

Benedikt Holste genannt Göcke

Die Besteuerung von Ordensgemeinschaften



Nomos



Steuerwissenschaftliche Schriften

Herausgegeben von

Prof. Dr. Dr. Lars P. Feld, Walter Eucken Institut, Freiburg i. Br.
Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg
Prof. Dr. Christian Waldhoff, Humboldt-Universität zu Berlin

Band 73

Benedikt Holste genannt Göcke

Die Besteuerung von Ordensgemeinschaften



Nomos


C.H. BECK



Onlineversion
Nomos eLibrary

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zagl.: Potsdam, Univ., Diss., 2020

ISBN 978-3-8487-6940-7 (Print)

ISBN 978-3-7489-1057-2 (ePDF)

1. Auflage 2020

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2020. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2017/2018 vom Fachbereich Rechtswissenschaft der Universität Potsdam als Dissertation angenommen. Das Manuskript wurde im Juni 2019 abgeschlossen.

An erster Stelle gebührt mein Dank dem von mir hochverehrten Herrn Univ. Prof. Dr. Andreas Musil für hilfreichen Rat, für notwendige Freiräume und überhaupt dafür, dass ich ihn als Doktorvater nennen kann. Besonders hervorzuheben ist die rasche Korrektur des Manuskripts, welche die Fertigstellung erheblich beschleunigt hat.

Auch gebührt mein Dank dem Zweitkorrektor Herrn PD Dr. Lutz Lamers für das offene Ohr und den Zuspruch in der Anfangsphase sowie für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Des Weiteren danke ich den Herausgebern der „*Steuerwissenschaftlichen Schriften*“, Herrn Univ. Prof. Lars P. Feld, Herrn Univ. Prof. Dr. Ekkehart Reimer und Herrn Univ. Prof. Dr. Christian Waldhoff, für die Aufnahme der Arbeit in diese Reihe.

Schließlich wäre diese Arbeit nie entstanden, wenn ich nicht auf meine Familie hätte bauen können. Meinen Eltern Mario und Birka Holste genannt Göcke sowie meiner Schwester Tabea Holste genannt Göcke danke ich von ganzem Herzen für ihre Anteilnahme, ihre stetige Unterstützung und den Glauben an meine Person.

Berlin, im Juni 2020

Benedikt Holste genannt Göcke

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	13
Einleitung	19
Abschnitt A Einführung in die Rechtsmaterie	19
Abschnitt B Aktueller Diskussionsstand	21
I. Praktische Bedeutung	21
II. Wissenschaftliche Bedeutung	22
Abschnitt C Ausgewählte spezifische Untersuchungen der letzten Dekaden	26
Abschnitt D Prämissen und Untersuchungsaufbau	29
I. Eingrenzung der Thematik	29
II. Untersuchungsaufbau	29
Erstes Kapitel Rechtsstellung und Rechtsformen	31
Abschnitt A Verhältnis von Kirche und Staat	31
I. Grundlagen	31
II. Weimarer Reichsverfassung	35
III. Konkordate	38
IV. Grundgesetz	43
Abschnitt B Rechtsstellung der Ordensgemeinschaften	48
I. Kanonisches Recht	48
II. Staatliches Recht	53
Abschnitt C Rechtsformen der Ordensgemeinschaften	55
I. Juristische Person des öffentlichen Rechts	55
II. Gebilde ohne Rechtsfähigkeit	61
III. Juristische Person des privaten Rechts	64
1. Rechtsfähiger Verein	65
2. Gesellschaft mit beschränkter Haftung	66
3. Aktiengesellschaft	67
4. Eingetragene Genossenschaft	68
5. Rechtsfähige Stiftung	69

Zweites Kapitel	Die Einordnung von steuerbegünstigten Zwecken bei öffentlich-rechtlichen und privatrechtlich organisierten Ordensgemeinschaften	72
Abschnitt A	Ausgangspunkt	72
Abschnitt B	Öffentlich-rechtlich organisierte Ordensgemeinschaften	73
	I. Vorbemerkungen	73
	II. Besteuerung der öffentlichen Hand	75
	III. Hoheitliche Betätigung i.S.d. § 4 Abs. 5 KStG	75
	IV. Betriebe gewerblicher Art i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG	78
	V. Hoheitliche Betätigung öffentlich-rechtlicher Orden	86
	VI. Betriebe gewerblicher Art öffentlich-rechtlicher Orden	88
	VII. Gemeinnützigkeit in der hoheitlichen Sphäre	90
	VIII. Gemeinnützige Betriebe gewerblicher Art	93
	IX. Gemeinnützige Betriebe gewerblicher Art öffentlich-rechtlicher Orden	96
Abschnitt C	Privatrechtlich organisierte Ordensgemeinschaften	97
	I. Vorbemerkungen	97
	II. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuervergünstigungen	98
	III. Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke i.S.d. §§ 51 bis 54 AO	104
	IV. Unterscheidung zwischen gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecken	105
	1. Vorbemerkungen	105
	2. Gemeinnützige Zwecke i.S.d. § 52 AO	112
	3. Mildtätige Zwecke i.S.d. § 53 AO	113
	4. Kirchliche Zwecke i.S.d. § 54 AO	114
	5. Selbstlosigkeit i.S.d. § 55 AO	115
	6. Ausschließlichkeit i.S.d. § 56 AO	116
	7. Unmittelbarkeit i.S.d. § 57 AO	119
	8. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S.d. § 64 AO	121
	9. Zweckbetriebe i.S.d. §§ 65 bis 68 AO	127
Drittes Kapitel	Rechnungslegung und Gewinnermittlung	131
Abschnitt A	Rechnungslegung	131
	I. Die Begrifflichkeit der Rechnungslegung	131

II. Rechnungslegung nach kanonischem Recht	131
III. Rechnungslegung bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts	132
IV. Rechnungslegung bei juristischen Personen des privaten Rechts	134
Abschnitt B Gewinnermittlung	136
I. Gewinnermittlungsmethoden	136
II. Juristische Personen des öffentlichen Rechts	136
III. Juristische Personen des privaten Rechts	139
Abschnitt C Arbeitsleistungen von Ordensangehörigen	140
I. Rechtsgrundlagen für arbeitsrechtliche Betätigungen	140
II. Ansatz und Bewertung	142
Viertes Kapitel Umstrukturierungen	144
Abschnitt A Ausgangspunkt	144
Abschnitt B Juristische Personen des öffentlichen Rechts	144
I. Gestaltungsmaßnahmen außerhalb des Umwandlungssteuerrechts	144
1. Holdingstrukturen	144
2. Errichtung einer Organschaft	145
3. Interne Darlehensverträge	146
4. Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art	148
II. Ausgliederung	153
1. Die Reichweite der internen Überführung von Wirtschaftsgütern	153
2. Überführungen einzelner Wirtschaftsgüter	154
3. Überführungen sämtlicher Wirtschaftsgüter	161
a.) Überführung eines Betriebs gewerblicher Art	163
b.) Überführung aus dem hoheitlichen oder vermögensverwaltenden Bereich	165
III. Verschmelzung	166
IV. Spaltung	166
V. Umwandlung	166
Abschnitt C Juristische Personen des privaten Rechts	167
I. Gestaltungsmaßnahmen außerhalb des Umwandlungssteuerrechts	167
1. Holdingstrukturen	167
2. Verdeckte Einlage nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG	170

3. Betriebsaufspaltung	171
4. Interne Darlehensverträge	174
5. Errichtung einer Organschaft	174
6. Leistungsbeziehungen in einer Holdingstruktur	174
7. Gewinnausschüttungen	175
II. Ausgliederung	178
1. Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter	178
2. Übertragung sämtlicher Wirtschaftsgüter	181
III. Verschmelzung	188
IV. Spaltung	190
V. Umwandlung	191
Fünftes Kapitel Umsatzsteuerrecht	193
Abschnitt A Unternehmereigenschaft	193
I. Ausgangspunkt	193
II. Öffentlich-rechtlich organisierte Ordensgemeinschaften	194
III. Privatrechtlich organisierte Ordensgemeinschaften	196
Abschnitt B Steuerbefreiungen und Steuersatzermäßigungen	197
I. § 4 Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen	197
II. § 4a Abs. 1 UStG Steuervergütung	199
III. § 12 UStG Steuersatzermäßigungen	200
IV. § 23a UStG Durchschnittssatzberechnung	201
Abschnitt C Organschaft	201
I. Ausgangspunkt	201
II. Juristische Personen des öffentlichen Rechts	202
1. Organträger	202
2. Organgesellschaft	202
III. Juristischen Person des privaten Rechts	203
Sechstes Kapitel Reformperspektiven des Gemeinnützigkeitsrechts und ihre Auswirkungen auf die Ordensgemeinschaften	205
Abschnitt A Ausgangspunkt	205
Abschnitt B Wettbewerbsbeeinträchtigung von Zweckbetrieben i.S.d. §§ 65 bis 68 AO	206
Abschnitt C Holdingstrukturen	207

Abschnitt D Unionsrechtliche Perspektiven	212
I. Perspektiven für inländisch ansässige Gesellschaften	212
1. Die unionsrechtliche Entwicklung des Gemeinnützigkeitsrechts	212
2. Der Einfluss der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs	213
II. Perspektiven für innermitgliedschaftliche steuerbegünstigte Gesellschaften	215
1. Reform des § 60a AO	215
2. Zu erwartende Vorlageersuchen des Bundesfinanzhofs	219
a.) § 58 Nr. 2 AO	219
b.) § 51 Abs. 2 AO	220
Abschnitt E Besonderheiten aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen	221
Abschnitt F Reformbedarf bei der Besteuerung von öffentlich- rechtlichen Gesellschaften	225
Siebentes Kapitel Zusammenfassung der Ergebnisse in Thesen	226
Literaturverzeichnis	231

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Auffassung
Abk.	Abkürzung
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AfkKR	Archiv für katholisches Kirchenrecht
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BadK	badisches Konkordat
BAG	Bundesarbeitsgericht
BAGE	Entscheidungen des Bundesarbeitsgerichts
BayK	bayerisches Konkordat
BayStG	Bayerisches Stiftungsgesetz
BB	Betriebs-Berater
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Bundesgerichtshof in Zivilsachen
Bsp.	Beispiel
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGG	Gesetz über das Bundesverfassungsgericht

Abkürzungsverzeichnis

BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
Can.	Canon
CDU	Christlich Demokratische Union
CSU	Christlich-Soziale Union
CSSR	<i>Congregatio Sanctissimi Redemptoris</i> (dt. Kongregation des Heiligsten Erlösers)
CIC	codex iuris canonici
n. Chr.	nach Christus
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
d. h.	das heißt
dies.	dieselbe(n)
D/P/M	Dötsch/Pung/Möhlenbrock
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DP	Deutsche Partei
dt.	deutsch
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuche
EStG	Einkommenssteuergesetz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuR	Europarecht (Zeitschrift)
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f.	folgende
FDP	Freie Demokratische Partei
ff.	fortfolgende

FG	Finanzgericht
FMBL.	Finanzministerialblatt
FR	Finanz-Rundschau
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GBL.	Gesetzblatt
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
GVBl.	Gesetz- und Ordnungsblatt
HdbBayStKirchR	Handbuch des Bayerischen Staatskirchenrechts
HdbKathKR	Handbuch des katholischen Kirchenrechts
HdbStKirchR	Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland
HGB	Handelsgesetzbuch
H/H/S	Hübschmann/Hepp/Spitaler
H/H/R	Herrmann/Heuer/Raupach
H/K/M/S	Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen
hrsg.	herausgegeben
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
IFRS	International Financial Reporting Standards
IStR	Internationales Steuerrecht
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JöR	Jahrbuch des öffentlichen Rechts

Abkürzungsverzeichnis

KirchE	Entscheidungen in Kirchensachen seit 1946
KPD	Kommunistische Partei Deutschlands
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStZ	Kommunale Steuer-Zeitschrift
lat.	lateinisch/em
LG	Landgericht
MSC	Missionarii Sacratissimi Cordis (dt. Herz-Jesu-Missionare)
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
MwStR	Mehrwertsteuerrecht
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
npoR	Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
ÖAKR	Österreichisches Archiv für Kirchenrecht
OFD	Oberfinanzdirektion
OFM	Ordo Fratrum Minorum (dt. Orden der Minderen Brüder)
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OMI	Oblati Mariae Immaculatae (dt. Oblaten der Unbefleckten Jungfrau Maria)
OSC	Ordo Sancti Camilli (dt. Orden des Heiligen Kamillus)
PrGes	Preußische Gesetzessammlung
RegBl.	Regierungsblatt
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	amtliche Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
Rs.	Rechtssache
RG	Reichsgericht

RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungssammlung des Reichsgerichts
R/H/N	Rödder/Herlinghaus/Neumann
R/H/vL	Rödder/Herlinghaus/van Lishaut
RK	Reichskonkordat
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz	Randziffer
S.	Seite
SED	Sozialistische Einheitspartei Deutschlands
StGB	Sozialgesetzbuch
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
SJ	Societas Jesu (dt. Gesellschaft Jesu)
Slg.	Sammlung; Amtliche Sammlung der Entscheidungen des EuGH
SM	Societas Mariae (dt. Gesellschaft Mariens)
sog.	sogenannt/e/en
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StL	Staatslexikon der Görres-Gesellschaft
StuW	Steuer und Wirtschaft
TRE	Theologische Realenzyklopädie
u. a.	unter anderem
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStB	Umsatz-Steuer-Berater
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
Univ.	Universität
VerwArch	Verwaltungsarchiv
VG	Verwaltungsgericht

Abkürzungsverzeichnis

Vgl.	Vergleiche
VZ	Veranlagungszeitraum
WM	Wertpapier-Mitteilungen
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WRV	Weimarer Reichsverfassung
z. B.	zum Beispiel
ZevKR	Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht
ZKF	Zeitschrift für Kommunal Finanzen
ZStV	Zeitschrift für Stiftungs- und Vereinswesen
ZIAS	Zeitschrift für ausländisches und internationales Arbeits- und Sozialrecht

Einleitung

Abschnitt A Einführung in die Rechtsmaterie

Das Selbstverständnis derer, die in eine Ordensgemeinschaft eintreten, war und ist es, nach der christlichen Vollkommenheit i.S.d. Evangeliums „*perfectio evangelica*“ zu streben. Da die Religionsausübung mehr als nur den Bereich des Glaubens und des Gottesdienstes umfasst,¹ haben sich die meisten Ordensgemeinschaften der barmherzigen und bedingungslosen Zuwendung zum Nächsten in jeglicher Form verschrieben.

Diese Selbstaufgabe wird letztendlich bei einem öffentlichen Gelübde auf die jeweiligen Ordensregeln besiegelt. Allen Ordensregeln gemein ist dabei – im Rahmen der „*perfectio evangelica*“ – das Gelübde des Gehorsams, der Armut und der Keuschheit. Durch diesen radikalen Lebenswandel konnten die Orden über die Jahrhunderte hinweg, vor allem in den sozialen und kulturellen Bereichen des Okzidents, konzeptionelle Wurzeln schlagen.² Auf diese Weise hat das Gemeinnützigkeitsrecht seinen Ursprung in der christlich motivierten Wohltätigkeit gefunden.³

An die Stelle von Ordensschwestern und -brüdern traten aber seit Beginn der Säkularisierung meist Mitarbeitende. Gleichzeitig blieben die Einrichtungen in den Händen der Orden, die sich nun aber in einem direkten Konkurrenzverhältnis zu anderen freien Trägern befinden.⁴

Diese Pluralität führt wiederum zu einer größeren Entscheidungsfreiheit der Bürger, die vom Staat gewünscht wird.⁵ Entlastet sie diesen doch in sei-

1 Siehe zu der Reichweite von Art. 4 GG, BVerfG vom 16.10.1968 – 1BvR 241/66, 24, 236 (248): Das BVerfG hat den Begriff der Religionsausübung „*gegenüber seinem historischen Inhalt extensiv*“ interpretiert, sodass zur Religionsausübung auch die Caritas (Nächstenliebe) gehört.

2 Zur geschichtlichen Entwicklung, gegenwärtigen Bedeutung und zur Vielfalt der Ordensgemeinschaften in der katholischen Kirche siehe die umfassende Darstellung von *Heimbucher*: Die Orden und Kongregationen; *Lilienfeld*, Mönchtum; *Hanstein*, Ordensrecht, S. 15 ff.

3 *Schaubhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, Grundlegung, Rz 15 ff.; *Uhle*, Freiheitlicher Verfassungsstaat, S. 200; *Stolleis*, Geschichte des Sozialrechts in Deutschland, S. 13; *Liese*, Geschichte der Caritas, S. 231 ff. und S. 307 ff.

4 *Clement*, Politische Dimension, 41 (46).

5 Zur historischen Entwicklung siehe eingehend *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 13 ff. und S. 360 ff.; *Hammer*, StuW 2001, 19 (19 ff.).

ner verfassungsverankerten Fürsorgepflicht nach Art. 20 Abs. 1 sowie Art. 28 Abs. 1 GG und findet sich im *Subsidiaritätsprinzip*⁶ wieder.⁷ Im Gegenzug gewährt der Staat jenen Organisationen Steuervergünstigungen.

Diese finden sich allerdings nicht in einer fortlaufenden Nummerierung zwischen sonstigen Steuerbefreiungen, sondern jenen Gesellschaften wird von der Finanzverwaltung der *Gemeinnützigkeitsstatus i.S.d. §§ 51 ff. AO* verliehen. Damit sind Privilegien wie das Ausstellen einer Spendenbescheinigung für eine erhaltene freiwillige Zuwendung von fremder Seite verbunden.⁸

Das Gemeinnützigkeitsrecht befindet sich derzeit allerdings im Umbruch.⁹ Entsprechend den Ordensgemeinschaften wird die Streitfrage aufgeworfen, ob dieses noch zeitgemäß oder gar reformierbar ist.¹⁰

Bis in die gegenwärtige Zeit gibt es keine wissenschaftliche Untersuchung, die sich mit der steuer- und verfassungsrechtlichen Stellung von römisch-katholischen Ordensgemeinschaften in der Bundesrepublik Deutschland befasst. Die weitestgehende Ausblendung in der Rechtswissenschaft kann auf die wenig ergiebige höchstrichterliche Rechtsprechung zurückgeführt werden.

Aufgrund ihrer vielfältigen Tätigkeiten und ihrer internationalen Verflechtung sind die gewachsenen Organisationsstrukturen der Orden ideal dazu geeignet, ein weites Spektrum des aktuellen Gemeinnützigkeitsrechtsdiskurses abzudecken.

Es wäre aber zu kurz gegriffen, die Ordensgemeinschaften nur als Projektionsfläche der derzeitigen Diskussion zu verstehen. Gerade die histo-

6 Der Begriff der Subsidiarität als Verfassungsnorm beschreibt, dass der Staat nur dann tätig werden soll, wenn andere gesellschaftliche Organisationen nicht in der Lage sind, öffentliche Aufgaben wahrzunehmen. Zur Grundgesetzkonformität siehe BVerfG vom 18.07.1967 – 2 BvF 3/62 –, BVerfGE 22, 180.

7 Ausführlich zum Öffentlichkeitsauftrag siehe; *Schlaich*, Der Öffentlichkeitsauftrag der Kirchen, S. 131 ff.

8 *Hüttemann* spricht von einer Art staatlichem „Gütesiegel“, *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Rz 1.10.

9 Vgl. *Musil*, DStR 2009, 2453 (2454) m.w.N.

10 Vgl. Mit einer ausführlichen Darstellung der derzeitigen Problemfelder *Musil*, DStR 2009, 2453 (2453 ff.); *Hüttemann* zählt fünf Probleme auf: 1. die Grenzen einer politischen Betätigung von gemeinnützigen Organisationen, 2. gemeinnützige Holdingstrukturen, 3. die Definition des Zweckbetriebes im Wohlfahrtsbereich, 4. die Prüfung der Gemeinnützigkeit im Steuerverfahren und 5. europäische und internationale Perspektiven, Gemeinnützigkeitsrecht als organisationsbezogener Fördertatbestand – Funktion, Stand und Reformfragen *Hüttemann*, FR 2016, 969 (971).

rische Verbundenheit mit dem Gemeinnützigkeitssektor gebietet es, diesen vielschichtigen Institutionen eine eigene Abhandlung zu widmen. Allein der Fokus auf die notwendigen wirtschaftlichen und organisatorischen Neuordnungen der Orden im Kontext einer sich säkularisierenden und überalternden Gesellschaft rechtfertigt diese Untersuchung. Der Strukturwandel hat bereits in den letzten zwei Jahrzehnten begonnen und wird die Ordensgemeinschaften auch noch in den nächsten Jahrzehnten begleiten.

Abschnitt B Aktueller Diskussionsstand

I. Praktische Bedeutung

Zunächst wirkt die Thematik der Ordensbesteuerung abseitig, erhält aber auch im 21. Jahrhundert durchaus Bedeutung, wenn man sich bewusst macht, dass allein die Ordensgemeinschaft der Alexianerbrüder,¹¹ bestehend aus derzeit 70 Brüdern, Sozialeinrichtungen mit insgesamt über 16.000 Mitarbeitern in der Bundesrepublik Deutschland verwaltet.

Unter den einzelnen männlichen Ordensgemeinschaften stehen in Deutschland die Benediktiner an erster Stelle. In 31 Niederlassungen von 25 rechtlich selbstständigen Abteien¹² und Prioraten leben derzeit 659 Mitglieder. Für die Gesellschaft außerhalb der Klostermauern sind die Benediktiner deswegen interessant, weil diese als einer der ältesten in den deutschsprachigen Ländern bestehenden Orden ein beachtliches landwirtschaftliches Vermögen sowie einen der größten Kulturschätze ansammeln konnten.¹³ Dadurch trägt ihre Tätigkeit dazu bei, die Lebensgrundlagen des öffentlichen Gemeinwesens zu erhalten.¹⁴

11 Siehe <http://www.alexianerkloster.de/ordensgemeinschaft-der-alexianerbrueder/brueder-weltweit>, von den 53 Brüdern leben derzeit 10 in Deutschland, die restlichen 43 verteilen sich innerhalb der Europäischen Union, den Vereinigten Staaten von Amerika und auf den Philippinen (aufgerufen am 26. Juni 2019).

12 Eine Abtei (vom lat. *abbatia*) ist ein Kloster, dem regulär ein Abt oder eine Äbtissin vorsteht. Für die Erhebung eines Klosters zur Abtei durch den Heiligen Stuhl müssen bestimmte kirchenrechtliche Voraussetzungen erfüllt sein (z. B. eine bestimmte Mindestanzahl von Mönchen bzw. Nonnen).

13 Siehe <http://www.benediktiner.de/index.php/kloester.html> (aufgerufen am 26. Juni 2019).

14 Vgl. die Unabhängige Sachverständigenkommission, Gutachten, S. 114.

Von den derzeit in Deutschland lebenden römisch-katholischen Ordensmitgliedern sind bei den Männern 52 Prozent und bei den Frauen 83 Prozent älter als 65 Jahre.¹⁵ Gleichzeitig sinkt die Anzahl der Ordensfrauen und -männer innerhalb der Klöster pro Jahr konstant um 5 Prozent auf derzeit rund 21.000, die sich auf rund 40 Ordensgemeinschaften verteilen. Somit nimmt das klösterliche Umfeld demografische Tendenzen vorweg, die der Gesellschaft noch bevorstehen.

Anhand der vergangenen zwei Jahrzehnte lässt sich daher erkennen, dass es zukünftig noch zu einer verstärkten Kongregation¹⁶ von Ordensgemeinschaften kommen wird, die auch über die Grenzen der Bundesrepublik Deutschlands hinweg vollzogen werden können.¹⁷ Hier zeichnet sich also ein dringender Bedarf von Rechtsklarheit ab, die durch die inländische Vernachlässigung der Ordensgemeinschaften in den Richtlinien und Erlassen erschwert wird.¹⁸

Zwar finden sich auch in den evangelischen Kirchen Formen von religiösen Gemeinschaften.¹⁹ Diesen jedoch sind Klosteranlagen bestehend aus Kult-, Wohn- und Wirtschaftsgebäuden fremd, sodass die Verbindung von Wirtschafts- und Glaubensgebilde als römisch-katholische Charakteristik bezeichnet werden kann.

II. Wissenschaftliche Bedeutung

Das Grundgesetz gewährleistet in Art. 4 die „*Freiheit des Glaubens*“ und die „*ungestörte Religionsausübung*“. Der Staat muss daher den Bürgern aktiv die Möglichkeit geben, ihren Glauben im öffentlichen Leben zur Geltung zu bringen.

15 Siehe <https://www.orden.de/presseraum%20/zahlen-fakten/statistik-maennerorden> sowie <https://www.orden.de/presseraum/zahlen-fakten%20/statistik-frauenorden> (aufgerufen am 26. Juni 2019).

16 Kirchliche Terminologie für die Kooperation und Fusion von Klöstern und Abteien.

17 Die größten Ordensgemeinschaften besitzen u. a. in Italien, Österreich und der Schweiz Standorte.

18 Hingegen hat die österreichische Finanzverwaltung im sog. *Ordenserlass* die umsatzsteuerliche Behandlung von Orden und Kongregationen bereits im Jahr 1975 sehr detailliert geregelt.

19 Vgl. *Listl*, Kirche im freiheitlichen Staat, S. 921 f.; *Zippert*, Orden, kirchliche, 1691 (1691 ff.).

Die Basis für das derzeit bestehende Verhältnis von Kirche und Staat in der Bundesrepublik Deutschland bildet die Weimarer Reichsverfassung vom 11. August 1919. Diese proklamierte in Art. 137 Abs. 3 WRV die Selbstverwaltung der Religionsgesellschaften innerhalb der für alle geltenden Gesetze. Nach der damaligen Rechtsauffassung wollte der Staat hierdurch erreichen, dass „die Kirche in der Regelung ihrer Angelegenheiten ohne Einmischung staatlicher Organe in freier Weise selbst bestimmen können.“²⁰.

Gleichzeitig erhielten die Religionsgemeinschaften eine Reihe öffentlich-rechtlicher Befugnisse, die verwaltungsrechtlichen Körperschaften des öffentlichen Rechts entsprechen, unterlagen aber gleichzeitig keiner staatlichen Aufsicht. Hier ist unter anderem die Übertragung des hoheitlichen Bildungsauftrags auf kirchliche Schulträger zu nennen.

Die Mütter und Väter des Grundgesetzes entschieden, den Glaubensgemeinschaften einen besonderen Status einzuräumen, weil sie die Ursache für den Widerstand der Kirchen während der nationalsozialistischen Gewaltherrschaft, vor allem in ihrer organisatorischen Unabhängigkeit, sahen.²¹ Vor einer eigenständigen Formulierung im Grundgesetz, die von den Bestimmungen der Weimarer Reichsverfassung abgewichen wäre, wurde aber nach Ausarbeitung einer ersten Fassung abgesehen. Es wurde befürchtet, dass möglicherweise dadurch die *Konkordate*²² mit dem Heiligen Stuhl nicht mehr aufrechterhalten bleiben würden.²³

Daher entfalten die Kirchenrechtsartikel der Weimarer Reichsverfassung über Art. 140 GG unmittelbaren Verfassungsrang. Während zu Beginn der Weimarer Republik noch die Meinung vorherrschte, dass die Religionsgemeinschaften aufgrund ihres Status einer besonderen Staatsaufsicht unterlägen, ist diese sog. *Korrelatentheorie* durch die geschlossenen Konkordate verdrängt worden.²⁴

Das *BVerfG*²⁵ stellt in seiner laufenden Rechtsprechung klar, dass die Verleihung der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts le-

20 Eichmann/Mörsdorf, Lehrbuch des Kirchenrechts, S. 496.

21 Parlamentarischer Rat, Hauptausschuss, Stenografisches Protokoll, S. 61 ff.

22 Als Konkordat wird eine beiderseitige Vereinbarung nach der Art von völkerrechtlichen Verträgen zwischen einem Staat und dem Heiligen Stuhl bezeichnet.

23 Vgl. Wilms, NJW 2003, 1083 (1084) m.w.N.

24 Vgl. Wilms, NJW 2003, 1083 (1084) m.w.N.

25 BVerfG vom 19.12.2000 – 2 BvR 1500/97 –, BVerfGE 102, 370; vgl. auch BVerfG vom 17.02.1965 – 1 BvR 732/64 –, BVerfGE 18, 385; BVerfG vom 28.04.1965 – 1 BvR 346/61 –, BVerfGE 19, 1; BVerfG vom 31.03.1971 – 1 BvR 744/67 –, BVerfGE 30, 415; BVerfG vom 21.09.1976 – 2 BvR 350/75 –, BVerfGE 42, 312;

diglich zur Entfaltung der Religionsfreiheit und dem Schutz dem kirchlichen Selbstbestimmungsrecht dient.²⁶

Gleichzeitig gestattet der Staat den Kirchen zur Verwirklichung ihrer karitativen Aufgaben, Gesellschaften in der Rechtsform einer juristischen Person des Privatrechts zu firmieren. Diese Gesellschaften stellen selbst keine Religionsgemeinschaft i.S. des Grundgesetzes dar, fallen aber unter den zu fördernden Bereich der *kirchlichen Einrichtung i.S.v. § 54 AO*. Demnach können rechtsfähige und nicht rechtsfähige Vereine, privatrechtliche Stiftungen und juristische Personen grundsätzlich kirchliche Organisationen sein.²⁷

Die römisch-katholische Kirche hingegen betrachtet sich selbst als autonome Körperschaft mit absoluter Unabhängigkeit von staatlichen Autoritäten. Diese universale Tendenz leitet sie aus dem Selbstverständnis ab, dass das kanonische Recht seinen Ursprung aus dem göttlichem Recht „*jus divinum*“, insbesondere dem Offenbarungsrecht „*jus divinum positivum*“, hat.²⁸

Die Orden mit ihren Klöstern und Abteien sind nach kanonischen Recht als *persone morales* anzusehen, was mit der Rechtsstellung einer juristischen Person nach deutschem Recht gleichbedeutend ist. Eine Differenzierung nach Körperschaften des öffentlichen und privaten Rechts hingegen kennt das Kirchenrecht nicht.²⁹

Staatsrechtlich werden diese nicht von Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 WRV erfasst, sondern zählen zu den religiösen Gesellschaften i.S.v. Art. 124 Abs. 1 Satz 3 WRV, sodass mangels Inkorporation dieser Norm in das Grundgesetz der Status nur durch die Rechtswissenschaft und Rechtsprechung geklärt werden konnte.³⁰

Nach der derzeitigen Rechtsprechung zählen die Ordensgemeinschaften, mit Ausnahme bestimmter Klostersgemeinschaften im Freistaat

BVerfG vom 13.12.1983 – 2 BvL 13/82 –, BVerfGE 66, 1; BVerfG vom 11.10.1977 – 2 BvR 209/76 –, BVerfGE 46, 73.

26 Zu den verfassungsrechtlichen Aspekten auch im Kontext mit dem Unionsrecht siehe Schwarz, EuR 2012, 192 (192 ff.).

27 Vgl. Weides, Die Religionsgemeinschaften, 885 (904).

28 Ausführlich Eichmann/Mörsdorf, Lehrbuch des Kirchenrechts, S. 16 ff.

29 Can. 88 – 102 CIC.

30 Vgl. BFH vom 01.03.1951 – I 52/50 U –, BFHE 55, 311, BStBl. III 1951, 120; BFH vom 08.07.1971 – V R 1/68, BFHE 103, 247, BStBl. II 1972, 70; BFH vom 22.07.1987 – II R 204/84, BStBl. II 1987, 725.

Bayern, nicht als juristische Personen des öffentlichen Rechts, sondern sind meist als Stiftung firmiert.³¹

Die Ordensgemeinschaften sind i.d.R. selbstlos tätig,³² weshalb für die Besteuerung ihrer Klösterbetriebe grundsätzlich die steuerrechtlichen Bestimmungen des Gemeinnützigkeitsrechts, insbesondere der *kirchlichen Einrichtungen i.S.d. § 54 AO* greifen. Wenn neben der steuerbegünstigten Tätigkeit auch wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgegangen wird, unterliegen diese keiner Steuerbegünstigung.

Genau jene Abgrenzungsproblematik befindet sich derzeit im Fokus der Rechtswissenschaft, denn bei der Ausarbeitung des Gemeinnützigkeitsrechts wurde sich an Körperschaften, die fast ausschließlich gemeinnützig arbeiten und nur im geringen Umfang wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten, orientiert.³³

Diese Fehlkonstruktion führt derzeit dazu, dass gemeinnützigen Körperschaften, die mehrheitlich in Konkurrenz zu privaten Mitbewerbern stehen, wirtschaftlich notwendige Umstrukturierungen versagt bzw. erschwert werden. Damit schwebt wie ein Damoklesschwert der Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus und die damit verbundene Nachversteuerung über jenen Maßnahmen.³⁴

Beispielsweise kann es für eine Stiftung notwendig sein, dass ein von ihr betriebenes Krankenhaus mit einem benachbarten Klinikum eines Ordens zusammengelegt werden soll. Freie, nicht steuerbegünstigte Marktteilnehmer könnten nun beide Kliniken in einer neu zu gründenden Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einlegen.

Für steuerbegünstigte Gesellschaften scheidet dieser Weg allerdings ohne die Inkaufnahme eines rechtlichen Risikos aus, weil die bloße Beteiligung an einer Gesellschaft, die den Gemeinnützigkeitsstatus innehat, wegen des Unmittelbarkeitsgrundsatzes möglicherweise nicht selbst gemeinnützig ist.³⁵

Verstärkt wird diese Rechtsunsicherheit dadurch, dass selbst die Finanzverwaltung mit dem Gemeinnützigkeitsrecht fremdelt, weil hier nicht die in § 85 AO geforderte gleichmäßige Steuerfestsetzung im Vordergrund

31 Zu den möglichen Rechtsformen eines Ordens siehe Kapitel I, Abschnitt C Rechtsformen der Ordensgemeinschaften.

32 Das gilt nicht, wenn sie sich mit ihren Lehren nur an ihre Mitglieder richten, BFH vom 13.12.1978 – I R 36/76 –, BFHE 127, 352, BStBl. II 1979, 492.

33 Vgl. *Musil*, DStR 2009, 2453 (2453).

34 Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Rz 4.162 ff.

35 Vgl. *Hüttemann*, FR 2016, 969 (970).

ihrer Tätigkeit steht, sondern Kernfragen des Satzungsrechts und der Mittelverwendung.³⁶

Die Steuergesetzgebung liegt, von wenigen Ausnahmen abgesehen, in der alleinigen Kompetenz des nationalen Gesetzgebers.³⁷ Es ist Ausfluss der Staatssouveränität und damit in dem Wirkungsbereich staatsbegrenzt.³⁸ Insbesondere das Beihilfeverbot gemäß Art. 107 AEUV und die hierzu ergangene *Rechtsprechung des EuGH*³⁹ verpflichten den deutschen Gesetzgeber allerdings, dass Gemeinnützigkeitsrecht an die Vorgaben der vier Grundfreiheiten anzupassen.⁴⁰

Dies ist aufgrund vermehrt auftretender grenzüberschreitender gemeinnütziger Aktivitäten und der Schaffung des europäischen Binnenmarkts auch dringend notwendig.⁴¹ Es muss sich zeigen, inwiefern die Orden, die sich seit jeher als „*Global Player*“ betrachten, von dieser Entwicklung profitieren können.

Auch gelten außerhalb des Gemeinnützigkeitsrechts besondere steuerliche Regelungen, die von den Ordensgemeinschaften beachtet werden müssen, insbesondere die Einführung des § 2b UStG stellt ein Novum in der Besteuerungssystematik von juristischen Personen des öffentlichen Rechts dar.

Abschnitt C Ausgewählte spezifische Untersuchungen der letzten Dekaden

In den letzten eineinhalb Dekaden hat sich der Trend fortgesetzt, dass die rechtliche Darstellung von Ordensgemeinschaften nur als Randthema zur Behandlung von Religionsgemeinschaften im Allgemeinen thematisiert

36 Siehe Unabhängigen Sachverständigenkommission, Gutachten S. 51: „*Zahlreiche im Gemeinnützigkeitsrecht verwendete unbestimmte Rechtsbegriffe sind für die Finanzämter ressortfremd und bereiten schon deshalb Auslegungsschwierigkeiten.*“.

37 *Ipsen*, Europäisches Gemeinschaftsrecht, § 40, Rz 2.

38 *Heinicke*, DStR 1998, 1332 (1332 ff.).

39 *Stauffer*, EuGH vom 14.09.2006, Rs. C-386/04, Slg. 2006, I-8203; *Persche*, EuGH vom 27.01.2009, Rs. C-318/07, Slg. 2009, I-359.

40 Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007 (BGBl 2007 I, S. 2332), wirksam ab dem 01.01.2007, stellt den Beginn dieser Entwicklung dar.

41 § 2b UStG tritt mit Wirkung zum 01.01.2016 in Kraft durch das Steueränderungsgesetz 2015.