

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**





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