

Rechtsprechung

Urteil des Bundesfinanzhofs über Umsatzsteuer

erläutert von Bernhard Hegemann O. P., Köln

ANDERE KÖRPERSCHAFTEN DES ÖFFENTLICHEN RECHTS IM SINNE DES § 19, ABS. 1 USTDB 1951 KÖNNEN AUCH KATH. ORDEN NACH ALTEM BAYRISCHEM RECHT SEIN. GESTELLT EIN SOLCHER ORDEN, ZU DESSEN SATZUNGSMÄSSIGEN ZWECKEN DIE ERTEILUNG VON UNTERRICHT GEHÖRT, AUS SEINEN MITGLIEDERN LEHRER AN EINEN STAATLICHEN ODER GEMEINDLICHEN SCHULTRÄGER, SO LEISTET ER IN AUSÜBUNG ÖFFENTLICHER GEWALT. UNMITTELBAR GEMEINNÜTZIGEN ZWECKEN KÖNNEN AUCH LEISTUNGEN DANN DIENEN, WENN SIE AN EINEM EMPFÄNGER BEWIRKT WERDEN, DER SEINERSEITS AUSSCHLIESSLICH GEMEINNÜTZIGE ODER WOHLTÄTIGE ZWECKE VERFOLGT. USTG 1951 § 2, ABS. 3, 4 NR. 16; USTDB 1951 § 19,43.

Dieser Tenor ist zu dem e. Urteil im Bundessteuerblatt 1971 veröffentlicht worden.

1. Rechtskräftiges Urteil des Bundesfinanzhofs München vom 8. Juli 1971.

(Dieser Vorbescheid wirkt, da die Prozeßbeteiligten keine mündliche Verhandlung beantragt haben, als Urteil.)

Az.: V R 1/68.

In dem Rechtsstreit

der Kongregation N. in Sp. Klägerin und Revisionsklägerin,

gegen

das Finanzamt Sp., Beklagten und Revisionsbeklagten,

wegen Umsatzsteuer 1961, 1962 hat der V. Senat des Bundesfinanzhofs in der Sitzung vom 8. Juli 1971 folgenden Vorbescheid erlassen:

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz II 131/64 und II 132/64 vom 17. Oktober 1967 aufgehoben, soweit die Klage abgewiesen wurde.

In diesem Umfang wird die Sache an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Dieser Vorbescheid wirkt als Urteil, wenn nicht einer der Beteiligten binnen eines Monats nach Zustellung mündliche Verhandlung beantragt.

GRÜNDE

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Steuerpflichtige) ist eine Schwesternkongregation. Das Kloster in Sp. wurde durch Reskript des Königs von Bayern vom 1. Dezember 1826 wiederhergestellt, nachdem es im Zuge der Säkularisation aufgelöst worden war.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt — FA —) zog die Steuerpflichtige mit Bescheiden vom 7. September 1964 zur Umsatzsteuer in Höhe von 9 353 DM

(Veranlagungszeitraum 1962) wegen der Gestellung von Schwestern in folgenden Fällen heran:

- a) Zur Erteilung des Volksschulunterrichts in den Städt. Volksschulen St. M. und St. K. in Sp.,
- b) zur Führung des dem Bischöflichen Stuhl gehörenden Studentenheims St. P. und des Schullandheims St. M. in D.,
- c) für Bürodienst im Bischöflichen Ordinariat,
- d) für Domsakristeidienst, Organistendienst, Stolgebühren.

Das FA beurteilt die Schwesterngestellung in allen Fällen als sonstige Leistung (Werkleistung) im Sinne des § 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1951.

Die Sprungberufung (Sprungklage) hatte teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) ermäßigte die festgesetzten Beträge auf 9 276,65 DM (Veranlagungszeitraum 1961). Die Ermäßigung bezog sich auf die Entgelte, die die Steuerpflichtige aus der Tätigkeit nach Buchst. d) vereinnahmte. Diese Leistungen hatte das FA im Laufe des finanzgerichtlichen Verfahrens nicht mehr für umsatzsteuerpflichtig gehalten.

Das FG begründete die Klageabweisung damit, daß nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zum Lohnsteuerrecht (vgl. Urteil VI 55/61 U vom 11. Mai 1962, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs Bd. 75 S. 112 — BFH 75, 112 —, BStBl III 1962, 310) ein Arbeitsvertrag dann nicht vorliege, wenn der Orden, wie im Streitfalle, selbst bestimme, welche Ordensmitglieder die Leistungen erbringen sollten. Daraus ergebe sich, daß die Steuerpflichtige als Unternehmerin und die Schwesterngestellung als umsatzsteuerrechtlicher Leistungsaustausch zu beurteilen seien. Mit der Gestellung von Schwestern betätige sich die Steuerpflichtige als Unternehmerin im Sinn des § 2 Abs. 1 UStG 1951.

Selbst wenn die Steuerpflichtige eine Körperschaft des öffentlichen Rechts wäre, so könnten dennoch ihre Leistungen nicht als Ausübung öffentlicher Gewalt (§ 2 Abs. 3 UStG 1951) und damit als nicht steuerbar angesehen werden. Denn bei der Erteilung von Volksschulunterricht finde der umsatzsteuerrechtlich maßgebliche Leistungsaustausch zwischen Schüler und „Schulunternehmer“ statt. Der „Schulunternehmer“, der die Leistung durch seine Lehrkräfte erbringe, sei bei jeder öffentlichen Volksschule in Rheinland-Pfalz das Land. Der Leistungsaustausch finde demnach nicht zwischen der Steuerpflichtigen und den Schulkindern, sondern zwischen der Steuerpflichtigen und dem Lande durch die Gestellung der Schwestern statt.

Bei der Gestellung der Schwestern für Studentenheim und Schullandheim komme Ausübung öffentlicher Gewalt überhaupt nicht in Betracht.

Der Bürodienst im Ordinariat könnte nur, wenn man ihn als Ausübung öffentlicher Gewalt betrachte, unter dem Gesichtspunkt der Amtshilfe nicht steuerbar sein. Die ständige Beschäftigung von Bürokräften einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft bei einer anderen für deren Aufgaben könne aber nicht mehr als Amtshilfe gelten.

Das FG hat die Umsätze der Steuerpflichtigen auch nicht als steuerfrei beurteilt, weder nach § 4 Nr. 14 UStG 1951 noch nach § 4 Nr. 16 UStG 1951. Die Steuerpflichtige sei zwar Mitglied des Caritasverbandes, eines anerkannten Verbandes der freien Wohlfahrtspflege im Sinne des § 4 Nr. 16 UStG 1951; sie diene jedoch als Schulorden nach ihrer Satzung nicht der freien Wohlfahrtspflege. Die Leistungen an das Bistum und an den Bischöflichen Stuhl seien nicht Wohlfahrtspflege im Sinne des § 8 Abs. 2 der Gemeinnützigkeitsverordnung (GemV), weil die Tätigkeit des Erwerbs wegen ausgeübt werde.

Mit der Revision beantragt die Steuerpflichtige, die Vorentscheidung im angefochtenen Umfang aufzuheben und sie von der Umsatzsteuer in der vom FG festgestellten Höhe freizustellen. Zur Begründung trägt sie vor:

Sie sei seit ihrer Gründung in allen Rechtsbereichen und von allen Behörden stets als Körperschaft des öffentlichen Rechts behandelt worden. Sie verweist insoweit auf das staatskirchenrechtliche Schrifttum und die Praxis des Bayerischen Staatsministeriums für Unterricht und Kultus, das in mehreren Entschlüssen die unter der Herrschaft der bayerischen Verfassung von 1818 errichteten Klöster als öffentlich-rechtliche Körperschaften behandelt habe. Kirchliche Körperschaften des öffentlichen Rechts übten nicht nur eine hoheitliche Tätigkeit in Erfüllung ihrer eigenständigen Aufgaben aus, sondern auch dann, wenn sie ihnen übertragene staatliche Aufgaben ausführten. Habe der Staat in früheren Zeiten einen Schulorden als Körperschaft des öffentlichen Rechts qualifiziert, dann übe dieser Orden, obgleich das Schulwesen Sache des Staates sei, in seiner schulischen Tätigkeit eine öffentliche Aufgabe aus, die einer hoheitlichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1951 entspreche.

Bei der Gestellung von Schwestern zu anderen Aufgaben handele die Steuerpflichtige ebenfalls als kirchliche Körperschaft des öffentlichen Rechts. Die Tätigkeit liege zum größeren Teil im Erziehungsbereich. Die Erteilung von Schulunterricht und die hauswirtschaftliche Mitarbeit in einem Landschulheim diene in gleicher Weise der Erziehungsfunktion.

Die Revision führt zur Aufhebung der Vorentscheidung.

1. Schwesterngestellung zur Erteilung von Volksschulunterricht:

Die Umsatzsteuerpflicht hängt in diesem Falle davon ab, ob die Steuerpflichtige eine öffentlich-rechtliche Körperschaft ist und ob sie die Schwestern in Ausübung einer ihr vorbehaltenen und eigentümlichen Tätigkeit gestellt. Der Senat bejaht dies.

a) Umsätze lösen nur dann die Steuerpflicht aus, wenn sie im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit durch einen Unternehmer ausgeführt werden. Die Ausübung öffentlicher Gewalt ist keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit (§ 2 Abs. 3 UStG 1951). Die Ausübung öffentlicher Gewalt wird in § 19 Abs. 1 der Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz (UStDB) 1951 als Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben durch Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Zweckverbände und „andere Körperschaften des öffentlichen Rechts“ gekennzeichnet.

Die Frage, ob eine Körperschaft des öffentlichen Rechts im Sinne der Steuergesetze vorliegt, hat der Reichsfinanzhof (RFH) zuletzt dahin entschieden, daß dafür allein das öffentliche Recht des Reiches maßgebend sei (Urteil VI a 22/41 vom 22. März 1941, Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs Bd. 50 S. 182 — RFH 50, 182 —, RStBl 1941, 371). Der Oberste Finanzgerichtshof (OFH) hat jedoch diese Rechtsprechung nicht übernommen. Er hat vielmehr eine öffentlich-rechtliche Körperschaft im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) auch dann angenommen, wenn die Körperschaft ihre Eigenschaft als öffentlich-rechtliche Körperschaft aus dem öffentlichen Recht eines Landes herleitet (OFH-Urteil I 1/46 S vom 12. Februar 1946, Steuerrechtsprechung in Karteiform — StRK —, Körperschaftsteuergesetz, § 1, Rechtsspruch 4). Diese Auffassung ist auch für das UStG als zutreffend anerkannt worden (vgl. OFH-Urteil V 1/46 S vom 10. September 1947, Steuer und Wirtschaft 1947 Nr. 39 — StuW 1947 Nr. 39 —, StRK, Umsatzsteuergesetz, § 2 Abs. 3 Rechtsspruch 1, Amtsblatt des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen 1947 S. 150 — BayFMB1 1947, 150 —). Der erkennende Senat geht gleichfalls davon aus, daß als öffentlich-rechtliche Körperschaften im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1951 solche Körperschaften anzusehen

sind, die diese Eigenschaft entweder nach Bundes- oder Landesrecht erhalten haben, sei es unmittelbar kraft Gesetzes oder im Wege der Verleihung durch staatlichen Hoheitsakt oder nach Landesverwaltungsübung.

b) Die Steuerpflichtige ist keine Körperschaft des öffentlichen Rechts aufgrund des Reichsrechts. Es muß daher geprüft werden, ob sie eine solche nach Landesrecht ist. Zu dieser Prüfung ist der Senat befugt. Sie wäre dem Senat dann versagt, wenn das FG eine Entscheidung über Bestehen und Inhalt von landesrechtlichen Gesetzen getroffen hätte. Eine solche Entscheidung wäre für den Senat, wenn man insoweit § 562 der Zivilprozeßordnung (ZPO) für das Revisionsverfahren vor dem BFH gemäß § 155 der Finanzgerichtsordnung (FGO) anwendet, wie eine tatsächliche Feststellung bindend.

Das FG hat aber die Frage, ob die Steuerpflichtige eine Körperschaft des öffentlichen Rechts nach Landesrecht ist, nicht geprüft. Es hat die Schwesterngestellung auch unter der Annahme einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft als nicht hoheitliche Tätigkeit beurteilt. Der Senat braucht wegen der Feststellung, ob die Steuerpflichtige eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, auch nicht an das FG zurückzuverweisen. Selbst wenn man insoweit § 565 Abs. 4 ZPO in Verbindung mit § 155 FGO im finanzgerichtlichen Verfahren für anwendbar hält — im verwaltungsgerichtlichen Verfahren ist dies bestritten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts — BVerwG — V C 128 und 129.63 vom 26. August 1964, Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts Bd. 19 S. 204, 211 — BVerGE 19, 201, 211 —), so zwingt diese Vorschrift nach ihrem Wortlaut jedenfalls nicht zu einer Zurückverweisung. Der BFH hat in ständiger Rechtsprechung nicht revisibles Recht, soweit es sich dabei um Vorfragen für die Anwendung von bundesrechtlichen Steuerrechtssätzen gehandelt hat, nachgeprüft (vgl. Urteile I 52/50 U vom 1. März 1951, BFH 55, 311, BStBl III 1951, 120; III 107/63 vom 15. April 1966, BFH 86, 215, und zuletzt JR 157/67 vom 18. Februar 1970, BFH 99, 42, BStBl II 1970, 519).

Der BFH befindet sich dabei in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs — BGH — (PGH-Urteil vom 23. Oktober 1963, Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen Bd. 40 S. 197 — BGHZ 40, 197 —) und des BVerwG (Urteil V C 128 und 129.63 vom 26. August 1964, a. a. O.).

Eine Nachprüfung ist dem Senat auch möglich, weil in der Vorentscheidung auf die bei den Prozeßakten befindlichen maßgeblichen landesrechtlichen Vorgänge verwiesen ist.

c) Das Kloster der Steuerpflichtigen ist als Körperschaft des öffentlichen Rechts nach bayerischem Landesrecht wieder errichtet worden, nachdem es im Zuge der Säkularisation aufgelöst worden war. Nach den Feststellungen des FG beruht die Wiedererrichtung auf dem Reskript des Königs von Bayern vom 1. Dezember 1826. Die maßgebliche Rechtsgrundlage dafür bildete das sogenannte Religionsedikt (2. Beilage zur Verfassung vom 26. Mai 1818, Gesetzblatt 1818 S. 150 ff.). Nach § 76 Buchst. c, § 77 des Religionsedikts bedurfte die Errichtung von geistlichen Gesellschaften, wozu auch die Klöster zählten, der landesherrlichen Genehmigung — sogenannte klosteraufsichtliche Genehmigung. Aus dem vorliegenden Dokument vom 11. Dezember 1826, das den Inhalt des königlichen Reskripts vom 1. Dezember 1826 wiedergibt, ist allerdings nicht zu ersehen, daß dem Kloster der Steuerpflichtigen seinerzeit ausdrücklich die juristische Persönlichkeit verliehen worden ist.

Im staatskirchenrechtlichen Schrifttum wird jedoch übereinstimmend die Auffassung vertreten, daß den aufgrund des Religionsedikts zugelassenen Klöstern juristische Persönlichkeit zukommt. Zu den Klöstern mit juristischer Persönlichkeit werden übereinstimmend auch die Dominikanerinnen gezählt (vgl. Seydel, Groß-

mann, Piloty, Bayerisches Staatsrecht, 2. Bd. S. 523 Fußnote 103). Die zugelassenen Klöster werden aufgrund der staatlichen Zulassung und der Organisationsgenehmigung ipso jure juristische Personen des öffentlichen Rechts (Hanstein, Ordensrecht, S. 312; Girisch-Lellmuth-Pachelbel, Handwörterbuch des Bayerischen Staatskirchenrechts, 2. Aufl., Stichwort Geistliche Gesellschaften, III 1 C b), eine Eigenschaft, die sie auch schon vor der Säkularisation hatten (Siepen, Vermögensrecht der klösterlichen Verbände, S. 262).

Diese Auffassung steht im Einklang mit der Verwaltungspraxis. In den von der Steuerpflichtigen vorgelegten Schreiben des Bayerischen Staatsministeriums für Unterricht und Kultus vom 14. November 1924, 5. Februar 1931 und 26. November 1959 wird jeweils bestätigt, daß die Steuerpflichtige die Eigenschaft einer Körperschaft des öffentlichen Rechts besitzt. In dem zuletzt genannten Schreiben wird diese Auffassung auch rechtlich begründet. Der Senat trägt unter diesen Umständen keine Bedenken anzunehmen, daß die Steuerpflichtige mit der Genehmigung ihrer Errichtung Körperschaft des öffentlichen Rechts geworden ist.

d) Die vom FA erhobenen Einwendungen kann der Senat nicht teilen. Der Umstand, daß dem Benediktinerorden bei seiner Zulassung als eine mit allen Rechten öffentlicher „Corporationen“ begabte kirchliche Genossenschaft anerkannt worden ist, schließt nicht aus, daß die Steuerpflichtige aufgrund der sogenannten Organisationstheorie die Fähigkeit einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft erlangt hat. Soweit im übrigen der Bayerische König andere Klöster oder Institute als „religiöse Genossenschaft oder als „Klostergenossenschaft“ anerkannt und ihnen „Rechtsfähigkeit“ verliehen hatte, kommt damit nicht zum Ausdruck, daß diese nur privatrechtliche juristische Personen geworden seien.

Dem FA ist einzuräumen, daß die Schreiben des Bayerischen Staatsministeriums für Unterricht und Kultus keine Verbindlichkeit besitzen. Sie können jedoch als Rechtsauffassung des maßgeblichen Ressortministeriums nicht völlig beiseite geschoben werden.

e) Die Steuerpflichtige hat ihre Eigenschaft als Körperschaft des öffentlichen Rechts beibehalten. Die Rechtsgrundlage dafür kann allerdings nicht in Art. 137 Abs. 5 Satz 1 der Weimarer Verfassung gesehen werden. Danach bleiben die Religionsgesellschaften Körperschaften des öffentlichen Rechts, soweit sie solche bisher waren. Denn die Orden und ordensähnlichen Kongregationen der katholischen Kirche sind nicht Religionsgesellschaften im Sinne des Art. 137 der Weimarer Verfassung. Sie gehören vielmehr zu den religiösen Gesellschaften im Sinne des Art. 124 Abs. 1 Satz 3 der Weimarer Verfassung (Anschütz, Die Verfassung des Deutschen Reichs, 14. Aufl., S. 634). Diesen aber wird der Fortbestand ihrer Rechte durch die Verfassung nicht garantiert. Ihre Rechte blieben ihnen jedoch durch Art. 2 Abs. 2 des Bayerischen Konkordats vom 29. März 1924 (Bayerisches Gesetz- und Verordnungsblatt 1925 S. 53 — BayGVBl 1925, 53 —) und durch Art. 13 des Reichskonkordats vom 20. Juli 1933 (Reichsgesetzblatt II S. 679 — RGBl II, 679 —) gewahrt. Das Reichskonkordat gilt fort (Urteil des Bundesverfassungsgerichts — BVerfG — 2 BvG 1/55 vom 26. März 1957, Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts Bd. 6 S. 309 — BVerfGE 6, 309 —) und damit auch Art. 2 dieses Konkordats, der dem Bayerischen Konkordat den Vorrang vor dem Reichskonkordat einräumt. Die Steuerpflichtige ist somit nach geltendem Recht Körperschaft des öffentlichen Rechts.

f) Besitzt die Steuerpflichtige nach geltendem Recht die Eigenschaft einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, so muß sie als solche auch grundsätzlich für das Umsatzsteuerrecht (§ 19 Abs. 1 UStDB 1951) anerkannt werden. Denn in § 19 Abs. 1 UStDB 1951 ist schlechthin von „anderen Körperschaften des öffentlichen

Rechts“ die Rede. Dabei kann es in diesem Zusammenhang nicht von Bedeutung sein, daß die Steuerpflichtige nicht eine Körperschaft des öffentlichen Rechts im eigentlichen Sinne ist, d. h. eine juristische Person, die dem Staat organschaftlich — im staatsrechtlichen Sinn — eingegliedert ist und hinsichtlich ihres Wirkungskreises als selbständiger Teil des Staatsganzen erscheint (vgl. Anschütz, a.a.O., S. 644). Es verhält sich mit der Steuerpflichtigen ebenso wie mit den Kirchen, die, obwohl ihnen der Status einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft verfassungsrechtlich zuerkannt ist (vgl. Art. 140 des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland — GG — in Verbindung mit Art. 137 Abs. 5 der Weimarer Verfassung), den anderen öffentlich-rechtlichen Körperschaften, die in den Staat eingegliederte organische Verbände sind, nicht gleichgestellt sind (vgl. BVerfG-Beschlüsse 1 BvR 732/64 vom 17. Februar 1965, BVerfGE 18, 385, und 1 BvR 744/67 vom 31. März 1971, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1971 S. 303 — HFR 1971, 303—). Auf diesen Unterschied kommt es aber nur verfassungs- und staatsrechtlich an. Für das Gebiet der Umsatzsteuer läßt der weitgefaßte Wortlaut des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStDB 1951 — „und andere Körperschaften des öffentlichen Rechts“ — keine Einschränkung in dem Sinne zu, daß darunter nur Körperschaften im eigentlichen, materiellen Sinne zu verstehen seien. Dem Wortlaut der Vorschrift genügt jedenfalls auch ein Gebilde, dem der Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zuerkannt ist, bei dem es sich um eine Körperschaft des öffentlichen Rechts im weiteren (Anschütz, a.a.O., S. 645), technischen Sinn handelt (Forsthoff, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 9. Aufl., Allgemeiner Teil, § 24 II 2 Fußnote 4). Diese Auffassung widerspricht nicht dem Urteil des Senats V R 38/66 vom 28. Januar 1971 (BFH 101, 318, BStBl II 1971, 281), wonach für das Umsatzsteuerrecht ein engerer Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt gelte als für das allgemeine Verwaltungsrecht. Diese Ausführungen beziehen sich lediglich darauf, daß nach dem Umsatzsteuerrecht nur Körperschaften des öffentlichen Rechts, nicht aber auch beliebige Unternehmen des privaten Rechts öffentliche Gewalt ausüben können.

g) Die Steuerpflichtige erfüllt auch bei Gestellung der Schwestern zum Volksschuldienst öffentlich-rechtliche Aufgaben, sie übt insoweit öffentliche Gewalt aus.

Nach der Rechtsprechung des RFH und des BFH ist eine Erfüllung von Hoheitsaufgaben bei einer Tätigkeit anzunehmen, die der Körperschaft des öffentlichen Rechts eigentümlich und ihr — wenn auch nicht ausschließlich, so doch in erheblichem Umfang (RFH-Urteil V 12/41 vom 11. Juli 1941, RFH 50, 292, RStBl 1941, 847) oder im Regelfall (OFH-Urteil V 1/46 S vom 10. September 1947, a.a.O. — vorbehalten ist. Eine öffentlich-rechtliche Tätigkeit liegt dagegen nicht vor, wenn es sich um eine rein privatwirtschaftliche Tätigkeit handelt, die auch von Privatunternehmern ausgeübt wird oder ausgeübt werden kann (BFH-Entscheidung V 120/59 U vom 13. April 1961, BFH 73, 84, BStBl III 1961, 298).

Die Erteilung von Volksschulunterricht ist eine hoheitliche Aufgabe, ist Ausübung öffentlicher Gewalt, wie das FG zutreffend ausgeführt hat. Nach dem Dokument vom 11. Dezember 1826, das das Königliche Reskript über die Wiedererrichtung des Klosters der Steuerpflichtigen wiedergibt, soll mit dem Kloster eine öffentliche katholische Mädchenschule und ein Pensionat oder Erziehungsinstitut für Mädchen katholischer Religion verbunden sein. Der Unterricht soll, wie sich aus diesem Dokument weiter ergibt, sowohl in der Schule als auch im Pensionat künftig von den Mitgliedern dieses Klosters erteilt werden.

Damit ist der Steuerpflichtigen bei Wiedererrichtung ihres Klosters die Erteilung von Volksschulunterricht auferlegt worden. Mit der Gestellung von Schwestern zur Erteilung von Volksschulunterricht hält sich die Steuerpflichtige im Rahmen des ihr ursprünglich erteilten Auftrags.

h) Der Auffassung, daß die Steuerpflichtige als öffentlich-rechtliche Körperschaft mit der Gestellung von Schwestern zur Erteilung von Volksschulunterricht eine ihr vorbehalten und eigentümliche Aufgabe erfüllt, steht auch nicht entgegen, daß nach dem Landesrecht von Rheinland-Pfalz öffentliche Schulen solche Schulen sind, die vom Land oder den Gebietskörperschaften eingerichtet und getragen werden, wie das FG ausgeführt hat. Denn die Frage, wer eine Schule einzurichten und zu tragen hat, berührt die der Steuerpflichtigen in der Gründungsurkunde übertragene und damit ihr vorbehaltene und eigentümliche Aufgabe nicht, durch ihre Schwestern den Unterricht erteilen zu lassen, auch wenn dies in Form der Schwesterngestellung geschieht. Es ist in diesem Zusammenhang auch ohne Belang, daß das Land den Unterrichtsbetrieb an den öffentlichen Volksschulen durch Aufstellung von Unterrichts- und Lehrplänen maßgeblich gestaltet. Die Schwesterngestellung selbst bleibt, wie dargestellt, eine hoheitliche Aufgabe, auch wenn der Unterricht durch Lehrpläne stofflich gebunden ist.

Die Gestellung von Schwestern zur Erteilung von Volksschulunterricht in den vom Staat betriebenen und unterhaltenen Volksschulen kann deshalb nicht als gewerbliche und berufliche Tätigkeit im Sinne der Rechtsprechung des Senats angesehen werden, wie das FG meint. Mit der Gestellung der Schwestern und der Erteilung des Volksschulunterrichts durch sie betätigt sich die Steuerpflichtige in der ihr in der Satzung auferlegten Weise.

i) Bei der Erteilung von Volksschulunterricht durch die Mitglieder der Steuerpflichtigen handelt es sich nicht nur, wie das FG meint, um einen apostolischen Auftrag. Zwar sind nach den Konstitutionen des Klosters der Unterricht und die Erziehung Mittel zur Förderung des Heils der Seelen. Auf diesen innerklosterlichen Zweck kommt es aber nicht an. Ist die Tätigkeit der Steuerpflichtigen Ausübung öffentlicher Gewalt im umsatzsteuerrechtlichen Sinn, ist es ohne Bedeutung, ob diese Tätigkeit in Ausübung eines apostolischen Auftrags oder eines sonstigen Motivs geschieht.

Der Senat kann insoweit nicht die Auffassung des Urteils des RFH VI a 22/41 vom 22. März 1941 (RStBl 1941, 37) teilen, daß die äußere Betätigung eines Ordens dem eigentlichen Ordenszweck, nämlich der Erlangung der klösterlichen Vollkommenheit, diene. Bei dieser Auffassung wird nicht beachtet, daß die äußere Betätigung der Orden dann, wenn sie nach Umsatzsteuerrecht Ausübung öffentlicher Gewalt ist, eine solche bleibt, gleichgültig aus welchem Grunde dies geschieht.

Die Vorentscheidung hat diese Rechtslage verkannt. Sie war daher aufzuheben.

2. Die Vorentscheidung war auch noch bezüglich der Schwesterngestellung für das Studentenheim St. P. und das Schullandheim St. M. aufzuheben.

Nach den Feststellungen des FG ist der Bischöfliche Stuhl Eigentümer des Studentenheims und des Schullandheims. Im Studentenheim führen sechs Schwestern den Haushalt. Das Schullandheim wird von drei Schwestern geleitet. Das FG hat ferner festgestellt, daß die Steuerpflichtige Mitglied des Caritasverbandes ist.

Das FG hat geprüft, ob die Leistungen der Steuerpflichtigen nach § 4 Nr. 16 UStG 1951 umsatzsteuerfrei sind. Es hat jedoch die Steuerbefreiung aus dem Grunde verweigert, weil die Steuerpflichtige mit ihren Leistungen an den Bischöflichen Stuhl nicht, wie es § 43 Abs. 2 UStDB 1951 voraussetzt, der freien Wohlfahrtspflege dient. Das FG ist dabei unter Berufung auf das Urteil des BFH V 90/53 U vom 26. Juli 1956 (BFH 63, 169, BStBl III 1956, 261) von dem Begriff der freien Wohlfahrtspflege des § 8 Abs. 2 GemV ausgegangen.

a) Bei dieser Auffassung hat das FG aber nicht berücksichtigt, daß der Begriff der Wohlfahrtspflege nach § 8 Abs. 2 Satz 2 GemV sich auf das gesundheitliche, sitt-

liche, erzieherische oder wirtschaftliche Wohl erstreckt und Vorbeuge oder Abhilfe bezweckt. Die Wohlfahrtspflege umfaßt demnach die Kranken-, Wirtschafts- und Erziehungsfürsorge (vgl. Knopp, Die umsatzsteuerliche Behandlung der Wohlfahrtsverbände und Krankenhäuser, Deutsche Steuer-Zeitung 1952 S. 163).

Nach der Satzung der Steuerpflichtigen, die für die hier in Frage stehenden Veranlagungszeiträume gültig ist, verfolgt das Kloster in Speyer gemeinnützige und mildtätige Zwecke, und zwar insbesondere durch Führung und Unterhaltung von Einrichtungen zur unterrichtlichen, erzieherischen und pflegerischen Betreuung der weiblichen Jugend von 6 bis 20 Jahren. Nach der Satzung des zur Kongregation der Steuerpflichtigen gehörenden Marienheims in Speyer führt diese Anstalt außer den Einrichtungen für Erziehung und Unterricht ein Altersheim für Frauen und Männer.

Aus der dem FA im Rahmen dieses Verfahrens vorgelegten Aufstellung über die erzielten Umsätze ist ersichtlich, daß die Steuerpflichtige auch Umsätze aus ambulanter Krankenpflege, aus einem Kindergarten und einer Kinderheilanstalt und aus Betreuung von Caritasferienkindern erzielt hat. Alle diese Tätigkeiten erfüllen den Begriff der Wohlfahrtspflege im dargelegten Sinne.

Es läßt sich deshalb die Auffassung des FG im Hinblick auf den dem finanzgerichtlichen Urteil zugrunde liegenden Inhalt der Akten nicht halten, daß die Steuerpflichtige keine freie Wohlfahrtspflege ausübe.

b) Betreibt die Steuerpflichtige nach der Satzung und auch tatsächlich freie Wohlfahrtspflege, so sind ihre Leistungen nach § 4 Nr. 16 UStG 1951 umsatzsteuerfrei, wenn sie ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Dabei müssen die Leistungen dem Personenkreis, dessen Betreuung ein Unternehmen nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung dient, unmittelbar zugute kommen (§ 43 Abs. 4 Nr. 1 UStDB 1951). Beispielhaft wird im § 43 Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 UStDB 1951 die Unmittelbarkeit verneint, wenn Erziehungsanstalten für Dritte entgeltlich waschen und nähen oder handwerkliche Erzeugnisse an Dritte verkaufen.

Das Erfordernis der Unmittelbarkeit war auch bei der Umsatzsteuerbefreiung, der „ausschließlich gemeinnützigen und wohltätigen Unternehmen“ nach früherem Recht (vgl. § 3 Nr. 3 UStG 1926 in Verbindung mit § 34 Abs. 1 UStDB 1926) von Bedeutung. Der Begriff Unmittelbarkeit wurde dabei nicht in dem engen Sinne verstanden, daß nur das Unternehmen gemeinnützig sein konnte, das rechtlich der Allgemeinheit als Leistender gegenübertrat. Es mußte nur bei der Tätigkeit der Nutzen der Allgemeinheit und nicht auch der einer Einzelgruppe herauskommen. Es genügte, daß begünstigte Leistungen ihre gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecke mittelbar in der Weise erreichten, daß sie an einen Empfänger bewirkt wurden, der seinerseits ausschließlich gemeinnützige oder wohltätige Zwecke verfolgte. So wurde die Befreiung einer Provinzialwerkstätte zuerkannt (für Ausführungen von Reparaturen), die ausschließlich für gemeinnützige Anstalten (Heil- und Pflegeanstalten) arbeitete (RFH-Beschluß I B 39/21 vom 22. Februar 1921, RFH 5, 79; Popitz, Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl. S. 623, 624).

In ähnlicher Weise legte auch die Verwaltung den Begriff der Unmittelbarkeit jedenfalls bei der Gestellung von Schwestern aus. In dem Rundschreiben des Direktors der Verwaltung für Finanzen betreffend Durchführung der Gemeinnützigkeitsverordnung vom 15. September 1949 (BayFMBI 1949, 3) ist zu § 5 GemV (steuerlich unschädliche Nebenzwecke) ausgeführt, daß es nicht als Verletzung des Grundsatzes der Unmittelbarkeit anzusehen ist, wenn eine Körperschaft anderen Personen, Unternehmen oder Einrichtungen Arbeitskräfte zur Verfügung stellt, die zu gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken verwendet werden (z. B. Schwesterngestellung). Nach Plückerbaum-Malitzky, Umsatzsteuergesetz

(Mehrwertsteuer), Kommentar, 8 Aufl., Tz. 3106, läßt die Verwaltungspraxis für die Schwesterngestellung Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 16 UStG 1951 zu.

Der Senat ist der gleichen Auffassung. Denn durch die Gestellung der Schwestern ist es, soweit die Entgelte dafür hinter den von Erwerbsunternehmen verlangten Entgelten zurückbleiben, den Heimen möglich, im Rahmen der Gemeinnützigkeit billiger zu wirtschaften. Der dabei erzielte Nutzen fällt der Allgemeinheit zu. Der Senat ist ferner der Ansicht, daß damit auch dem Sinn und Zweck des § 4 Nr. 16 UStG 1951 entsprochen wird. Für die Befreiung spielt nämlich der Gesichtspunkt eine maßgebliche Rolle, daß bei gemeinnützigen Unternehmen die Tätigkeit nicht um des Tätigwerdens willen geschieht, sondern um des Leistungsempfängers willen (oder um „Gottes Willen“), was in einem unmittelbaren Widerspruch zu dem Überwälzungsprinzip des Gesetzes steht.

Daraus hat Popitz (vgl. Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl., S. 612) für das damalige Recht den Schluß gezogen, daß nicht das Unternehmen als solches befreit sein kann, sondern daß nur auf die Leistungen abzustellen ist, mit denen unmittelbar der gewollte Nutzen gestiftet wird.

Für das UStG 1951 kommt diese Auffassung im Gesetzeswortlaut des § 4 Nr. 16 UStG selbst zum Ausdruck, der hinsichtlich der Umsatzsteuerfreiheit auf die Leistungen und nicht auf die des Unternehmens wie § 3 Nr. 3 UStG 1926 abstellt.

Unter diesen Umständen sieht der Senat auch die Voraussetzung der Unmittelbarkeit im Sinne des § 4 Nr. 16 UStG 1951 dann als gewahrt an, wenn die Steuerpflichtige ihre Schwestern einer gemeinnützigen Einrichtung gestellt und über diese ihren satzungsmäßigen Zweck erfüllt.

c) Das FG hat wegen der von ihm vertretenen anderen Rechtsauffassungen keine Feststellungen darüber getroffen, ob die vom Bischöflichen Stuhl unterhaltenen Heime als gemeinnützig anerkannt sind. Die Feststellungen sind noch nachzuholen. Soweit die Heime gemeinnützig sind, ist die Gestellung von Schwestern für den Betrieb dieser Heime als nach § 4 Nr. 16 UStG 1951 steuerbefreite Leistung anzusehen.

Es wird ferner festzustellen sein, ob die Steuerpflichtige bezüglich ihrer Leistungen (Schwesterngestellung) die Voraussetzung des § 43 Abs. 4 Nr. 2 UStDB 1951 erfüllt. Die Steuerpflichtige hat hierzu im Schriftsatz vom 20. Juli 1964 ausgeführt, daß die Ordensabgaben unter den vergleichbaren Entgelten für gleichartige Tätigkeit von Nichtordensmitgliedern liegen. Das FG wird diese Behauptung noch zu überprüfen haben.

3. Ordinariats-Bürodienst

Bei der Gestellung von Schwestern für den Ordinariatsbürodienst hat das FG die Steuerfreiheit aus dem Grund verneint, weil die ständige Beschäftigung von Arbeitskräften einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft bei einer anderen für deren Aufgaben nicht als Amtshilfe bei Ausübung öffentlicher Gewalt angesehen werden kann.

Dabei geht das FG zutreffend davon aus, daß die Tätigkeit des Bischöflichen Ordinariats als (kirchen-)hoheitliche Tätigkeit anzusehen ist. Das FG verkennt aber den Begriff der Amtshilfe. Der Senat hat im Urteil V 213/65 vom 12. Dezember 1968 (BFH 94, 558, BStBl II 1969, 280) die Auffassung von Mangoldt-Klein, Das Bonner Grundgesetz 1964, Art. 35 GG Anm. V 2 b) abgelehnt, daß keine behördliche Beistandsleistung vorliegen solle, wenn die Hilfeleistung der in Anspruch genommenen Behörde so verstärkt ist, daß diese nicht für den Einzelfall, sondern von vornherein an die Stelle der ersuchenden Behörde tritt.

Die Entscheidung verweist auf die Rechtsprechung des Senats, wonach in Fällen ständiger Übernahme von Arbeiten durch Körperschaften für andere Körper-

schaften Beistandsleistungen angenommen worden sind (vgl. Urteile V 131/62 U vom 1. April 1965, BFH 82, 263, BStBl III 1965, 339 — Übernahme von bürotechnischen Hilfsarbeiten — Datenverarbeitung durch Hollerithmaschinen; V 76/64 vom 6. Juli 1967, BFH 89, 164, BStBl III 1967, 582 — Beistandsleistung durch eine Rundfunkanstalt gegenüber einer anderen in Erfüllung öffentlicher Aufgaben). Der Senat trägt keine Bedenken, auch eigene Büroarbeiten der Steuerpflichtigen selbst, sei es, daß sie ihr aufgrund staatlicher Anordnung auferlegt sind, sei es, daß sie aus innerbetrieblichen Gründen notwendig sind, als amtliche Tätigkeit zu beurteilen. Es ist der Steuerpflichtigen als öffentlich-rechtlichen Körperschaft, soweit es nicht geboten ist, jedenfalls eigentümlich und vorbehalten, daß sie die büromäßige Bearbeitung zu ihren nach außen in Erscheinung tretenden Handlungen selbst vornimmt (vgl. BFH-Entscheidung V 131/62 U vom 1. April 1965, a. a. O.). Der Beistand zu Büroarbeiten für eine andere öffentlich-rechtliche Körperschaft stellt damit Ausübung hoheitlicher Gewalt durch die Steuerpflichtige dar. Diese Leistungen sind daher gleichfalls steuerfrei.

4. Die Vorentscheidung war unter diesen Umständen aufzuheben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 4 FGO). Die Kostentscheidung war gemäß § 143 Abs. 2 FGO dem FG zu übertragen.

Die Steuerpflichtige hat auf mündliche Verhandlung nicht verzichtet. Dem Senat erschien es zweckmäßig, einen Vorbescheid zu erlassen (§ 90 Abs. 3 in Verbindung mit § 121 FGO).

2. Kommentar

Im Urteil wird über drei Tatbestände entschieden, die jeweils eigenständig abgehandelt werden. Diese dreifache Entscheidungsfindung des BFH und die jeweiligen Begründungen dazu sind von weittragender Bedeutung, zumal im Teil 1) umfängliches Material aufgearbeitet wurde.

a) Zu Teil 1) der Entscheidungsbegründung:

Das Kloster wurde im Zuge der Säkularisation aufgelöst und staatlicherseits 1826 wieder hergestellt, und zwar mit der ausdrücklichen Zielsetzung, es dem Unterricht und der Erziehung der weiblichen Jugend zu widmen. Diese Zielsetzung muß gleichzeitig als staatliche Auflage verstanden werden, mit der zum Teil noch heute gültige Verpflichtungen verknüpft wurden. Diesem steht nicht entgegen, daß mittlerweile das Schulwesen sehr weitgehend eine staatliche Veranstaltung geworden ist, auch wenn der Staat nach dem Grundgesetz kein Schulmonopol besitzt. In den kirchenrechtlichen Konstitutionen der Ordensgemeinschaft aus den Jahren 1874, 1909 und 1933 spiegelt sich das 1826 vom Staat auferlegte Ordensziel wieder, und zwar zuletzt in dem Satz „besonderer Zweck ist die christliche Erziehung der Jugend, besonders der weiblichen, in allen ihren Formen“.

Die Ordensgemeinschaft ist bis 1962 in allen staatlichen Bereichen stets als Körperschaft des öffentlichen Rechts anerkannt und auch so behandelt worden. Erst bei der Veranlagung zur Umsatzsteuer für die Jahre 1961 und 1962 stellte sich das Finanzamt auf den Standpunkt, die Kongregation sei keine KöR. Damit war bereits die Kernfrage angesprochen: Wenn einer Ordensgemeinschaft nach altem Landesrecht vor Einführung des BGB oder nach dem Reichs- bzw. Landesrecht vor 1918 jene Rechtsqualifikation zuerkannt worden ist, die man heute KöR nennt, oder wenn nach 1918 oder nach 1949 aufgrund der damaligen Weimarer Reichsverfassung oder des heutigen Grundgesetzes bzw. aufgrund der entsprechenden Länder-Verfassungen unsere Ge-

meinschaften die Rechte einer KÖR erhielten, kann dann eine Behörde, in diesem konkreten Falle das Finanzamt, so tun, als wäre die Ordensgemeinschaft keine KÖR? Wir müssen diese Problematik noch zuspitzen und können weiter fragen: Wenn ein Gericht der Finanzgerichtsbarkeit verneint, daß die infragekommende Ordensgemeinschaft keine KÖR ist, welche Auswirkungen hätte eine solche Entscheidung für die anderen Rechtsbereiche? Denn man wird kaum die Hypothese nachvollziehen können, die Rechtspersönlichkeit sei als Steuerpflichtiger für den Steuerbereich nicht als KÖR zu behandeln, auch wenn ihr in anderen Rechtsbereichen diese Rechtsqualifikation nicht strittig gemacht wird.

Jedoch hat der BFH klar und eindeutig entschieden, daß geistlichen Genossenschaften, denen die zuständige Behörde jene Rechte verliehen hat, die heute unter dem Begriff der KÖR subsumiert werden, auch umsatzsteuerlich als solche zu behandeln sind.

Das Urteil betrifft allerdings nur einen Tatbestand, der unter das Umsatzsteuergesetz 1951 fällt. Da aber bei der ausgezeichneten Arbeit des BFH dem Urteilstenor grundsätzlich Bedeutung zukommt, muß man sagen, daß dieses Urteil auch für das UStG 67 (Mehrwertsteuergesetz), wie überhaupt für den gesamten steuerlichen Bereich gilt. Der Kernsatz dieses Urteils wäre also, daß eine Ordensgemeinschaft, die nachweisen kann, daß sie Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, auch steuerlich als solche behandelt werden muß.

Staatskirchenrechtlich ist allerdings die Auffassung des BFH von Bedeutung, daß Orden, die KÖR sind, nicht unter die Bestimmungen des Art. 144 GG in Verbindung mit Art. 137 der Weim. Verfassung fallen, sondern daß sie ihre Rechtsgarantie nur aus dem Reichskonkordat oder aus den Länderkonkordaten ableiten können. Dem Art. 124 der Weim. Verfassung entspricht Art. 9 GG. Diese Rechtsauffassung des BFH kann jedenfalls nicht unwiderrprochen hingenommen werden. Denn nach dem Kirchenrecht sind Ordensgemeinschaften keineswegs kirchliche Vereine, sondern Teil- bzw. Gliedkörperschaften der kath. Kirche. Wir möchten hier nur auf die Problemstellung aufmerksam machen (vgl. OK 1969, Seite 289 ff. und OK 1972, Seite 181 ff.), die es noch aufzuarbeiten gilt.

Zukünftig wird man bei den Satzungen oder Konstitutionen der geistlichen Genossenschaften, die irgendwann den Status einer KÖR erhielten, darauf achten müssen, daß das satzungsgemäße Ziel, mit dem die Anerkennung als KÖR verknüpft wurde, auch weiterhin erhalten bleibt. Dabei bestehen keine Bedenken, alte oder „fromme“ Formulierungen in zeitgerechter Sprache neu auszudrücken.

b) Zu Teil 2) der Entscheidung :

Hier hat der BFH offengelassen, ob die wohlfahrtspflegerisch-erzieherischen Tätigkeiten der Kongregation, insoweit sie KÖR ist, nicht bereits durch die Satzung dieser Ordensgemeinschaft als KÖR abgedeckt ist. Vielmehr ist der BFH in diesem Falle rein pragmatisch vorgegangen und hat lediglich geprüft, ob die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 UStG 1951 vorliegen. Deshalb wird es notwendig sein, daß geistliche Genossenschaften, die KÖR sind, die Zielvorgabe ihrer Satzungen stets dahin überprüfen, ob dadurch noch der Gesamttätigkeitsbereich als unter den Begriff „Körperschaft des öffentlichen Rechts“ fallend abgedeckt ist. Das gleiche Postulat gilt sowohl auch für die kirchenrechtlichen Konstitutionen, wie auch für die Satzungen der zivilrechtlichen Hilfsgesellschaften aller anderen Ordensgenossenschaften. Man muß darauf achten, daß beide Bereiche so umfassend vom Ziel her formuliert sind, daß alle Tätigkeitsbereiche unter steuerrechtlichen Aspekten gedeckt sind.

Dieser Urteilsteil ist grundsätzlicher Natur, er betrifft alle Ordensgemeinschaften, gleich ob sie KÖR sind oder nur eine unselbständige Hilfsgesellschaft als Rechtsträger besitzen. Zusammenfassend kann man folgende, für die Praxis bedeutsame Richtsätze formulieren:

1. Die Satzung der Kongregation, wenigstens aber die der unselbständigen Hilfgesellschaft, muß auch den wohlfahrtspflegerischen Tätigkeitsbereich voll inhaltlich abdecken.
2. Die Mutterhaus- oder Ordensabgaben für die Tätigkeit der betreffenden Ordensmitglieder muß unter den Tariflöhnen liegen, die für gleichartige Tätigkeiten von Laien/Angestellten bezahlt werden. Damit ist auf dem steuerlichen Sektor bereits eine Vorentscheidung hinsichtlich der Frage gefallen, ob für unsere Mitglieder in Gestellungs- oder Mutterhausverträgen eine tarifgerechte Bezahlung verlangt werden kann (vgl. Fehringer, Ordensleben in den Sozialstrukturen der Gegenwart, OK 1971, Seite 284 ff.).
3. Die Unmittelbarkeit der gemeinnützigen Betätigung der abgestellten Ordensmitglieder ist nicht auf die Institution zu beziehen, sondern auf die mittelbar über die Institution zu betreuenden Personen. Damit hat § 5 GemVO eine sachgerechte Interpretation erfahren. Denn unter heutigen Verhältnissen kann eine unmittelbare gemeinnützige Betätigung der Ordensmitglieder oft nur mittelbar durch einen Mutterhausvertrag über andere Institutionen ausgeübt werden. In der Sprache des Gerichtes heißt das so: „Bei gemeinnützigen Unternehmen geschieht die Tätigkeit nicht um des Tätigwerdens willen, sondern um des Leistungsempfängers willen“, deshalb ist die im § 4 UStG 1951 ausgesprochene Befreiung nicht auf das Unternehmen als solches zu beziehen, sondern nur „auf die Leistungen, mit denen unmittelbar der gewollte Nutzen gestiftet wird“.

c) Zu Teil 3) der Urteilsbegründung:

Dieser Entscheidungsteil betrifft ausschließlich Ordensgemeinschaften, die KöR sind. Der Begriff der Amtshilfe zwischen einer solchen Ordensgemeinschaft und einem z. B. Generalvikariat, der hier definiert wird, hat dadurch an praktischer Bedeutung verloren, weil nach dem Mehrwertsteuergesetz eine derartige Betätigung durch Ordensmitglieder einer Ordensgemeinschaft, die KöR ist, gem. § 2 Abs. 3 UStG 1967 im Verständnis des vorliegenden Urteils keinen umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausch beinhaltet.

d) Man kann sich darüber streiten, ob dieses Urteil einen partikulären oder einen generellen Tenor beinhaltet. Wenn man von Teil 2) der Urteilsbegründung einmal absieht, existiert also die Frage, ob dieses Urteil für alle Ordensgemeinschaften oder nur für diejenigen gilt, die KöR sind. Das Gericht hatte zunächst von der Fragestellung her eine partikuläre Frage zu beantworten, ob nämlich die satzungsgemäße Tätigkeit von Ordensgemeinschaften, die KöR sind, hoheitlicher Natur ist. Dieses mußte aufgrund der vielfältig vorgetragenen Beweisformen bejaht werden. Das Urteil hat aber darüber hinaus — und jetzt muß Teil 2) der Urteilsbegründung mit einbezogen werden — generelle Bedeutung, und zwar in dem Sinne, daß alle Mutterhaus- und Ordensabgaben für die Tätigkeit von Ordensmitgliedern bei den Ordensgemeinschaften umsatzsteuerfrei sind, wenn die betreffenden Ordensgemeinschaften als gemeinnützig im Sinne der GemVO anerkannt sind. Im Urteil ist klar von den Leistungen im Rahmen der freien Wohlfahrtspflege gem. § 4 Nr. 16 UStG 1951 die Rede, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Das sind genau die Schlüsselbegriffe, die sich in den §§ 17–19 des Steueranpassungsgesetzes vom 16. 10. 1934 wiederfinden. Von hier her gesehen kann man rechtens die Frage stellen, ob damit alle Umsatzsteuerprobleme der geistlichen Genossenschaften gelöst sind. Aber § 4 Nr. 16 UStG spricht eindeutig von Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege usw. Zu den Verbänden der freien Wohlfahrtspflege zählt der Deutsche Caritas-Verband in Freiburg. Aber viele Ordensgemeinschaften dienen — ausschließlich — kirchlichen und anderen gemeinnützigen Zwecken. Ihnen ist damit verwehrt, Mitglied des Deutschen Caritas-Verbandes zu

werden, weil dessen Satzungen nur eine Mitgliedschaft zulassen, wenn die betreffende Ordensgemeinschaft hauptsächlich sozial-caritative und wohlfahrtspflegerische Zwecke wahrnimmt.

Interessanterweise bemißt das Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen dem vorliegenden BFH-Urteil generelle Wirkungen zu (Az.: F/IV A 3/S 7130). Denn in dem Entwurf des 2. Umsatzsteuer-Änderungsgesetzes (Bundestags-Drucksache VI/2817) hatte die Bundesregierung den gesetzgebenden Körperschaften bereits vorgeschlagen, die Steuerbefreiungen des § 4 UStG 67 auf folgende Leistungen auszudehnen.

„27. Die Gestellung von Mitgliedern geistlicher Genossenschaften und Angehörigen von Mutterhäusern für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke.“

Wenn dieser Text Gesetzeskraft erlangen würde, dann wären alle Umsatzsteuerprobleme der geistlichen Genossenschaften gelöst. Zieht aber das Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen die uns betreffende Vorlage zurück, dann bleibt nach wie vor die Frage offen, ob an der Basis, nämlich bei den Finanzämtern das BFH-Urteil vom 8. 7. 1971 ohne weiteres so umfassend interpretiert wird, wie es der Rechtsauffassung des genannten Bundesministeriums entspricht.

Bezüglich der Interpretation dieses Urteils stehen sich nicht zwei Rechtsauffassungen gegenüber, ausschlaggebend sind hier die Bedenken der Praktiker, die im Hinblick auf die umsatzsteuerliche Veranlagung der Finanzämter ihre Bedenken anmelden.