

Klosterbesteuerung

Von Bernward Hegemann OP, Köln *

Gemeint ist die Besteuerung der katholischen Orden, Kongregationen, geistlichen Genossenschaften und Säkularinstitute (als Sammelbegriff dafür ist der Ausdruck „Ordensgemeinschaften“ gebräuchlich) sowie deren Mitglieder. Die Ordensgemeinschaften sind entweder selbständige, autonome Einzelklöster (z. B. Abteien) oder Verbände, die direkt oder mittelbar über Provinzen lokal in Niederlassungen, Filialen oder Klöster aufgliedert sind, welche den betreffenden Provinzialaten oder Generalaten (so der Fachausdruck für die betreffenden Ordensleitungen) in unterschiedlichem Maße, je nach Art der betreffenden Ordenssatzungen unterstellt sind. Kirchenrechtlich sind Ordensgemeinschaften juristische Personen und zwar Körperschaften des kirchlich-öffentlichen Rechtes, deren Mitglieder in klösterlichen Gemeinschaften leben. Die Ordensgemeinschaften sind Teil- bzw. Gliedkörperschaften der katholischen Kirche.

Nach dem deutschen Recht sind die einzelnen Ordensgemeinschaften entweder Körperschaften öffentlichen Rechts, so daß eine Realidentität zwischen der kirchlichen und der staatlichen Rechtsfigur besteht, oder sie sind als solche im staatlichen Bereich nicht existent, so daß sie sich, um am Rechtsverkehr teilnehmen zu können, eines treuhänderischen Rechts- und Vermögensträgers in der Form eines eingetragenen Vereins bedienen müssen (vgl. Art. 140 GG = Art. 137 Weimarer Verfassung iVm Art. 13 Reichskonkordat). Wo noch solche in Form einer GmbH oder einer AG existieren, handelt es sich um Relikte aus der Kulturkampfzeit. Im letzteren Fall ist und bleibt das eigentliche Agens die Ordensgemeinschaft, auch stl. sind die zivilen Rechtsträger nur unselbständige Hilfsgesellschaften.

Nach der noch heute maßgeblichen und auch richtigen Einheitstheorie ist stets der klösterliche Verband bzw. das selbständige Einzelkloster Steuersubjekt, unabhängig davon, ob die Ordensgemeinschaft Körperschaft des öffentlichen Rechts ist bzw. ob und wieviele Rechtsträger sie im oben genannten Sinne hat. — Die adäquat interpretierte und nicht analog angewandte Familientheorie wird den klösterlichen, durch das Kirchenrecht determinierten Verhältnissen gerecht, weil durch sie die vorgegebenen und rechtlich relevanten Tatbestände im Hinblick auf die Ordensgemeinschaft und ihre Mitglieder, speziell bezüglich ihrer Tätigkeit, unter die entsprechenden Steuergesetze subsumiert werden können.

* Vorabdruck eines Beitrags des Verfassers, der in dem in Kürze erscheinenden zweibändigen „Handwörterbuch des Steuerrechts“ (C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München) veröffentlicht wird. Das Deutsche wissenschaftliche Steuerinstitut der Steuerbevollmächtigten in Bonn hat dem Vorabdruck als Mitherausgeber zugestimmt.

Die Ordensmitglieder stehen zu ihrer Ordensgemeinschaft nicht in einem Dienst- oder Beschäftigungsverhältnis. Ihre Rechtsverhältnisse sind aufgrund des Profeßvertrages *sui generis*. Wenn die einzelnen Ordensmitglieder extern gegenüber Dritten tätig werden, erfüllen sie den Auftrag und das Ziel ihrer Ordensgemeinschaft und handeln damit für den Orden (vgl. canon 536 Codex Juris Canonici — CIC —). Normalerweise vollzieht sich diese Tätigkeit *expresse* oder *tacite* im Rahmen sog. Mutterhaus- oder Gestellungsverträge. Die aus der Zurverfügungstellung einer un- oder bestimmten Anzahl von un- bzw. benannten Personen aufgrund der genannten Verträge resultierenden Mutterhaus- bzw. Ordensabgaben unterliegen nicht der Lohnsteuernpflicht (vgl. BFH-Urt. v. 11. 5. 1962, BStBl. III, 310). Diese Abgaben sind wie die anderen tätigkeitsbezogenen Einnahmen, Erträge aus Autoren- oder Honorarverträgen, sofern die Ordensgemeinschaft Vertragspartner ist, Einnahmen der Ordensgemeinschaft, die nach KStG zu versteuern sind. Die umsatzsteuerliche Behandlung all dieser Erträge differenziert sich dagegen gem. § 2 UStG danach, ob eine Ordensgemeinschaft Körperschaft des öffentlichen Rechts ist oder nicht. Diese stl. Ungleichbehandlung soll im Rahmen der Umsatzsteuernovellierung durch eine Nr. 27 zu § 4 UStG behoben werden (vgl. BFH-Urt. v. 9. 1. 1964, BStBl. III, 206; BFH-Beschl. v. 30. 1. 1969, BStBl. II, 330). Nur in seltenen Fällen sind Ordensleute in einem Beamten- oder Angestelltenverhältnis (und dann aufgrund anderer gesetzlicher Vorschriften, z. B. als Hochschulprofessoren, Militär- oder BGS-Pfarrer) tätig. Diese Arbeitseinkommen werden dann, wie bei allen anderen Staatsbürgern, nach den Bestimmungen des EStG und den damit zusammenhängenden Gesetzen versteuert (vgl. BFH-Urt. v. 19. 12. 1951, BStBl. 1952 III, 49).

Der BFH hat in permanenter und konstant entwickelter Rspr. dem Verhältnis der Ordensmitglieder zu ihrer Ordensgemeinschaft in objektiver Beurteilung des durch die Profeß gewollten und damit bestehenden stl. Tatbestandes, der dem kirchenrechtlichen Sachverhalt entspricht, Rechnung getragen (vgl. BFH-Urt. v. 20. 3. 1953, BStBl. III, 118; BFH-Urt. v. 9. 7. 1965, BStBl. III, 522; BFH-Urt. v. 10. 5. 1968, BStBl. II, 595; dagegen gelangt das BFH-Urt. v. 6. 11. 1968, BStBl. 1969 II, 93 zu falschen Schlußfolgerungen, weil die klagende Ordensgemeinschaft den wirtschaftlichen Tatbestand unrichtig dargestellt hatte).

Alle Ordensgemeinschaften besitzen die Privilegien der GemVO (Gemeinnützigkeit), so daß für den konkreten Steuerfall die diesbezüglichen Bestimmungen der einzelnen Steuergesetze anzuwenden sind.

Unterhalten Ordensgemeinschaften zur Sicherstellung ihrer wirtschaftlichen Existenz oder in Verfolg ihres Ordenszieles gem. § 6 GemVO wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (bei Ordensgemeinschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, spricht man dann von gewerblichen Betrieben), so unterliegen dieselben der vollen Steuerpflicht. Bei Ordens-

gemeinschaften, die nicht Körperschaften des öffentlichen Rechtes sind, können die Gewinne und Verluste aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben jedoch gegeneinander aufgerechnet werden, während dieses bei Orden, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, nicht möglich ist. Letztere können jedoch ihre Betriebe gewerblicher Art, wie z. B. die Verkehrsbetriebe der Kommunen, unter einem eigenen Rechtsträger (GmbH oder AG) zusammenfassen, so daß die Ausschüttungen dieser Gesellschaften bei der Ordensgemeinschaft Erträge aus Vermögensverwaltung darstellen. Schwierigkeiten bereitet die stl. Behandlung der unbezahlten Mitarbeit, als vollwertige Arbeitskraft verstanden, der Ordensangehörigen in wirtschaftlichen oder gewerblichen Betrieben der Ordensgemeinschaft. Die fiktive Einsetzung der von OFD zu OFD schwankenden und ihrer Höhe nach sogar geringen sog. Verrechnungslöhne in die Gewinn- und Verlustrechnung verfälscht das wirtschaftliche Betriebsergebnis und widerspricht dem Prinzip der stl. Gleichbehandlung (Gleichheitsgrundsatz). Die bisherige Praxis stützt sich auf singuläre Verhandlungsergebnisse bzw. auf Verwaltungsanweisungen der einzelnen OFD. Eine bundeseinheitliche Regelung unter Wahrung der Steuergerechtigkeit fehlt (vgl. Schreiben des BFM v. 8. 3. 1971 an die Finanzminister [-senatoren] der Länder unter Aktenzeichen IV B/5 — S 2706 — 31/70).

Ordensgemeinschaften, die in Verfolg ihres Ordenszieles Krankenhäuser, Schulen, Internate und ähnliche soziale oder wohlfahrtspflegerische Einrichtungen unterhalten, werden hinsichtlich derselben einschließlich der notwendigen steuerunschädlichen Betriebe wie Lehrwerkstätten usw. gem. den Sonderbestimmungen der GemVO behandelt.

Die Arbeitsgemeinschaft der Deutschen Ordensoberen-Vereinigungen (VOD, VDO und VHOB) publiziert in ihrem Organ „Ordenskorrespondenz“ wesentliche Beiträge und Entscheidungen zum Staatskirchenrecht; der „Steuer- und Rechtsausschuß“ der Arbeitsgemeinschaft (5 Köln 80, Kieler Straße 35) berät und informiert durch seine internen Mitteilungen die Ordensgemeinschaften.