

Maier, Helmut Ernst, *Grundlagen und Probleme der Klosterbesteuerung nach geltendem deutschen Steuerrecht*. (Nürnberger Abhandlungen zu den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Heft 11.) Berlin, Duncker & Humblot, 1959. 8°, 214 S. – Brosch. DM 22,60.

Niemand wird leugnen, daß sich der Vf. in der Behandlung der Klosterbesteuerung ein für die klösterlichen Verbände aktuelles Thema gewählt hat. Das Thema wird in 5 Kapiteln ausgeführt. In wenig befriedigender Weise befaßt sich das 1. Kapitel mit den Verfassungen und Rechtsformen der Ordensgemeinschaften (13–40). Das 2. Kapitel behandelt die Grundsätze und allgemeinen Normen der Klosterbesteuerung unter besonderer Darlegung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechtes (41–81). Im 3. Kapitel werden die Besteuerungsvorschriften für Klöster in den einzelnen Steuergesetzen dargelegt: Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Umsatzsteuer, Vermögenssteuer, Lastenausgleichsabgaben, Erbschaftsteuer, Grundsteuer, Gesellschaftsteuer (82–106). Das 4. Kapitel befaßt sich mit den steuerrechtlichen Besonderheiten jener Klöster, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind (107–143). Anhangsweise ist ein 5. Kapitel der Geschichte und den Theorien der Klosterbesteuerung gewidmet (114–151). Für den Praktiker durchaus dienlich, sind Gesetzes- und Verordnungstexte in Auszügen sowie Leitsätze aus der finanzgerichtlichen Rechtsprechung beigegeben (155–203), die allerdings etwas zu knapp geraten sind.

Wenn wir vorwiegend vom ordensrechtlichen Standpunkt aus zu dieser Studie kritisch Stellung nehmen, dann müssen wir be-

reits deren Titel als zu anspruchsvoll bezeichnen. Man kann nämlich die Grundlagen der Klosterbesteuerung und die daraus wachsenden Probleme nur dann richtig aufzeigen, wenn man mindestens ebensosehr, wie mit der Auslegung heutiger Steuergesetze und der Darlegung fiskalischer Auffassungen, auch mit der kirchenrechtlichen Wirklichkeit des Ordenswesens vertraut ist. Dies aber läßt der Vf. vermissen.

Wir lehnen die Ergebnisse dieser Arbeit wegen ihrer falschen Grundkonzeption ab. Grundkonzeption kann nur sein: die Kirche ist bei der Gestaltung ihrer Rechtsverhältnisse in der Bundesrepublik autonom (Bonner Grundgesetz Art. 140, Weimarer Verfassung Art. 137 Abs. 1, Urteil des Bundesgerichtshofs 17. 12. 1956, in: Zeitschrift für ev. Kirchenrecht 5 1956 427f.). Also sind auch die Rechtsverhältnisse der klösterlichen Verbände und ihrer Mitglieder, wie sie von der Kirche normiert sind, für den Staat irgendwie relevant. Die Steuergesetzgebung der Bundesrepublik verfügt leider nicht über die Kategorien, in welche die klösterlichen Verhältnisse in ihrer Sonderart eingereiht werden können. Dieser Mangel hat seine tiefe Wurzel bereits außerhalb der Steuergesetzgebung im bürgerlichen Recht, wo die kanonische Rechtspersönlichkeit des klösterlichen Verbandes und seiner Teileinheiten vom Staat vielfach nicht anerkannt ist und die Klöster zu verschiedenartigen Konstruktionen gezwungen werden, damit sie den Charakter von Rechtspersönlichkeiten im Staat erlangen. Diese unzulängliche Situation im bürgerlichen und im Steuerrecht schafft das eigentliche Problem der Klosterbesteuerung. Wo dieses Problem nicht angegangen wird, ist Tinte und Druckerschwärze vergeudet.

Der Irrtum M.s kündigt sich bereits zu Beginn seiner Studie an (14), wo er den katholischen Klöstern auch evangelische klosterähnliche Lebensformen gleichstellt und dabei verkennt, von welcher Beachtlichkeit es auch für das Steuerrecht sein müßte, daß die katholische Ordensperson persönlich niemals Einkünfte hat und in gewissen Fällen sogar eigentumsunfähig ist. Zur Vollendung ist dieser Irrtum geführt mit den zusammenfassenden Worten M.s (153): »Für die Klosterbesteuerung sollten im wesentlichen die nämlichen Grundsätze gelten, wie sie für die Besteuerung von Körperschaften und Personenvereinigungen vergleichbarer Art maßgebend sind. Richtschnur seien Rechtsform und wirtschaftlicher Tatbestand, aber nicht die kanonischen oder ordensrechtlichen Verhältnisse. Daß die geistlichen Orden und Klöster überhaupt eine kirchenrechtliche Verfassung besitzen, sollte für die steuerliche Beurteilung gänzlich außer Betracht bleiben.«

Das ist es, was wir bestreiten.

Das Steuersubjekt muß in seiner wahren Gestalt erfaßt werden, soll die Steuergerechtigkeit erfüllt werden. Die wahre Gestalt der klösterlichen Verbände ist nun einmal primär vom Kirchenrecht vorgezeichnet. Dies verkennen oder als nicht vorhanden betrachten wollen, ist sachwidrig. Wir halten es auch für konkordatswidrig. Denn wenn das Reichskonkordat in Art. 15 Abs. 1 erklärt, »Orden und religiöse Genossenschaften würden in der Ordnung ihrer Angelegenheiten . . . keiner besonderen Beschränkung« unterliegen, dann muß eben festgestellt werden, daß sie tatsächlich sehr schwerwiegenden Beschränkungen unterliegen, insofern sie im staatlichen Bereich überhaupt nicht als das figurieren können, was sie tatsächlich sind.

Der Autor ist an seine Studie unter einem völlig verengten Blickwinkel herangegangen. Er schreibt (62): »Die meisten Klöster in Deutschland widmen sich nicht allein kirchlichen, religiösen und anderen gemeinnützigen Zwecken i. w. S., sondern unterhalten auch Wirtschaftsbetriebe.« So etwas kann man bei Sachkenntnis einfach nicht schreiben. Wenn es in Deutschland gegenwärtig ca. 9000 Klöster im kirchenrechtlichen Sinne gibt, so unterhalten mit Sicherheit noch nicht einmal 10% davon Wirtschaftsbetriebe. M. hat »mehrjährige Berufserfahrungen« (5) in einer Abtei mit umfänglicher Wirtschaftstätigkeit gewonnen; von hier aus aber tut sich nicht ohne weiteres der Blick für den Regelfall auf. Es kann eingeräumt werden, daß für diese wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, deren Existenz nicht zwingend der Eigenart des betreffenden klösterlichen Verbandes entspringt, steuerrechtlich die Maßstäbe anzulegen sind, denen man sich aussetzt, wenn man die Dinge dieser Welt tut. Probleme der Klosterbesteuerung aber müssen doch zuerst im Regelfall gesehen werden, in jenem Fall nämlich, den M. einfach ausklammern will, indem er erklärt (42): »Für die Steuer kommen nur solche Klöster und Ordensverbände in Betracht, die sich über den hauswirtschaftlichen Bereich hinaus überhaupt ökonomisch betätigen.«

In diesem Regelfall bereits müssen steuerrechtlich folgende Tatsachen wichtig sein:

1. Der Zweck des Ordensstandes und damit auch der Zweck seiner jeweiligen Verwirklichung ist ein ausgesprochen kirchlicher Zweck. Dieser Zweck ist etwas Vorgegebenes und seit Jahrhunderten Bekanntes. Boettcher hat daher, wie M. S. 54 sehr gut berichtet ganz recht, wenn er sagt, die Anpassung alterwürdiger Satzungen an den dauernd in Wandel befindlichen »Steuerzeitgeist« sei unzumutbar. Auszugehen ist vom allgemeinen Ordensrecht und dem je besonderen Verbandsrecht der Klöster. Dabei muß beachtet

werden, daß Ordenssatzungen immer für Ordensmitglieder als Aussage nach innen, keineswegs als Dokumentation nach außen, verfaßt worden sind. Daher kommt es, daß die Selbstheiligungsaufgabe immer als Primärzweck in den Vordergrund gestellt ist. Damit aber ist doch niemals verneint, daß, diesen Individualzweck überragend, der Sozialzweck des Ordensstandes in jedem Kloster und in jeder Ordensperson sich verwirklicht. Der Ordensstand hat eine die Aufgabe des Ordensindividuum transzendierende Bestimmung: Sein Sozialzweck ist, jene besondere Seite der kirchlichen Heilsaufgabe darzustellen und zu vollziehen, welche das Apostolat in seinen mannigfachen Ausprägungen ist. Dieses Apostolat kann Mildtätigkeit oder irgendwelche Gemeinnützigkeit (im Sinne der Förderung der Allgemeinheit) zum Gegenstand haben, ist aber immer ausschließlich und unmittelbar Erfüllung eines kirchlichen Zweckes.

Diese grundsätzliche Gegebenheit müßte Ausgangspunkt sein für die Ausführungen zur Anwendung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts (45 ff.). Erst zusätzlich wäre dann zu klären, wie weit einzelne wirtschaftliche Betriebe von Klöstern im Dienste der erwähnten Zweckbestimmung stehen.

2. Die Ordensperson hat niemals persönlich Einkünfte, gleichviel ob sie innerhalb ihrer Gemeinschaft tätig ist oder im Auftrag ihres Obern einen Außenposten versieht. Alle Einkünfte fließen dem Verband zu (cc. 580 § 2, 594 § 2). Man kann deshalb die sog. Familientheorie nicht einfach ablehnen (149–153), weil sie vom nationalsozialistischen Klosterbesteuerungsexperten Kratz in gewiß nicht klosterfreundlichem Sinne aufgestellt wurde. Man muß sie gut durchdenken und kann niemals in Abrede stellen, daß sie den ordensrechtlichen Gegebenheiten am ehesten gerecht wird (vgl. dazu Ordenskorrespondenz 1 1960 S. 4f.). In dieser Auffassung erschüttert uns auch nicht das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 9. 2. 1951, welches ausdrücklich die im Urteil des Reichsfinanzhofs vom 23. 12. 1940 vertretene Familientheorie zurückweist. Man hätte gerade von einem Steuerrechtler wie M., der den »wahren Kern« der Familientheorie zugibt, in der Auseinandersetzung damit aber indiskutable Überlegungen anstellt (150 ff.), erwartet, daß er zu der Widerspruchlichkeit der beiden Urteile des Bundesfinanzhofs vom 9. 2. 1951 und vom 20. 3. 1953 Stellung nimmt.

3. Die Rechtspersönlichkeit der Klöster, kirchenrechtlich für Klöster, Provinz und Verband gegeben, ist im letzten etwas nach Bestand und Zielsetzung Einheitliches. Nun hat die Nichtanerkennung der kirchlichen Rechtspersönlichkeit im Staat zu jener Ver-

schiedenheit geführt, daß Klöster usw. als gänzlich verschiedene Rechtspersönlichkeiten im staatlichen Bereich existieren, angefangen von den Gebilden ohne Rechtsfähigkeit bis zu den Körperschaften des öffentlichen Rechts. Von hier nimmt die Steuerungerechtigkeit ihren Ausgang, daß, wie M. richtig bemerkt (40), in den verschiedenen deutschen Ländern die Besteuerung »trotz des wirtschaftlich konformen Tatbestandes zu jeweils anderen Resultaten« gelangt. Hier liegt aber doch ein sehr wesentliches Problem, das man nicht am Rand abtun kann. Leider ist M. überwiegend beim Faktischen verblieben und dem Grundsätzlichen ausgewichen; die Behandlung der eigentlichen Klosterbesteuerungsproblematik ist ausgefallen.

4. Klöster und klösterliche Verbände sind Rechtsgebilde, manchmal auch Wirtschaftsgebilde, eigener Art. Sie nach dem Schema von Wirtschaftsgebilden weltlicher Körperschaften zu betrachten und steuerrechtlich zu behandeln, z. B. klösterliche Wirtschaftsbetriebe analog den wirtschaftlichen Unternehmungen der Kommunen zu betrachten, ist zwar amtsüblich, aber nicht sachgerecht. Wenn eine Problematik aufzugreifen ist, dann diejenige: ob es möglich ist, der besonderen Natur des klösterlichen Rechtsgebildes auch steuerrechtlich Rechnung zu tragen. M. läßt die Sicht auf diese Problematik vermissen, wober man hinweg sehen würde, wenn er seine Studie schlichter betitelt hätte, etwa so: »Zur Praxis der heutigen Klosterbesteuerung.«

Die Ausklammerung der ordensrechtlichen Gegebenheiten im Steuerrecht halten wir also für den Grundirrtum des Verfassers.

Neben dem Grundirrtum Maiers sind die im einzelnen festzustellenden Mängel zwar nicht gewichtig, müssen aber registriert werden und dies um so mehr, als seine Studie offensichtlich einer deutschen akademischen Anstalt zur Graduierung vorgelegen ist: S. 13f. Anm. 1: Über die Zahl der weiblichen Ordensangehörigen in Deutschland wären auf Grund des Kirchlichen Jahrbuchs 24 (1952–1956) 337–344 sehr wohl Zahlenangaben zu machen gewesen. – S. 14: »Regel« und »Konstitutionen« sind nicht synonyme Begriffe, wie M. zu meinen scheint. – S. 15: Entgegen M. können klösterliche Satzungen eine offizielle kirchliche Anerkennung auch durch Approbation von seiten des Bischofs finden (vgl. can. 492 § 2). – S. 15: Den gemeinschaftlich lebenden Gesellschaften ohne amtliche Gelübde (cc. 673–681), in Deutschland vertreten durch die Pallottiner und Oratorianer, ist überhaupt keine Aufmerksamkeit geschenkt. – S. 16: Es wird in Widerspruch zu cc. 569 § 1 und 581 § 1 der unrichtige Eindruck erweckt, als ob den Ordensmitgliedern die Übertragung des Eigentumsrechts bzw. des Nießbrauchs

an ihr Kloster abgefordert sei (s. auch S. 101). – S. 16: Universitätsprofessor Dr. Philipp Hofmeister ist kein Abt; M. kann weder C. Butler noch die Studie von Ph. Hofmeister, Die Verfassung der Benediktiner-Kongregation, in: Studien und Mitteilungen zur Geschichte des Benediktinerordens 66, 1955, 5–27, aufmerksam gelesen haben; was im übrigen Ph. Hofmeister bezüglich der Verfassungsformen der Benediktiner-Kongregationen geschrieben hat, ist richtig und kann nicht bestritten werden; eine demnächst erscheinende wissenschaftliche Studie seines Ordensmitbruders Viktor Dammertz wird näherhin aufzeigen, was der Kongregationsbildung bei den Benediktinern an einheitlicher Idee zugrunde liegt und von verschiedenartiger Gestaltungskraft war. – S. 20: Daß das Priorat eines mönchisch verfaßten Ordens meist ohne kirchliche Rechtsfähigkeit, abhängig von der Abtei, wäre, kann nicht gesagt werden; es muß vielmehr unterschieden werden zwischen selbständigen und unselbständigen Prioraten. – S. 21: M. muß beachten, daß dem Papst nach can. 1518 ein oberstes Verfügungsrecht über jedwedes klösterliche Vermögen zusteht. – S. 22: Daß nicht-exemte Klöster vor ihrem Ortsordinarius Rechenschaft über ihre Vermögensverwaltung ablegen müßten, trifft für die Verbände des päpstlichen Rechts nicht zu (vgl. cc. 533, 618 § 2 n. 1), die übrigens in Deutschland sehr zahlreich sind (vgl. Wegweiser durch das kath. Deutschland, Würzburg 1958, 78–89, 99–105). – S. 22: Was M. über das bischöfliche Besteuerungsrecht sagt, gilt hinsichtlich der Seminarabgabe (can. 1356) mit Einschränkung, hinsichtlich der Domabgabe (can. 1504) nur mit noch größerer Einschränkung (Abgabepflicht der Kirche, nicht des Klosters) und ist hinsichtlich der Notabgabe (can. 1505) überhaupt unrichtig. – S. 24: Daß der Rechtszustand zwischen Kirche und Staat aus der Weimarer Zeit bis heute fortbestehe, stellen wir in Abrede unter Verweis auf Eichmann-Mörsdorf 1968–70; Ulrich Scheuner, in: Zeitschrift für ev. Kirchenrecht 3 1953/54 357; Konrad Hesse, Der Rechtsschutz durch staatliche Gerichte im kirchlichen Bereich, Göttingen 1956, 69–72. – S. 25: Daß die Verwaltung des Kirchenvermögens gemäß dem Kanonischen Recht zu den »res mixtae« gehöre, ist gemäß can. 1495 § 1 falsch. – S. 26: Über das Selbstbestimmungsrecht der Kirche »innerhalb der Schranken des für alle geltenden Gesetzes« muß man sich seit dem Urteil des Bundesgerichtshofes vom 17. 12. 1956 (s. oben) einige tiefere Gedanken machen, als M. das tut. – S. 26: Die Zweifel, welche M. hinsichtlich der preußischen Amortisationsgesetze hat (auch S. 34), sind bei J. Wenner, Kirchenvorstandsrecht, Paderborn 1954, S.

153 gelöst. – S. 27: Das preußische Kirchenvermögensverwaltungsgesetz vom 24. 7. 1924 beschränkt sich keineswegs auf die Ordnung der Staatsaufsicht über die Verwaltung des Diözesanvermögens; darüber ist dort wohl in § 28 die Rede, aber es behandelt eine viel weitergehende Staatsaufsicht. Was in Bayern von der Staatsaufsicht über das Ortskirchenstiftungsvermögen übriggeblieben ist, muß M. aus dem Bayer. Stiftungsgesetz vom 26. 11. 1954 Art. 38 noch nachtragen. – S. 28: Bestehende Unklarheiten hinsichtlich der Fortgeltung des Preußischen Konkordats können z. T. bei Wenner a. a. O. S. 18f. behoben werden. – S. 28–36: Unsere abweichenden Auffassungen gegenüber M. hinsichtlich der Körperschaft des öffentlichen Rechts, welche Klöster und Ordensverbände mehrfach sind, können in diesem Zusammenhang nicht näher dargelegt werden; das Kanonistische Institut der Universität München läßt in einer kommenden Studie von P. Karl Siepen CSSR diese Diskussion näherhin aufgreifen (vgl. auch Ordenskorrespondenz 1 (1960 20–28)).

Nur ein kanonistischer Fremdling kann Sätze wie die folgenden schreiben: »Der CIC in seiner heutigen gültigen Form ist 1918 durch Neugliederung der alten kirchlichen Gesetzessammlung, des Corpus iuris canonici, und durch dessen teilweise Reformierung gefaßt worden« (S. 17f.); das Privileg der Exemption »leitet sich kirchenrechtlich von can. 615–620 her« (S. 20); »Die Ordensregeln sind nach ihrer Idee und ihrer Konzeption zu verschiedenartig, als daß man sie alle über einen Kamm scheren könnte. Sie lassen sich wohl auf den gemeinsamen Nenner der konfessionellen Grundlage und des Strebens nach der perfectio evangelica zurückführen... aber die ökonomische Struktur der klösterlichen Verbände und die Art und Weise ihrer wirtschaftlichen Betätigung sind oft geradezu konträr« (S. 150); »Es ist richtig, daß für die Person des Ordensangehörigen das Gelübde der Armut im Sinne des Kirchenrechts Vermögens-, Testier- und Erwerbsunfähigkeit nach sich zieht« (S. 151) (was für den größeren Teil der Ordensleute keineswegs gesagt werden kann). S. 25 wird ein nirgends existierender can. 1529 § 36 zitiert. Der unzutreffende Gebrauch des Wortes »monastisch« statt »klösterlich« fällt wiederholt auf (z. B. S. 22, 37, 42, 51, 55). Vom Lehrbuch des Kirchenrechts von Eichmann-Mörsdorf wäre dem Vf. bereits die 7. Aufl. zur Verfügung gestanden; er zitiert immer die 6. Aufl. (und wie! s. S. 18/19 Anm. 11, 14, S. 207). Ph. Hofmeister wird als Verfasser der »Studien u. Mitteilungen zur Geschichte des Benediktinerordens« zitiert (S. 16, 207), während M. einen bestimmten Artikel dieses Verfassers aus der inzwischen auf 70 Bde. angewachsenen Zeit-

schrift erwähnen will. Ein Blick in das Literaturverzeichnis (S. 207f.) zeigt, daß die vorhandene Literatur zur Rechtspersönlichkeit von Orden und klösterlichen Genossenschaften nach kanonischem und deutschem Recht nicht ausgeschöpft worden ist (s.: Deutsche Landesreferate zum III. Internationalen Kongreß für Rechtsvergleichung in London 1950 S. 114). Mehr Kontakt zur wissenschaftlichen Forschung hätte M. auch an einige neuere, z. T. noch ungedruckte Universitäts-Dissertationen (z. B. W. Unglaub, K. Siepen) herangeführt, was seiner Studie sehr dienlich gewesen wäre.

Zusammenfassend ist zu sagen: wir können diese Publikation nicht begrüßen, weil sie die Grundsatzfragen der klösterlichen Besteuerung nicht aufgegriffen hat, weil ihr die kirchen- und ordensrechtliche Fundierung mangelt und schließlich weil erfahrungsgemäß die Existenz einer solchen Publikation stagnierend und erschwerend auf die notwendige wissenschaftliche Diskussion einwirkt. Ob im übrigen die klösterlichen Vermögensverwalter für ihre Auseinandersetzung mit den Steuerbehörden davon gefördert werden, wird sich zeigen.

München Audomar Scheuermann