

Kämper · Schilberg · Schrader · Weber

Staat und Kirche in NRW

Staatskirchenrechtliches Symposium

am 16. Juni 2014

im Landtag Nordrhein-Westfalen

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

ISBN 978-3-472-08917-9

Alle Rechte vorbehalten

© 2015 Wolters Kluwer Deutschland GmbH, Luxemburger Straße 449, 50939 Köln.

Luchterhand – eine Marke von Wolters Kluwer Deutschland GmbH.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt.

Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Verlag und Autor übernehmen keine Haftung für inhaltliche oder drucktechnische Fehler.

Fotos: Achim Pohl, Essen

Satz: MainTypo Reutlingen

Druck und Weiterverarbeitung: Williams Lea & Tag GmbH

Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem und chlorfreiem Papier.

Vorwort

Vor mehr als zwei Jahren ist noch unter der Ägide der damaligen Leiter der beiden kirchlichen Büros, Prälat Martin Hülskamp und Kirchenrat Rolf Krebs, in einer gemeinsamen Dienstbesprechung der Gedanke entstanden, in einer öffentlichkeitswirksamen Veranstaltung beider Kirchen grundlegende Positionen zu wichtigen Themen im Verhältnis zwischen Kirche und Staat zu verdeutlichen. Anlass dafür waren die zunehmenden Anfragen aus den Reihen der Politik – und hier ganz konkret auch der Landespolitik – wie auch in den Medien an zentrale Grundlagen kirchlichen Handelns wie etwa das deutsche System der Kirchenfinanzierung oder auch das kirchliche Arbeitsrecht. Nachdem diese Überlegungen zwischen den beiden Büros konkretisiert und mit den (Erz-)Bischöfen und Präsidien sowie mit den Generalvikaren und Vizepräsidien der fünf (Erz-)Diözesen und drei Landeskirchen in Nordrhein-Westfalen abgestimmt worden waren, hat sich eine aus Vertretern/innen der beiden Büros und der (Erz-)Diözesen und Landeskirchen zusammengesetzte Arbeitsgruppe daran begeben, diese Überlegungen umzusetzen. In der Folgezeit wurde dann – übrigens nicht nur erstmalig in Nordrhein-Westfalen, sondern in dieser Form bundesweit zum ersten Mal – ein staatskirchenrechtliches



Zuschüsse und indirekte Leistungen

Prof. Dr. Michael Droege

I. Bestandsaufnahme

1. Zuschüsse Dritter spielen im Finanzsystem der korporierten Religionsgemeinschaften eine bedeutende Rolle. Einerseits erhalten sie Zuschüsse der öffentlichen Hand, die sich durch einen externen Zweck rechtfertigen, der gerade außerhalb der staatlichen Fürsorge für Religion und Religionsgemeinschaften liegt. Angesprochen ist hier insbesondere die Rolle der Religionsgemeinschaften als Leistungserbringer im Rahmen der sozialen Sicherungssysteme und etwa Leistungen im Rahmen der staatlichen Verantwortung im Denkmalwesen. Prägend sind hier Kostenerstattungen und Zuschüsse im Rahmen institutioneller Förderung. Legitimatischer unterfangen werden die Zuschüsse im ersten Fall vor allem aus dem Gedanken der dem Subsidiaritätsprinzip folgenden Entlastung des Staates von eigenen Aufgaben. Diese Form der finanziellen Beziehungen zwischen Staat und Kirchen steht vor der Herausforderung, einerseits die Standards der Aufgabenerfüllung auch gegenüber Religionsgemeinschaften und den ihnen zuzuordnenden Einrichtungen sicherzustellen und andererseits deren religionsverfassungsrechtlich in Art. 4, Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 Abs. 3 WRV abgesicherte Autonomieräume zu wahren.

2. Auch die Religionsgemeinschaften werden allerdings um ihrer selbst willen durch die öffentliche Hand namentlich im Steuer- und Abgabenrecht gefördert. In der Förderung der Kirchen und anderen Religionsgemeinschaften mit den Instrumenten des Abgabenrechts erweist sich der Steuerstaat als offen gegenüber den religionsverfassungsrechtlichen Determinanten der auch öffentlichen Rolle von Religion und Religionsgemeinschaften.¹ Hierbei nimmt die Steuerrechtsordnung das Nebeneinander des institutionellen Arrangements des Art. 137 Abs. 5 WRV i. V. m. Art. 140 GG einerseits und der grundrechtlichen Verankerung der Religionsfreiheit des Art. 4 Abs. 1, 2 GG andererseits auf.² Die quantitative Erfassung der Steuer- und Abgabenbefreiungen zugunsten der Religions-

1 Im Überblick: *Axer, Peter*, Die Steuervergünstigungen für die Kirchen im Staat des Grundgesetzes, in: AfKR 156 (1987), S. 460 ff.; *Kube, Hanno*, Staatliche Religionsförderung durch Steuer- und Abgabenrecht, in: Pulte, Matthias/Hense, Ansgar (Hg.), Grund und Grenzen staatlicher Religionsförderung, Paderborn 2014, S. 143 ff.

2 *Weides, Peter*, Die Religionsgemeinschaften im Steuerrecht, in: FS der rechtswissenschaftlichen Fakultät zur 600-Jahr-Feier der Universität zu Köln, 1988, S. 886 ff.



gemeinschaften ist wegen ihrer Haushaltsflüchtigkeit nicht hinreichend valide möglich. Dass das Abgabenrecht ein gewichtiges Instrument der Förderung von Religionsgemeinschaften ist, erschließt sich aber schon dann, wenn man sich den Umfang staatlichen Steuerverzichts allein durch die Abzugsfähigkeit der gezahlten Kirchensteuer nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit über drei Milliarden Euro im Jahr vor Augen führt.³

3. Der Steuerstaat fördert Religionsgemeinschaften, indem er ihnen mit dem Status der Körperschaft des öffentlichen Rechts i. S. d. Art. 137 Abs. 5 WRV i. V. m. Art. 140 GG auch die Erhebung nichtsteuerlicher Gegenleistungsabgaben, also von Gebühren und Beiträgen, ermöglicht und ihnen mit dem Besteuerungsrecht des Art. 137 Abs. 6 WRV i. V. m. Art. 140 GG Hoheitsgewalt entlehnt.⁴ Als Körperschaften des öffentlichen Rechts sind die Religionsgemeinschaften – wie die öffentliche Hand überhaupt – nur partiell steuerpflichtig. Auch Religionsgemeinschaften sind daher im Körperschaftssteuerrecht nicht unbeschränkt, sondern

3 So weist der 24. Subventionsbericht der Bundesregierung für das Jahr 2014 hier 3,38 Mrd. EUR aus, BMF, Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2011 bis 2014, Anlage 3, Lfd. Nr. 5, S. 74.

4 *Droege, Michael*, Die delegierte Steuerhoheit – Das System der Kirchensteuer im offenen Steuerstaat, in: Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, hg. v. Birk, Dieter/Ehlers, Dirk, Baden-Baden 2012, S. 23 ff.

nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 4 KStG nur partiell steuerpflichtig, soweit sie einen Betrieb gewerblicher Art unterhalten. Entsprechendes gilt nach Maßgabe des § 2 Abs. 3 UStG im Umsatzsteuerrecht.

4. Schließlich fördert das Steuerrecht Religionsgemeinschaften im Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht – unabhängig vom Körperschaftsstatus – als Organisationen des »Dritten Sektors«, weil und soweit sie unmittelbar und altruistisch gemeinnützige Zwecke verfolgen.⁵ Steuerbefreiungen wegen Gemeinnützigkeit finden sich etwa in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6, 20 GewStG, § 4 Nr. 18, 16, 23 UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG, §§ 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b, 17 ErbStG und § 3 Abs. 1 Nr. 3 GrStG. Ihre Vermögensausstattung wird schließlich durch die Abzugsfähigkeit von Spenden nach §§ 10b EStG,⁶ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, 9 Nr. 5 GewStG und den Sonderausgabenabzug der gezahlten Kirchensteuer nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG gefördert.⁷

II. Verfassungsrechtlicher Legitimationsbedarf und verfassungsrechtliche Legitimation der Förderung von Religionsgemeinschaften

1. Die steuerliche Förderung von Religionsgemeinschaften hat sich im religionsverfassungsrechtlichen und steuerverfassungsrechtlichen Kontext zu bewähren. Religionsverfassungsrechtlich lässt der Neutralitätsgrundsatz als Prinzip wohlwollender Neutralität dem säkularen Verfassungsstaat weite Spielräume zur Förderung der Religion und Weltanschauung seiner Bürger.⁸ Die Religionsfreiheit des Art. 4 Abs. 1, 2 GG gewinnt auf der einen Seite gerade im Steuerrecht eine tragende Bedeutung, um die weit reichenden Steuerbefreiungen der Religionsgemeinschaften als Akte der Grundrechtsförderung zu legitimieren.⁹ Weil sich aus dieser objektiv-rechtlichen Grundrechtsdimension regelmäßig keine subjektiven öffentlichen Rechte der Religionsgemeinschaften auf spezifische Fördermaßnahmen ableiten lassen,¹⁰ verbleibt ihre steuerliche Behand-

5 Zum Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht im Überblick: *Buchna, Johannes/Seeger, Andreas/Brax, Wilhelm*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Aufl., 2010; *Drooge, Michael*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010; *Hüttemann, Rainer*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2. Aufl., 2012.

6 *Kirchhof*, in: Kirchhof, Komm. EStG, 12. Aufl. 2013, § 10b, Rn. 1, 4 ff.

7 Umfassend dazu: *Schön, Wolfgang*, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen des Sonderausgabenabzugs von Kirchensteuerzahlungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG), in: DStZ 1997, S. 385 (387 ff.).

8 Näher dazu: *Drooge, Michael*, Staatsleistungen an Religionsgemeinschaften im säkularen Kultur- und Sozialstaat, 2004, S. 376 ff.

9 *Marré, Heiner*, Kirchenfinanzierung in Kirche und Staat der Gegenwart, 4. Aufl., 2005, S. 33 f.

10 Dazu: *Drooge*, Staatsleistungen (o. Fn. 8), S. 372 f., 484 m. w. N.

lung weitgehend in der Verantwortung des Steuergesetzgebers. Auf der anderen Seite lässt sich der Religionsfreiheit aber auch kein Verbot der abgabenrechtlichen Förderung von Religion und Religionsgemeinschaften entnehmen. Die sich hier in der Rechtsprechung findende Figur der so genannten negativen Finanzierungsfreiheit¹¹ ist eine Grenze der Hoheitsrechtsdelegation an Religionsgemeinschaften und sichert insoweit die Mitgliedschaftsakzessorität der Kirchensteuer,¹² ist aber auf sonstige steuerliche Fördermaßnahmen nicht übertragbar.

2. Schließlich ist die selektive staatliche Förderung von Religionsgemeinschaften vor dem Hintergrund paritätischer und gleichheitskonformer Förderung i. S. d. Art. 3 Abs. 1 GG anspruchsvoll.¹³ Einerseits ist das Steuerrecht ein Referenzgebiet der religionsverfassungsrechtlichen Strukturentscheidungen und der Auseinandersetzungen um eben diese. Andererseits hat sich die religionsverfassungsrechtlich fundierte Förderung von Religionsgemeinschaften am Maßstab der leitenden Prinzipien und Grundentscheidungen der Steuerrechtsordnung messen zu lassen. Als Leitmarken der Steuergerechtigkeit¹⁴ fungieren hier im Bereich der Ertragsteuern die Ausrichtung der Steuer am Leistungsfähigkeitsprinzip¹⁵ und das Prinzip der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts.¹⁶ Verfassungsrechtlich finden sie ihre vorrangige Verankerung in der bereichsspezifischen Entfaltung des Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG im Sinne folgerichtiger Umsetzung der das Steuerrecht prägenden Belastungsgrundentscheidungen.¹⁷

3. Steuerverfassungsrechtlich ist Grundfrage der steuerlichen Förderung von Religionsgemeinschaften, ob sie die genannten Belastungsgrundentscheidungen durchbricht oder bestätigt.¹⁸ Auch im letzten Fall

11 BVerfGE 44, S. 37; 73, S. 388.

12 Hierzu: *Drooge*, Das System der Kirchensteuer (o. Fn. 4), S. 34.

13 Dazu: *Weider*, Religionsgemeinschaften (o. Fn. 2), S. 888 ff.

14 Dazu: *Drooge, Michael*, Steuergerechtigkeit, in: Rechtswissenschaft 2013, S. 374 ff.; *Tipke, Klaus*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981.; *ders.*, Steuergerechtigkeit, in: Leitgedanken des Rechts. FS für Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, hg. v. Kube, Hanno, u. a., 2013, § 146, S. 1583 ff.

15 Zum Leistungsfähigkeitsprinzip: *Birk, Dieter*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983; *Meyer, André*, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem, 2013, S. 103 ff. jeweils m. w. N.

16 Zur Wettbewerbsneutralität nur: *Jochum, Georg*, Die Steuervergünstigung, 2006, S. 375 ff.

17 BVerfG, in: DStR 2010, S. 1563 (1565); BVerfGE 122, S. 210 (230 f.); 117, S. 1 (30); 116, S. 164 (180); 110, S. 412 (433); 107, S. 27 (46); 105, S. 73 (125). Aus der Literatur: *Tipke, Klaus*, Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?, in: StuW 1971, S. 2 (5 ff.); *ders.*, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, in: StuW 2007, S. 204 ff.

18 Hierzu ausführlich am Beispiel der steuerlichen Gemeinnützigkeit überhaupt: *Drooge*, Gemeinnützigkeit (o. Fn. 5), S. 347 ff.

lässt sich eine verfassungsrechtliche Pflicht des Steuergesetzgebers zur Aufrechterhaltung des steuerlichen Status quo nicht begründen. In beiden Fällen gilt es, die religionsverfassungsrechtlichen Determinanten der freiheitsermöglichenden Förderung von Religion und Religionsgemeinschaften in die Architektur der steuerrechtlichen Belastungsregime und ihrer Leitprinzipien zu implementieren. Dies ist umso dringlicher, als sich das Prinzip der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung in jüngster Zeit infolge der europarechtlichen Einflüsse auf die direkte Besteuerung als deutliches Korrektiv persönlicher Steuerbefreiungen der öffentlichen Hand erwiesen hat und damit ein hohes Potenzial dafür besitzt, die traditionell der steuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand entsprechende, steuerliche Förderung der Religionsgemeinschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts nachhaltig zu erschüttern.¹⁹

III. Entwicklungsperspektiven

1. Das Steuer- und Abgabenrecht ist ein vitales und zukunftsfähiges Instrument der Förderung von Religion und Religionsgemeinschaften. Seine verfassungsrechtlichen Fundamente sind belastbar vor allem in der Religionsfreiheit des Art. 4 Abs. 1, 2 GG und der dortigen Verankerung des staatlichen Kulturauftrages. Die Steuer- und Abgabenbefreiungen zu Gunsten der Kirchen und Religionsgemeinschaften sind Ausdruck der Offenheit des Steuerstaates gegenüber privater Gemeinwohlförderung und verfassungsrechtlich legitim. Allerdings sind die an den Körperschaftsstatus anknüpfenden persönlichen Abgabenbefreiungen trotz ihrer verfassungsrechtlichen Grundierung – wie die Kirchenfinanzierung überhaupt – durch die schwindende Akzeptanz der Bevölkerung in ihrer Geltung bedroht.²⁰ Die weitgehende Parallelität der partiellen Steuerpflicht der Religionsgemeinschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts zur Besteuerung der öffentlichen Hand birgt zudem die in jüngster Vergangenheit immer deutlicher zu Tage tretende Gefahr, dass unter der Ägide des Prinzips der Wettbewerbsneutralität der von der Besteuerung ausgenommene Hoheitsbereich auch der Religionsgemeinschaften immer weiter zurückgedrängt wird. Dies gilt insbesondere im

¹⁹ Erste Anzeichen hierfür mehrten sich insb. in der umsatzsteuerlichen Behandlung von Ausgliederungsprozessen durch Religionsgemeinschaften, dazu: BFH, in: BStBl. II 2009, S. 397; Eversberg, Horst/Baldauf, Uwe, Der gemeinnützige Betrieb gewerblicher Art als steuerbegünstigter wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (Zweckbetrieb) einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, in: DStZ 2011, S. 597 ff.; Hüttemann, Rainer, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, in: FR 2009, S. 308 ff.

²⁰ So zur Kirchenfinanzierung und ihren verfassungsrechtlichen Fundamenten: Kirchhof, Ferdinand, Grundlagen und Legitimation der deutschen Kirchenfinanzierung, in: Essener Gespräche 47 (2013), S. 33.

Umsatzsteuerrecht. Entsprechende Akzentverschiebungen drohen auch bei der Förderung von Religion und Religionsgemeinschaften im Rahmen des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts. Dessen ungeachtet ist die Förderung von Religion und Religionsgemeinschaften in den sachlichen Steuerbefreiungen des Gemeinnützigkeitsrechts als zeitgemäße und zukunfts offene Förderung bürgerschaftlichen Engagements im offenen Steuerstaat verfassungsrechtlich legitimiert.

2. Mit großen dogmatischen Herausforderungen ist die strukturelle Europäisierung der Steuerrechtsordnung und damit auch der abgabenrechtlichen Religionsförderung verbunden. Dies betrifft die schon geschilderten Verlagerungen der steuerbaren Sphäre im Rahmen der partiellen Steuerpflicht religionsgemeinschaftlicher Betriebe gewerblicher Art unter dem Paradigma der Wettbewerbsneutralität. Der latente Konflikt zwischen Gemeinwohlförderung und Wettbewerbsneutralität bricht zudem typischerweise dann auf, wenn sich die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke gerade in Leistungen am Markt äußert, also im nach §§ 65 ff. AO steuerbefreiten Zweckbetrieb. Umso mehr wird es in Zukunft darum gehen, gerade unter den Bedingungen der europarechtlichen Durchdringung des Steuer- und Abgabenrechts die Legitimität der Förderung von Religion und Religionsgemeinschaften auf unionsrechtlicher Ebene zu verdeutlichen. Entscheidend dürfte die Aktivierung des Schutzes der individuellen und korporativen Religionsfreiheit und des religionsgemeinschaftlichen Selbstverständnisses im Rahmen der Unionsgrundrechte sein. Über die Zukunftsfähigkeit und Leistungsfähigkeit des Abgabenrechts als Instrument der Förderung von Religion und Religionsgemeinschaften entscheidet schon mittelfristig das Unionsrecht.