für das Ordensmitglied, welches die geistige Arbeit geleistet hat, da diese im Moment der Vergabe beendet war. Man kann deshalb auch nicht in der Verwertung von Urheberrechten die Begründung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes sehen. Die Hergabe der Verlagsrechte muß nach § 6 GemVO als Vermögensverwaltung betrachtet werden.

Hier war jedoch eine andere Sachlage vorgegeben: Ein Ordensmitglied hat aufgrund von Experimenten ein Kochbuch geschrieben, das im Laufe der Zeit aufgrund weiterer praktischer Erfahrung in der Kochkunst verbessert wurde. Entscheidend ist jedoch, daß für die einzelnen Auflagen jeweils separate Verträge abgeschlossen wurden und daß die Ordensgemeinschaft selbst das Kochbuch vertrieb. Erst in dieser Einheit war der Tatbestand eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes verwirklicht. Da aber gleichzeitig im Streitjahr für die Abfassung einer neuen Auflage des Kochbuches keine Überarbeitung erfolgte, konnten auch keine Unterhaltsausgaben als Betriebsausgaben reklamiert werden.

Wenn man dagegen den Akzent auf die Tatsache legt, daß weitere Auflagen des Kochbuches und damit Honorareinnahmen und der Eigenvertrieb desselben nur dann möglich sind, wenn das Ordensmitglied permanent Neuauflagen vorbereitet, dann war wohl der Entscheidungsspielraum des BFH nicht so eng, daß nicht auch ein anderes Ergebnis denkbar wäre. Dem Orden wäre die Verwertung der Urheberrechte des Ordensmitgliedes kaum möglich gewesen, wenn er nicht zugleich dessen Unterhalt bestritten hätte. Aus dieser Sicht wäre es gerechtfertigt gewesen, einen Anteil der übernommenen Unterhaltskosten als Betriebsausgaben von den Honorareinnahmen abzuziehen. Wenn eine Ordensgemeinschaft wegen der ihr eigentümlichen Verfassung nicht in der Lage ist, den Beziehungen der für sie tätigen Ordensangehörigen die Form zu geben, die für die steuerliche Anerkennung verlangt wird, so sollten ihr daraus steuerlich keine Nachteile entstehen (vgl. auch H. Heuer, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, § 12, Anmerkung 6).

Interessanterweise hat der BFH nicht auf das Urteil des RFH vom 12. 9. 1933 (I A 190/33) und auf ein weiteres Urteil des RFH vom 31. 5. 38 (VIa 22/36) Bezug genommen. Vielmehr hat der BFH versucht, die Frage, ob die Unterhaltskosten für das Ordensmitglied steuerlich als Betriebsausgaben anerkannt werden können, vom Ordensrecht her zu erhellen. Dieses Bemühen, das schon in mehreren Urteilen der letzten Jahre festzustellen ist, kann nur begrüßt werden, weil nur so die ordensrechtlich vorgegebenen und relevanten Tatbestände gerecht unter die entsprechenden Steuergesetze subsumiert werden können. Aber dabei gelangte leider der BFH zu einem sachlich falschen Ergebnis, denn der Unterhalt der Ordensmitglieder ist nicht Verfassungszweck der Ordensgemeinschaft.

Zwar hätte man in diesem ganz speziellen und außergewöhnlichen Fall eine Entscheidung dahingehend akzeptieren können, daß die Unterhaltskosten nicht steuerlich absetzbar sind, aber die Feststellung, daß der verfassungsmäßige Zweck einer Ordensgemeinschaft der Unterhalt seiner Mitglieder sei, kann in dieser absoluten Diktion keinesfalls aus dem Ordensrecht abgeleitet werden. Denn jeder Orden hat ein bestimmtes Ziel, eine objektive Aufgabe, die er kraft Verfassung durch die Arbeit seiner ihm in der Profese verbundenen Mitglieder zu erfüllen hat. Erst aus diesem Tatbestand kann abgeleitet werden, daß infolgedessen der Orden verpflichtet ist, für seine Mitglieder in gesunden und kranken sowie alten Tagen zu sorgen. Würde jedoch der Tenor des BFH-Urteils stimmen, dann müßte notwendigerweise die ganze bisherige steuerliche Behandlung der Orden auf den Kopf gestellt werden. Das hat sicherlich nicht der BFH intendiert, eher ist zu vermuten, daß er bei diesem Komplex und atypischen Fall nur über diesen Weg eine Lösung sah.

Keinesfalls hat mit dem genannten Urteil der BFH gesagt, daß Aufwendungen für Ordensangehörige in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb keine Betriebsausgaben sein sollen, wenn diese Aufwendungen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Gewinn des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes stehen. Schon das BFH-Urteil vom 10. 5. 1960 (I 2 105/59 U) hatte in einem analogen Fall satzungsgemäße Aufwendungen als abzugsfähig anerkannt, wenn sie gleichzeitig Betriebsausgaben darstellen. Deshalb hat der BFH auch bei diesem Kochbuch-Fall alle Aufwendungen als Betriebsausgaben angesehen, die im Zusammenhang mit der Nutzung (nicht mit der Entstehung!) des Urheberrechtes stehen. Insoweit greift also das BFH-Urteil vom 6. 11. 1968 nicht in den bislang gewachsenen Rechtsbestand hinsichtlich der steuerlichen Bewertung der Mitarbeit von Ordensleuten in wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben des Ordens. Denn hier geht es um die steuerliche Gleichbehandlung, die sachgleich als steuerliche Gerechtigkeit zu verstehen ist. Denn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb eines Ordens steht mit seinen Produkten zu anderen Wirtschaftsunternehmen im Wettbewerb, allerdings mit der Einschränkung, daß die in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben des Ordens tätigen Ordensmitglieder keinen Lohn im steuerlichen Sinne erhalten. Damit wird aber zu Lasten der in diesem Falle steuerpflichtigen Ordensgemeinschaft das betriebswirtschaftliche Ergebnis verfälscht. Deshalb tauchte immer wieder die Frage auf, ob der Ansatz sogenannter fiktiver Löhne bei der Gewinnermittlung für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von geistlichen Orden im Sinne des § 4 Abs. 1 Ziff. 6 Satz 2 KStG in Verbindung mit § 6 GemVO möglich sei. Die Finanzbehörden haben dieses im Hinblick auf das Urteil des RFH vom 31. Mai 1938 (RStBl 1938, S. 735) verneint. Abzugsfähig seien jedoch die dem Orden entstandenen Aufwendungen für den Unterhalt der in seinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben arbeitenden Ordensangehörigen. Gegen eine Pauschalierung dieser Aufwendungen beständen keine Bedenken.

Wie schon oben angeführt, beeinträchtigt das BFH-Urteil vom 6. 11. 1968 nicht den bisher maßgeblichen Sachverhalt. Die Richtigkeit dieser Auffassung ergibt sich aus einem Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 8. 3. 1971 an die Finanzminister der Länder (Az.: IV B/5- S 2706-31/70), den wir im Wortlaut wiedergeben:

**„Betr.:** Körperschaftsteuerliche Behandlung der Ordensgemeinschaften;  
**hier:** Ansatz pauschalierter Unterhaltsaufwendungen

**Bezug:** Sitzung der Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerreferenten am 1. und 2. Dezember 1970 in Bonn  
— Punkt 9 der Tagesordnung —

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird zu der Frage der Abzugsfähigkeit der einem Orden entstehenden Aufwendungen für den Unterhalt der in seinem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb arbeitenden Ordensangehörigen wie folgt Stellung genommen:

Nach dem Beschluß der Körperschaftsteuerreferenten vom 17./18. Dezember 1963 (vgl. Punkt 15 der Niederschrift über die Besprechung der Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerreferenten am 17./18. Dezember 1963) können bei der Gewinnermittlung für die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe geistlicher Orden fiktive Löhne für die in diesen Betrieben unentgeltlich beschäftigten Ordensangehörigen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden. Dagegen sind die dem Orden entstandenen Aufwendungen für den Unterhalt der in seinem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb arbeitenden Ordensangehörigen — ggf. im Wege der Pauschalierung — als Betriebsausgaben abzugsfähig. Dieser Beschluß ist auch weiterhin anzuwenden. Dem steht das Urteil des BFH vom 6. 11. 1968 (I R 15/66 BStBl 1969 II, S. 93) nicht entgegen.

Diesem Urteil liegt ein anderer Sachverhalt zugrunde. Hier ging es um die wirtschaftliche Verwertung der geistigen Arbeit einer Ordensangehörigen. Diese hatte ein Buch geschrieben, das Urheberrecht wurde später im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes genutzt. Nach den Feststellungen des BFH war die Ordensangehörige — jedenfalls im Streitjahr — nicht in dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb tätig, da, wie das Finanzgericht für den BFH bindend festgestellt hatte, sie das Buch in dieser Zeit weder verfaßt noch überarbeitet hatte. Der Entscheidung des BFH, daß die Aufwendungen des Ordens für den Unterhalt der Ordensangehörigen in diesem Falle bei der Ermittlung des Gewinns aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden können, ist zuzustimmen. Dieser Entscheidung kann aber nicht zwingend entnommen werden, daß dies auch für Unterhaltsaufwendungen gilt, die für in wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben tätige Ordensangehörige gemacht werden.“

*Abschließend sei bemerkt, daß wenn der BFH im Tenor zu seinem Urteil vom 6. 11. 1968 von „Verfassungszwecken des Ordens“ spricht, dieser Ausdruck für die Weiterentwicklung des staatlichen Ordensverständnisses nicht ohne Bedeutung ist. Denn nur bei Körperschaften, die hoheitliche Funktionen ausüben, spricht man von Verfassungen. Nur Körperschaften öffentlichen Rechts können im eigentlichen Sinne eine Verfassung haben. Nach dem Kirchenrecht sind Ordensgemeinschaften juristische Personen und zwar Körperschaften des kirchlich-öffentlichen Rechtes, deren Mitglieder in klösterlichen Gemeinschaften leben. Da die Ordensgemeinschaften Teil, bzw. Gliedkörperschaften der Katholischen Kirche sind, gilt für sie auch Art. 140 GG.*