

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

6/2013

75. Ausgabe | 15. Jahrgang

Redaktion: Jürgen Wagner, LL.M.
WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE
Konstanz (verantwortlich)

Kirsten Bäuml,
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

201 **Editorial**
Wagner

202–240

75 Statements, Kurzgeschichten,
Gedankensplitter, Bonmots oder
sonstige tiefeschürfende Gedanken
mit steuerrechtlichem Bezug.

Steueranwaltsmagazin
75. Ausgabe

www.steuerrecht.org

 | BOORBERG

Abgeltungssteuer. Damit wird über die Inflation und Einkommensteuer bereits eine reale Minderung des Kapitals bewirkt.

1 BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165.

2 BVerfG v. 18.01.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97.

40

Die weiter munter betriebene Geldschöpfungspolitik der EZB, die über einen niedrigen Zinssatz die Banken mit billigem Geld bedient, um diesen den Kauf von Staatsanleihen zu ermöglichen, welche wiederum zur Sicherheit bei der EZB hinterlegt werden, führt zu einer mittelbaren Staatsfinanzierung. Die unmittelbare Staatsfinanzierung ist der Zentralbank gemäß Art. 123 AEUV verboten. Allerdings führt die derzeitige faktische Existenzgarantie für Banken dazu, daß deren Erwerb von Staatsanleihen, der mittelbar durch die EZB finanziert wird, folgenlos bleibt, so daß die Politik des billigen Geldes die Kreditaufnahme der öffentlichen Hand weiter fördert. Das Auffangen kriselnder Banken führt im Ergebnis dazu, daß auch das Verbot der Haftung für Verbindlichkeiten anderer Mitgliedstaaten (Art. 125 AEUV) ausgehebelt wird. Zwar ist die EZB nach Art. 130 AEUV nicht weisungsgebunden, jedoch bedienen sich die Mitgliedstaaten der Politik des billigen Geldes, um ihre Haushalte weiter auf Kredit zu finanzieren.

Ein weiteres Argument ergäbe sich, sollte das BVerfG die Praxis der EZB als nicht von Art. 23 GG gedeckt sehen. Denn dann machte sich der Staat eine verfassungswidrige Praxis zunutze, um günstige Finanzierungsquellen zu erschließen. Insoweit ist diese Geldpolitik auch dem Staat zuzurechnen. Wenn eine Sollertragsteuer eingeführt werden soll, ist daher zu fragen, ob ein solcher theoretischer Sollertrag überhaupt erwirtschaftet werden kann. Denn Sinn einer solchen Steuer ist es, denjenigen zu besteuern, der sein Vermögen brachliegen läßt. Dies kann jedoch nicht ernsthaft in einer Zeit angenommen werden, in der sich der Staat selbst über niedrige Zinsen refinanziert. In diesem Zusammenhang hat er bereits über den niedrigen Zinssatz die Vorteile eingefahren, die er nicht nochmals über eine Steuer betreiben darf.

Dr. Carsten René Beul, Rechtsanwalt/Steuerberater/Wirtschaftsprüfer/Fachanwalt für Steuerrecht/Revisore Legale (I)/Reviseur d'Entreprises (L)/Revisionsexperte (CH)/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau

41-44

41

Rechnungslegung und Kirchenvermögen

Immer wieder bestehen Friktionen bei der Auslegung des Neuen Testaments, wenn das Vermögen der – katholischen – Kirche behandelt wird, da die Entwicklung aus einer kleinen Gruppe, die durch Palästina – einem klimatisch begünstigten Gebiet – wanderte, überall Unterkunft und Verpflegung erhielt und mit wenig auskam zu einer weltüberspannenden Organisation mit Menschen, die zu ernähren sind, mit Gebäuden, die unterhalten werden müssen, andere Notwendigkeiten bedingten.

Eine unmittelbare Rechtfertigung suchte im Exil in Avignon Papst Johannes XXII (1316–1334) zu einer Zeit, als Philipp IV der Schöne die Finanzkrise des französischen Königtums gelöst hatte, indem er sich seines größten Gläubigers, des Templerordens, durch Verfolgung entledigte und dessen Vermögen beschlagnahmte. Johannes erklärte, daß Jesus nicht besitzlos war, sondern über Geldmittel verfügt habe. Aktuell wird dies, wenn man diese Äußerung in den historischen Zusammenhang mit dem Armutsstreit der Franziskaner betrachtet, der die Besitzlosigkeit der Kirche und ihrer Vertreter forderte. Johannes der XXII, als wohl reichster Herrscher Europas, vertrat die entgegengesetzte Position und ließ die Anhänger der Armutslehre sogar verfolgen. Er selbst trieb zwar Gelder als Abgaben mit sehr zweifelhaften Methoden ein, lebte allerdings persönlich sparsam und verwendete bedeutende Teile der Einnahmen zur Unterstützung Armer.¹

Pragmatisch formulierte es der hl. Benedikt in einer Zeit, als sich größere Strukturen des Zusammenlebens innerhalb der Kirche gebildet hatten, aus der Notwendigkeit heraus, eine längerfristige Planung auch der Vorräte vorzunehmen (Regeln des hl. Benedikt, Kapitel 31²; der Cellerar³ des Klosters):⁴ „01 Als Cellerar des Klosters werde aus der Gemeinschaft ein Bruder ausgewählt, der weise ist, reifen Charakters und nüchtern. Er sei nicht maßlos im Essen, nicht überheblich, nicht stürmisch, nicht verletzend, nicht umständlich und nicht verschwenderisch. 02 Vielmehr sei er gottesfürchtig und der ganzen Gemeinschaft wie ein Vater. 03 Er trage Sorge für alles. ... 10 Alle Geräte und den ganzen Besitz des Klosters betrachte er als heiliges Altargerät. 11 Nichts darf er vernachlässigen. 12 Er sei weder der Habgier noch der Verschwendung ergeben. Er vergeude nicht das Vermögen des Klosters, sondern tue alles mit Maß ... 17 In größeren Gemeinschaften gebe man ihm Helfer. Mit ihrer Unterstützung kann er das ihm anvertraute Amt mit innerer Ruhe verwalten ...“

Das geltende kanonische Recht des CIC, dem Codex Iuris Canonici, schreibt vor:

Can. 1284 – § 1 Alle Verwalter sind gehalten, ihr Amt mit der Sorgfalt eines guten Hausvaters „paterfamilias“⁵ zu erfüllen.

- 1 F. Donald Logan, Geschichte der Kirche im Mittelalter, Darmstadt 2005, → Zum Almosenwesen unter Johannes XXII.
- 2 Regula Sancti Benedicti, Caput XXXI (De Cellarario Monasterii):^[1] Cellarius monasterii eligatur de congregatione, sapiens, maturis moribus, sobrius, non multum edax, non elatus, non turbulentus, non iniuriosus, non tardus, non prodigus.^[2] sed timens Deum; qui omni congregationi sit sicut pater.^[3] Curam gerat de omnibus;...^[10] Omnia vasa monasterii cunctamque substantiam ac si altaris vasa sacrata conspiciat.^[11] Nihil ducat neglegendum.^[12] Neque avaritiae studeat, neque prodigus sit et stirpator substantiae monasterii, sed omnia mensurate faciat...^[17] Si congregatio maior fuerit, solacia ei dentur, a quibus adiutus et ipse aequo animo impleat officium sibi commissum ...
- 3 Lat. “cellarius“, abgeleitet von lat. “cellarium“ (Vorratskammer), war in antiker Zeit ursprünglich für die Verwaltung der Vorräte zuständig. Im Italien der Spätantike wurde der Begriff für den Verwalter des Klostersvermögens verwendet und findet heute noch Anwendung, insbesondere bei den Orden der Benediktinerregel, für den wirtschaftlichen Leiter. Im östlichen Mönchtum und insbesondere auch bei abendländischen Frauenklöstern wurde die Bezeichnung Ökonom (oikonomos) verwendet (vgl. Ordenslexikon: <http://www.orden-online.de/wissen/c/cellarar>).
- 4 Übersetzung der Regula Benedicti-Kommission der Salzburger Äbtekonferenz: <http://www.erzabtei.de/antiquariat/Benediktusregel.html>.
- 5 Dazu eine Parenthese: Guter Hausvater “*bonus paterfamilias*“ war derjenige, der im antiken Rom als sakrales Oberhaupt der Familie, die Substanz der Familie, die *sacra*, die Heiligtümer (z. B. die Laren) zu verwalten hatte. Als sakrales Oberhaupt oblag ihm auch die absolute Herrschaftsgewalt (Vollgewalt) über Familienmitglieder und -vermögen, allerdings mit Schranken, die sich aus sakralen Verpflichtungen – insbesondere der “*fides*“ ergaben (vgl. Kaser, Max, Römisches Privatrecht, Handbuch der Altertumswissenschaft, 1. Abschnitt, 2. Aufl. 1972, § 7 II m.F. 4; zu “*fides*“ als Korrektiv zur Vollgewalt vgl. auch Beul, Si mentor falsum modum dixerit, 1998. 53f. m.w.N.). Denn ihm oblag insoweit die Verpflichtung, die *sacra* – und damit die ihm sakral zugewiesene, aus den *sacra* abgeleitete Vollgewalt über Menschen und Güter – auch ordentlich auszuüben. Daraus entwickelte sich später eine mehr auf die Vermögenssorge ausgerichtete Verpflichtung.

42

Damit besteht die Verpflichtung zu einer umfassenden sorgfältigen Vermögensverwaltung.

Allerdings liegen keine generellen Vorschriften zur Rechnungslegung und Kontrolle vor. Lediglich eine allgemeine Pflicht zur Erstellung eines Inventars enthält Can. 1283: „*Bevor die Verwalter ihr Amt antreten,...2° ist ein genaues und ins Einzelne gehendes und von ihm zu unterzeichnendes Bestandsverzeichnis der Immobilien, der beweglichen Sachen, seien sie wertvoll oder sonst wie den Kulturgütern zuzurechnen, oder anderer Sachen mit deren Beschreibung und Wertangabe anzufertigen bzw. ein vorliegendes Bestandsverzeichnis zu überprüfen;*

3° muß ein Exemplar dieses Bestandsverzeichnisses im Archiv der Verwaltung, ein weiteres im Archiv der Kurie aufbewahrt werden; in beiden Exemplaren ist jede Veränderung zu verzeichnen, die das Vermögen erfährt.“

Can 1284 § 3¹ empfiehlt zwar eine jährliche Erstellung von Haushaltsplänen, überläßt sie aber ausdrücklich dem Partikularrecht.

Can. 1285² – Nur innerhalb der Grenzen der ordentlichen Verwaltung sind die Verwalter befugt, aus dem beweglichen Vermögen, das nicht zum Stammvermögen gehört, für Zwecke der Frömmigkeit oder der christlichen Caritas Schenkungen zu machen.“

Das kann zu Problemen in der Rechnungslegung führen.

Da in Deutschland für gemeinnützige Körperschaften eine Prüfung durch die Finanzverwaltung erfolgt, werden dort oft modifizierte Einnahmen-Überschuß-Rechnungen mit entsprechender Vermögensaufstellung erstellt. Das führt dazu, daß beim Vermögensausweis, insbesondere beim Anlagevermögen, blind die Regelungen des deutschen Handelsrechts übernommen werden, bei den Schulden aber durchaus eine „Verlagerung“ stattfinden kann. Risiken liegen irgendwo in einer Schublade oder sie stehen in einem Schrank in Form unvollständiger Auflistungen, die nur eine Person kennt, z. B. besteht eine Schuld gegen einen Bauunternehmer, den man noch ruhiggestellt hat, möchte es aber nicht in der Vermögensaufstellung ausweisen. Das Problem wird verschoben, bis das Geld eingegangen ist, um bezahlen können.

- 1 Can. 1284 § 3. *Die jährliche Erstellung von Haushaltsplänen über die Einnahmen und Ausgaben durch die Verwalter wird dringend empfohlen; dem Partikularrecht aber bleibt es überlassen, diese anzuordnen und Art und Weise der Aufstellung genauer zu bestimmen.*
- 2 Can. 1285 – *Intra limites dumtaxat ordinariae administrationis fas est administratoribus de bonis mobilibus, quae ad patrimonium stabile non pertinent, donationes ad fines pietatis aut christianae caritatis facere.*

43

Ein weiterer Problemkreis ist die Aktivierung von Anlagevermögen, das nicht veräußerbar ist, z. B. ein Haus, das dem gemeinnützigen Zweck der jeweiligen Gemeinschaft dient, allerdings baurechtlich in einem kirchlichen Entwicklungsgebiet liegt, daher nicht anders nutzbar und somit nicht oder nur schwer veräußerbar ist.

Bei manchen Gemeinschaften bestehen auch Verbindlichkeiten gegenüber eigenen Mitgliedern, die irgendwann in ein Alter kommen, in dem sie das Geld nötig hätten. Daraus ergeben sich liquide Mittel, die die Gefahr bergen, investiert zu werden. Ganz überspitzt könnte ein kirchliches Gebäude aktiviert, d. h. als Vermögen ausgewiesen worden sein, das mit derartigen Darlehensmitteln finanziert wurde. Hier handelt es sich nicht um fungibles Vermögen, denn wer möchte schon, wenn er es nicht unbedingt muß, eine Kirche verkaufen?

Das bedingt weitere Fehler der Langfristplanung, bei der nicht überlegt wurde, daß für diese Kirche nicht nur die

Baukosten, sondern auch späterhin Unterhaltskosten aufgewendet werden müssen. Notwendig erscheint eine explizite Regelung der Rechnungslegungsvorschriften. Dazu zählen Normen, was aktivierungsfähig sein soll, insbesondere ein Ausschluß des nicht fungiblen Vermögens, eine Pflicht zur umfassenden Passivierung aller Verpflichtungen und die Sperre des Vermögens, das zur Rückzahlung kurzfristig kündbarer Darlehen erforderlich wird.

Im Rahmen der kirchlichen Rechnungslegung¹ selbst sollte die Aktivierung abschreibbarer Vermögensgegenstände grundsätzlich unterbleiben, soweit sie nicht zukünftige Kostenersparnis darstellen, etwa im Rahmen kalkulierter zukünftiger Kosten einer Altersvorsorgerückstellung.² Dasselbe gilt für andere Vermögensgegenstände, die nicht verkauft werden können, ohne den Zweck einer Gemeinschaft zu gefährden, insbesondere Einrichtungsgegenstände. Denn Sinn und Zweck der Aktivierung und zeitanteiligen Abschreibung im kaufmännischen Bereich liegt darin, daß damit Zukunftserträge generiert werden. Dies ist nicht vergleichbar mit dem kirchlichen Bereich, da hier kein Ertrag erwirtschaftet wird.

1 Insoweit sollte über Rechnungslegungsvorschriften für gemeinnützige Organisationen nachgedacht werden, die aufbauend auf nicht-gewinnorientierten Grundsätzen eine entsprechende Aussagekraft entfalten können.

2 Dies gilt z. B. für Wohngebäude, wenn in der Altersvorsorgerückstellung der Mitglieder anteilige Kosten für Wohnen kalkuliert sind

44

Darüber hinaus bedarf es Kontrollinstrumente kirchlicher Finanzen.

Hierzu soll zuerst die Finanzverfassung der Kirche erwähnt werden, die – insbesondere im V. Buch des CIC, Kapitel II Can. 1284 – dringend ergänzungsbedürftig ist. Dies hat mehrere Gründe: Diejenigen, die sich in kirchlichen Institutionen mit den Finanzen befassen müssen, machen dies meist in erster Linie aus Pflichtbewußtsein und sind daher froh, wenn sie wieder seelsorgerische Aufgaben wahrnehmen können. Dabei leidet häufig die Professionalität. Auch fehlen Motivationsanreize seitens der Oberen, die für finanzielle Probleme selten Interesse zeigen. Vielmehr scheint die Neigung zu bestehen, Entscheidungen zu treffen, ohne diese wirtschaftlich zu durchdenken, nicht – oder nur durch Umschichtungen – bezahlbare Projekte als sinnvoll und damit notwendig durchzusetzen. Hierbei hat der jeweils für die Finanzen Verantwortliche oft keinerlei Mitspracherecht, aber er soll die Finanzierung sichern. Dies kann zu fatalen Fehleinschätzungen führen, bis hin zum aufwendigen Ausbau sogenannter Diözesanzentren oder Vermögensanlagen mit unrealistischen Renditeerwartungen, führen. Eine solche Handlungsweise resultiert oft

allein aus dem Bestreben, den Mittelbedarf der Oberen zu befriedigen, die mit der Entwertung oder des vollständigen Verlusts eingesetzter Gelder einhergehen kann. Deshalb sind Konsolidierungen der Finanzen nur erfolgreich möglich, wenn die Oberen hieran aktiv mitarbeiten, ansonsten wird eine solche fast aussichtslos. Die Stellung der Ökonomen sollte – was schwierig ist – gegenüber ihren Oberen gestärkt werden. Die dabei oft gesuchte Mitwirkung der Laien als alleinige Kontrolle erscheint allerdings nicht befriedigend; sie erinnert zu sehr an ein Feigenblatt. Anzustreben sein sollte eine kollegiale „Mitverantwortung“ von Laien. Derzeit erscheint die Neigung, allein externe Sachverständige hinzuzuziehen, zu stark verbreitet, was dazu führen kann, die eigene Entscheidung zu entwerten. Denn ein externer Sachverständiger sollte die Alternativen aufzeigen, nicht selbst entscheiden, was natürlich auch für einen katholischen Laien mit eigener Meinung problematisch sein kann. Andererseits haben es unbequeme Berater innerkirchlich besonders schwer, da manchmal die Neigung verbreitet ist, so lange einen Berater zu suchen, bis dieser die eigene Meinung bestätigt. Ökonomischer Erfolgswang besteht nicht, denn der Seelsorger ist kein Finanzfachmann, der daher falschen Beratern aufsitzen kann. Die Interdependenz wird negiert. Der kritische Berater fordert höhere Entscheidungskompetenz, will und darf die Entscheidung nicht treffen, warnt aber vor ökonomisch unsinnigen Entscheidungen. Der willfähige Berater gaukelt vor, alles im Griff zu haben, weshalb keine Probleme finanzieller Art bestünden, und verspricht daher die einfache Lösung, die es dem Kleriker erlaubt, seiner Berufung zu folgen, ohne sich um den schnöden Mammon kümmern zu müssen.

Notwendig erscheint neben der Konkretisierung der Rechnungslegungsvorschriften die Kontrolle der Rechnungslegung. Denn auch in der Kirche wird nicht selten versucht, die eigene finanzielle Lage zu beschönigen oder Ausgaben zu vertuschen.

Insoweit wäre denkbar, den Diözesen und den Instituten apostolischen Rechts aufzuerlegen, unabhängige Rechnungsprüfer vorzuschlagen, die den jeweiligen Instituten angehören (d. h. die auch die Interna kennen), welche dann durch den Heiligen Stuhl ernannt werden. Dies hätte auch eine deutliche Unabhängigkeit von den Oberen zur Folge, da sich die Kontrollkompetenz nicht von dem jeweiligen Oberen, sondern unmittelbar von der Ernennung durch den Heiligen Stuhl herleitet.

Dr. Carsten René Beul, Rechtsanwalt/Steuerberater/Wirtschaftsprüfer/Fachanwalt für Steuerrecht/Revisore Legale (I)/Reviseur d'Entreprises (L)/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau¹

¹ Gekürzte Fassung eines Vortrages, der anlässlich der Oktoberwoche der Schönstattbewegung 2009 gehalten wurde.