

Grundsteuerbefreiungen zugunsten der Evangelischen Kirche von Westfalen

Niemand zahlt gerne Steuern. Deshalb ist es klug, wenn möglich, Steuern zu sparen. Klüger jedoch ist es, anstatt Steuern zu zahlen, sie gänzlich zu vermeiden. Hinsichtlich der diversen Befreiungstatbestände im staatlichen Grundsteuergesetz zugunsten des kirchlichen Grundvermögens gibt es kirchenrechtliche Regelungen, die es lediglich zu beachten gilt.

Bei der Thematik „Grundsteuerbefreiungen zugunsten der Evangelischen Kirche von Westfalen“ geht es nach der Aussage des Bundesgesetzgebers aus dem Jahre 1993 um Standortsicherung. Die Bezeichnung Standortsicherungsgesetz¹ – mit diesem Gesetz werden solche Steuervorteile für die Kirchen fortgeschrieben – intendierte zwar die Sicherung des Standorts Bundesrepublik Deutschland, wenn aber mit dieser die gesetzliche Tradierung einer sog. negativen Staatsleistung zugunsten der Kirchen einhergeht, muss dies dem erklärten Ziel ja nicht widersprechen. Denn spart die Kirche Grundsteuern, so hilft dies, den *Standort Kirche in der Gemeinde zu sichern*; die Kirche bleibt so im Dorf.

„Optisch“ sind die staatlichen steuerrechtlichen Regelungen über die Grundsteuerbefreiungen zunächst einmal einfach und übersichtlich geordnet.

§ 3 Grundsteuergesetz (GrStG) betrifft die Steuerbefreiungen für Grundbesitz bestimmter Rechtsträger, die Nrn. 4, 5, 6 in Abs. 1 betreffen konkret Steuerbefreiungen bestimmter Art, die grundsätzlich nur Religionsgesellschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, zustehen. Drei von sechs, mithin die Hälfte der Befreiungstatbestände in § 3 GrStG sind mithin solche für korporative Kirchen.²

Nr. 4 betrifft die Steuerbefreiung für Grundbesitz, der für Zwecke der religiösen Unterweisung, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Erziehung oder für Zwecke der eigenen Verwaltung benutzt wird. Im Wege systematischer-teleologischer Interpretation (vgl. Abgrenzungen in § 3 Abs. 2 u. 3) verstehen Kommentatoren hierunter die ganze Palet-

¹ Vom 13.09.1993 (BGBl. I S. 1569).

² Die jüdischen Kultusgemeinden sind den korporativen Kirchen in den einzelnen Befreiungsvorschriften jeweils gleichgestellt.

te kirchlicher Zwecke i. S. d. § 54 der Abgabenordnung,³ sodass anderweitige sachliche Befreiungsvorschriften kaum noch eine Rolle spielen.

Z. B. sieht auch § 4 Nr. 1 GrStG vor, dass Grundbesitz, der dem Gottesdienst einer Religionsgesellschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, oder einer jüdischen Kultusgemeinde gewidmet ist, von der Grundsteuer befreit ist, soweit dies nicht schon nach § 3 der Fall ist. Mithin hat diese Befreiungsvorschrift insbesondere erst dann Bedeutung, wenn das Kirchengebäude einer Privatperson gehört.

Nach Nr. 5 sind die Dienstwohnungen der Geistlichen und Kirchendiener befreit. Ob es sich um eine anzuerkennende – steuerrechtlich gesehen notwendige – Dienstwohnung handelt, ergibt sich nach kirchlichem Recht. Nach den Grundsteuer-Richtlinien (GrStR 1978, Nrn 6 f. und 14 f.), auf die hier nicht näher eingegangen werden soll, muss sich die Gewährung der Dienstwohnung als Teil der Besoldung darstellen. Deshalb hat das Steuerdezernat des Landeskirchenamtes bei der Abfassung der Pfarrdienstwohnungsverordnung immer darauf geachtet, dass sich trotz der Einführung der sog. Dienstwohnungsvergütung (§ 7 PfdWV) und der Bestimmung dieser am örtlichen Mietwert der Dienstwohnung kein „Abrutschen“ in ein Mietrechtsverhältnis ergibt. Für die Dienstwohnung wird der Pfarrerin oder dem Pfarrer zwar eine Dienstwohnungsvergütung auf die Dienstbezüge angerechnet (§ 7 Abs. 1 S. 1 PfdWV), gleichwohl gehört die Dienstwohnung als solche gemäß § 4 Abs. 2 Nr. 3 der Pfarrbesoldungs- und -versorgungsordnung (PfbVO) neben den Dienstbezügen und sonstigen Bezügen ausdrücklich zur Besoldung. In gewisser Abstimmung mit dem Finanzministerium NRW ist also trotz Abwendens von dem Grundsatz der „freien Dienstwohnung“ die Grundsteuerbefreiung für Dienstwohnungen unserer Geistlichen erhalten geblieben. Sie kann mit jeder neuen Dienstwohnung neu begründet werden!

Nach Nr. 6 ist der Grundbesitz der Religionsgesellschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, und der jüdischen Kultusgemeinden befreit, der am 1. Januar 1987 und im Veranlagungszeitpunkt zu einem nach Kirchenrecht gesonderten Vermögen, insbesondere einem Stellenfonds gehört, dessen Erträge ausschließlich für die Besoldung und Versorgung der Geistlichen und Kirchendiener sowie ihrer Hinterbliebenen bestimmt sind.

Dieser Grundsteuerbefreiung möchte ich mich überwiegend widmen.

Die allgemeinen Voraussetzungen für die Steuerbefreiungen nach § 3 GrStG sind immer das Vorliegen sog. subjektiver und objektiver Voraussetzungen. Subjektiv muss das Grundstück immer einem be-

³ Vgl. Troll, Grundsteuergesetz, 7. Aufl., Rz. 55.

stimmten Rechtsträger ausschließlich zuzurechnen sein, respektive also einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft der Ev. Kirche von Westfalen. Objektiv muss der Grundbesitz (grundsätzlich von) diesem Rechtsträger für die bestimmten steuerbegünstigten Zwecke unmittelbar genutzt werden.

Bis 1993 waren die Nrn. 5 und 6 in Nr. 5 zusammengefasst und es ging dort um die Grundsteuerbefreiung für Dienstwohnungen und für Dienstgrundstücke der Geistlichen und Kirchendiener.

Klargestellt sei hier, dass mit Kirchendienern selbst schwerstarbende Kirchenbeamte nicht gemeint sind. Vielmehr handelt es sich bei ihnen nach überkommenem preußischen Grundsteuerrechtsverständnis um Personen, die ohne als Geistliche tätig zu sein, an der sakralen Gestaltung des Gottesdienstes unmittelbar mitwirken. Gemeint sind also hauptsächlich Küster, Organisten und ggf. auch sonstige Kirchenmusiker.

Der frühere Begriff des Dienstgrundstücks ist seit 1993 in Nr. 6 zugunsten der erwähnten umfanglichen Umschreibungen aufgegeben worden.

Die Umschreibungen (kurz:) „Grundbesitz am 01.01.1987 und im Veranlagungszeitpunkt in einem Stellenfonds zwecks Besoldung von Geistlichen“ waren Veranlassung für das Landeskirchenamt, 1994⁴ und 1996⁵ festzustellen, dass Grundstücke, die sich im Pfarrvermögen befinden, grundsätzlich nicht veräußert werden sollen.

Eigentlich war dies ja eine Tautologie: Gemäß § 30 Abs. 1 der Verwaltungsordnung (VwO) ist das kirchliche Grundvermögen möglichst ungeschmälert zu erhalten. Es darf nur veräußert oder belastet werden, wenn es notwendig oder von erheblichem Nutzen ist. Hinsichtlich der Grundstücke ist dies eine Konkretisierung des allgemeinen Vermögenserhaltungsgrundsatzes nach § 15 VwO.

Warum dann also diese beschlussmäßigen Beteuerungen des Landeskirchenamtes, das kirchliche Recht einhalten zu wollen?

Gemäß § 14 Abs. 1 VwO ist das kirchliche Vermögen bekanntlich in Kirchenvermögen, Pfarrvermögen und sonstiges Zweckvermögen gegliedert; das Pfarrvermögen dient der Pfarrbesoldung. Das Pfarrvermögen kann aus Kapital, aber auch aus Grundbesitz bestehen. Und beim Grundbesitz interessiert uns steuerrechtlich nach § 3 Nr. 6 GrStG i. d. F. v. 13.09.1993⁶ nur noch solcher Grundbesitz, der bereits am

⁴ Protokoll vom 11.01. Nr. 24.

⁵ Protokoll vom 19.11. Nr. 19.

⁶ BGBl. I S. 1569.

01.01.1987 vorhanden war und auch heute noch für die Pfarrbesoldung genutzt wird.

Was war geschehen, dass es zu dieser doch offenbaren Komplizierung gekommen ist?

Ein Finanzamt hatte einer rechtsfähigen katholischen Pfründestiftung im Gebiet des ehemaligen Großherzogtums Hessen-Darmstadt die Grundsteuerbefreiung für Dienstgrundstücke katholischer Geistlicher versagt. Der Bundesfinanzhof hatte dies mit Urteil vom 07.08.1987⁷ zu § 3 Abs. 1 Nr. 5 GrStG a. F. für rechtens befunden. Gründe hierfür waren:

1. Mit der Grundsteuergesetzgebung nach dem 2. Weltkrieg seien lediglich die vor dem 1. April 1938 geltenden Befreiungen von Dienstgrundstücken der Geistlichen wieder eingeführt worden, weil nur insoweit eine verfassungsrechtliche Verpflichtung angenommen worden sei.
2. Die verfassungsrechtliche Absicherung habe sich nur auf die staatliche Grundsteuer bezogen, jedoch nicht auf die Steuerfreiheit von Kommunalabgaben. Die Grundsteuer sei aber seit dem Grundsteuergesetz von 1936 eine Steuer, über deren Erhebung die Gemeinden entscheiden und die den Gemeinden zusteht.
3. Der Begriff Dienstgrundstück sei nach herkömmlichen preußischem Recht auszulegen: Danach müsse der betreffende Grundbesitz unmittelbar zum Unterhalt des Stelleninhabers bestimmt sein. Außerdem müsse der Stelleninhaber auch über Nutzungsart und Erträgnisse des Grundbesitzes zu befinden haben. Es genüge nicht, dass der Grundbesitz zwar zu dem der Besoldung des Stelleninhabers gewidmeten Vermögen gehöre und seine Erträgnisse tatsächlich auch für die Besoldung verwendet würden, der Stelleninhaber aber nicht selbst die Nutzungsart bestimmen und über die Erträgnisse verfügen könne.
4. Die Klägerin könne sich auch nicht auf etwaige preußische Sonderregelungen zu den sog. fiktiven Dienstgrundstücken, die sich in Preußen 1898 im Zusammenhang mit der Einführung einer einheitlichen Pfarrbesoldung ergeben haben, berufen, weil Hessen-Darmstadt keine Provinz Preußens gewesen war. Außerdem würde sogar dann nichts anderes gelten, wenn die Klägerin eine katholische Korporation im ehemaligen Preußen wäre. Grund hierfür sei, dass der preußische Staat durch Beihilfengewährung die einheitliche Be-

⁷ BStBl. II S. 723.

soldung der Geistlichen nur gewährleistet, sie aber nicht selbst als zentrale Besoldung übernommen habe.⁸

Mit diesem BFH-Urteil war die Grundsteuerbefreiung für Dienstgrundstücke in ganz Deutschland und letztlich auch für die evangelischen Kirchen in ehemaligen preußischen Gebieten eindeutig infrage gestellt worden, denn auch das Gesetz, betreffend das Dienst Einkommen der evangelischen Pfarrer vom 02.07.1898⁹ sah in Art. 3 keine zentrale staatliche Besoldung, sondern ebenfalls nur die Gewährung von sog. widerruflichen Beihilfen an leistungsunfähige evangelische Kirchengemeinden vor.

Umgesetzt wurde dieses staatliche Gesetz zur Einführung einer einheitlichen Pfarrbesoldung in Preußen in den einzelnen Landeskirchen durch Kirchengesetze, so z. B. durch Kirchengesetz betreffend das Dienst Einkommen der Geistlichen der Evangelischen Landeskirche der älteren Provinzen¹⁰ vom 02.07.1898.¹¹

Gemäß § 12 dieses Gesetzes hatte jeweils die Kirchengemeinde dem Stelleninhaber die Besoldung einschließlich Dienstwohnung zu gewährleisten. Damit war die Besoldungsgewährung gegenüber der früheren Pfründewirtschaft nach dem Allgemeinen Landrecht für die Preussischen Staaten von 1794 (vgl. §§ 164, 772 ff., 857 ff. II 11 ALR) deutlich vereinfacht worden. Allerdings verblieb rechtssystematisch die Verpflichtung bei der Kirchengemeinde, wengleich der Staat für die einheitliche Besoldung der Pfarrer mit rund 10 Mio. Mark jährlich offenbar eine horrende Beteiligung übernahm. Die Neuregelung des Pfarrbesoldungswesens trat am 1. April 1899 in Kraft.

Wegen der nunmehrigen ausschließlichen Ausrichtung des Besoldungsanspruchs nur noch unmittelbar gegen die Kirchengemeinde, war auch schlüssig, dass gem. § 12 Abs. 2 (Kirchengesetz von 1898) im Gegenzug hierzu der Nießbrauch des Stelleninhabers am Stellenvermögen aufhörte. Zuvor hatte nach dem Allgemeinen Preussischen Landrecht von 1794 die Verwaltung und der Nießbrauch der Pfarrgüter dem Pfarrer gebührt (§ 778 II 11). Nunmehr gingen die Verwaltung und mithin die Erträge aus dem bereits so im ALR bezeichneten Pfarrvermögen (vgl. Überschrift vor § 772 II 11) gem. § 12 Abs. 3 auf die Kir-

⁸ Vgl. Preuß. G. S. 1898 S. 260, Art. 1.

⁹ Preuß. G. S. S. 155.

¹⁰ Ab 1922 Altpreußische Union (APU), ab 1953 Evangelische Kirche der Union (EKU), ab 2003 Union Evangelischer Kirchen in der EKD (UEK).

¹¹ GVBl. 61; vgl. auch Ausführungsanweisung des Ev. Oberkirchenrats vom 31.08.1898 (GVBl. S. 87) und Hinweise des Königlichen Konsistoriums der Provinz Westfalen vom 22.09.1898 (KABl. S 53).

chengemeinde über, die sie allerdings für die Besoldung nutzen musste; ein etwaiger Überschuss wurde grundsätzlich dem Pfarrvermögen zugeschlagen.

Mithin gab es ab 1898, da ja der persönliche Nießbrauch des Pfarrers endete, in Preußen nur noch die vom BFH so bezeichneten fiktiven Dienstgrundstücke. Da der Pfarrer die zu seinem Stellenvermögen gehörenden Dienstgrundstücke nicht mehr selbst nutzte, verwaltete und auch nicht mehr zu seiner Unterhaltsgewährleistung verpachten durfte (zuvor galten die §§ 772, 778, 800 II 11 ALR), war dieser Teil des Gebots steuerrechtlicher Unmittelbarkeit schon 1898 nicht mehr gegeben.

Hinsichtlich der Grundsteuerbefreiung war im Gesetz betreffend das Dienst Einkommen der evangelischen Pfarrer vom 02.07.1898 Art. 8 Abs. 2 grundlegend. Hiernach blieben „in allgemeinen oder besonderen Gesetzen begründete Rechte des Pfarrvermögens (...), insonderheit steuerrechtliche Vorrechte (...) bestehen“, und zwar ausdrücklich trotz des Übergangs des Nießbrauchrechts vom Stelleninhaber auf die Kirchengemeinde.

Entscheidend ist also, ob zum Zeitpunkt des Erlasses dieses Besoldungsgesetzes von 1898 bereits eine Grundsteuerfreiheit für die Dienstgrundstücke bestanden hatte.

Kirchen waren nach dem Preußischen Landrecht von 1794 grundsätzlich „gleich andern Gesellschaften im Staate (...) zu den Lasten des Staats beyzutragen verbunden“ (§ 165 II 11). Allerdings waren schon damals die Kirchengebäude „von den gemeinen“ Lasten des Staats frey“ (§ 174 II 11). Diese Steuerbefreiung setzte sich mit einer Kabinettsorder vom 08.06.1834¹² fort.

Am 24.02.1850 wurde das Gesetz, betreffend die Aufhebung der Grundsteuerbefreiungen¹³ verkündet, nach dem von allen Grundstücken im Staate, welche einen Reinertrag gewähren, fortan die Grundsteuer entrichtet werden sollte (§ 1). Weiterhin ausgenommen nach § 2 waren aber nach Bstb. d) die Kirchen, Kapellen und Gottesdienstgebäude und nach Bstb. e) nunmehr auch die Diensthäuser der Geistlichen, Küster und anderer „Diener des öffentlichen Kultus“.

Soweit ersichtlich, brachte erst die Landgemeinde-Ordnung für die Provinz Westphalen vom 19.03.1856¹⁴ in § 64 Abs. 1 neben dem Erhalt der gesetzlichen Befreiung von 1850 und der Kabinettsorder von 1834 erstmals die Bestimmung, dass auch „die Dienstgrundstücke der Geist-

¹² Preuß. G. S. S. 87.

¹³ Preuß. G. S. S. 62.

¹⁴ Preuß. G. S. S. 265.

lichen, Kirchendiener und Elementarschullehrer (...) von den Gemeindefaßungen befreit“ seien. Dieselbe Vorschrift fand sich auch in § 4 Abs. 7 der Städte-Ordnung für die Provinz Westphalen ebenfalls vom 19.03.1856¹⁵.

Mit zwei Gesetzen vom 21. Mai 1861¹⁶ wurde das Grundsteuerrecht in Preußen in der Hinsicht völlig neu gestaltet, dass die Grundsteuer nach dem Grundsteuergesetz nur noch für unbebaute Grundstücke und die Gebäudesteuer für Grundstücke mit aufstehenden Gebäuden nach einem Gebäudesteuergesetz anfiel (vgl. § 1 Grundsteuergesetz). Nach § 4 Bstb. e) des Grundsteuergesetzes blieben die bisher von der Grundsteuer befreiten Grundstücke, die zur Unterhaltung von Kirchen und solche, die zur Dotation von Pfarrgeistlichen, Küstern und anderer Diener des öffentlichen Kultus dienten, von der Grundsteuer befreit. Parallel dazu befreite § 3 des Gebäudesteuergesetzes in den Nrn. 4 und 5 Kirchengebäude und Diensthäuser von Pfarrgeistlichen pp. von der Gebäudesteuer.

Ein grundsätzlicher steuerrechtlicher Einschnitt in Preußen erfolgte mit dem Gesetz wegen Aufhebung direkter Staatssteuern vom 14.07.1893.¹⁷ Gem. § 1 Nr. 1 wurde die Grund- und Gebäudesteuer (nach den Gesetzen von 1861) als direkte Staatssteuer gegenüber der Staatskasse außer Hebung gesetzt. Die Veranlagung und Verwaltung der Grund- und Gebäudesteuer wurde allerdings unter Aufrechterhaltung der gesetzlichen Einrichtungen weiterhin vom Staat, allerdings nunmehr für die Zwecke der kommunalen Besteuerung ausgeführt (§ 3 Abs. 2); im Übrigen wurde auf das (erste) Kommunalabgabengesetz verwiesen (§ 3 Abs. 1), das nun Spezialgesetz gegenüber den Grund- und Gebäudesteuergesetzen war, soweit diese Gesetze von 1861 noch galten. Nach dem Kommunalabgabengesetz (ebenfalls) vom 14.07.1893¹⁸ waren nun auch die Gemeinden berechtigt, direkte Steuern zu erheben (§ 1), insbesondere solche vom Grundbesitz (§ 23 Abs. 1). Allerdings fanden sich die bekannten Grundsteuerbefreiungsvorschriften nunmehr in § 24 wieder, nämlich in Bstb. g) die für Kirchen, Kapellen und anderen öffentlichen Gottesdienstgebäude sowie in Bstb. k) die für Dienstgrundstücke und Dienstwohnungen, soweit ihnen bisher Steuerfreiheit zugestanden hatte.

Festzuhalten ist also, dass die Darstellung im BFH-Urteil von 1987, dass die Grundsteuer erst seit dem Grundsteuergesetz von 1936 eine Gemeindesteuer sei, nicht richtig ist, dass vielmehr bereits seit dem Gesetz

¹⁵ Preuß. G. S. S. 237.

¹⁶ Gesetz betreffend die anderweitige Regelung der Grundsteuer (G. S. S. 253) und Gesetz betreffend die Einführung einer allgemeinen Gebäudesteuer (G. S. S. 317).

¹⁷ Preuß. G. S. S. 119

¹⁸ Preuß. G. S. S. 152.

wegen Aufhebung direkter Staatssteuern von 1893 diese Steuern von den bürgerlichen Gemeinden erhoben wurden¹⁹. Dabei ist weiterhin bedeutsam, dass dieser *Wechsel in der Gläubigerstellung* sogar vor dem maßgeblichen Gesetz über die einheitliche Pfarrbesoldung von 1898 gelegen hat.

Somit ergibt sich für Preußen im Bereich der Evangelischen Kirche von Westfalen hinsichtlich der Dienstgrundstücke bzw. des Grundbesitzes im Pfarrvermögen eine Rückverweisungskette von dem Besoldungsgesetz von 1898 (Art. 8) zum Kommunalabgabengesetz von 1893 (§ 24) und von diesem auf die Grund- und Gebäudesteuergesetze von 1861 (§ 4 bzw. § 3) und weiter auf die Landgemeinde-Ordnung und die Städte-Ordnung für die Provinz Westfalen von 1856 (§ 64 bzw. § 4).

Kurz gesagt: das Besoldungsgesetz von 1898 tradierte diese alt hergebrachten Grundsteuerbefreiungen!

Sicherlich muss man aber auch wahrnehmen, dass das Land Braunschweig 1923 durch Grundsteuergesetz die Freiheit kirchlichen Grundbesitzes von den Kommunalsteuern beseitigte²⁰ und dass diese gesetzgeberische Entscheidung insoweit von dem – durch ministerielle Entscheidung für zuständig erklärten – Reichsgerichtshof für zulässig erachtet wurde.²¹ Begründung war, dass die Art. 138, 173 der (Weimarer) Reichsverfassung nur das vermögensrechtliche Verhältnis zwischen Kirche und Staat und nicht zwischen Kirche und Gemeinde und sonstigen Kommunalverbänden regelte.²² Deshalb war nach Sicht des Reichsgerichtshofs nur die Aufhebung der Grundsteuerbefreiungen von der Staatssteuer in Braunschweig unzulässig, weil nicht gegen Entschädigung abgelöst.²³ Auf diesen Rechtsstandpunkt hat sich dann später auch der Bundesfinanzhof in einem Urteil vom 16.09.1955 gestellt.²⁴ Ob diese Ausklammerung der Kommunen, die ja ihr Besteuerungsrecht aus staatlichen Vorschriften ableiten, auch heute noch so gesehen werden kann, ist allerdings nicht unstrittig. Nach heutigem Verfassungsverständnis sind die Kommunen nämlich die kleinsten Zellen staatlichen Handelns (Art. 20 Abs. 2, 28 GG) und zählen trotz ihrer relativen Eigenständigkeit zur mittelbaren Staatsverwaltung.²⁵ Fakt ist aber, dass die kirchlichen Grundsteuerbefreiungen in Braunschweig anerkannterma-

¹⁹ Vgl. auch Darstellung bei Lüttgert, Ev. Kirchenrecht in Rheinland und Westfalen, 1905, S. 534.

²⁰ Gesetz vom 26.02.1923 (GuVBl. S. 37).

²¹ Urteil vom 20.06.1925 (RGZ 111, 134).

²² A. a. O. S. 146.

²³ A. a. O. S. 137 ff.

²⁴ BStBl. III S. 327; ebenfalls zur Begründung herangezogen im Urteil des BFH vom 13.05.1987 (BStBl. II S. 722, 724).

²⁵ Ebenso von Campenhausen, Staatskirchenrecht, 3. Aufl., S. 328.

Ben beseitigt waren,²⁶ wohingegen dies in Preußen eben nicht der Fall war.

Was in dem BFH-Urteil von 1987 ebenfalls nicht weiter erwähnt ist, ist, dass am 26.05.1909 nochmals ein neues Gesetz betreffend die Pfarrbesoldung für die Geistlichen der evangelischen Landeskirchen²⁷ erlassen worden ist. In Art. 10 ist dort der maßgebliche Art. 8 des Besoldungsgesetzes von 1898 – also die Beibehaltung der Grundsteuerbefreiung für Dienstgrundstücke – ausdrücklich für weiterhin anwendbar erklärt worden. Im Übrigen blieb das Besoldungssystem dasselbe wie 1898; insbesondere waren die Bestimmungen hinsichtlich des Nießbrauchs in § 11 des *Pfarrbesoldungsgesetzes für die evangelische Landeskirche der älteren Provinzen vom 26.05.1909*²⁸ mit den früheren des § 12 des entsprechenden Kirchengesetzes vom 02.07.1898 deckungsgleich.

Das Land Preußen stellte weiterhin hohe jährliche Beihilfen für die Pfarrbesoldung zur Verfügung. Dies ist insoweit bemerkenswert, als 1903 die Generalsynode der Landeskirche der älteren Provinzen ein erstes Kirchensteuergesetz erlassen hatte, das 1905 durch staatliche Gesetzgebung Ergänzung fand – und damit die Finanzierung kirchlicher Aufgaben auf eine neue Grundlage stellte. Mit anderen Worten: der preußische Staat behielt mit der fortbestehenden Grundsteuerbefreiung zugunsten der Kirchen einen Anteil an Besoldungsverantwortung für die Pfarrer, obwohl er nun staatlicherseits ein Besteuerungssystem zur finanziellen Kostentragung durch die Gemeindeglieder zur Verfügung stellte. Offensichtlich wollte also der preußische Staat die vermögensrechtliche Stellung der Kirche, so weit sie auf dem bisherigen Zusammenhang mit dem Staat beruhte, bis zur Neuregelung des finanziellen Verhältnisses zwischen Staat und Kirche aufrecht erhalten – eine Argumentation, die später Art. 138 WRV zugrunde lag, der die Ablösung einer Staatsleistung nur gegen Entschädigung erlaubte.

Am 14.02.1923 erließ das Land Preußen das Gesetz über die Erhebung einer vorläufigen Steuer vom Grundvermögen²⁹, das in § 15 ausdrücklich bestimmte, dass von den Grundstücken, die in den Grundsteuerbefreiungsvorschriften des § 24 Abs. 1 Bstb. b) bis k) des Kommunalabgabegesetzes vom 14.07.1893 erwähnt waren, auch weiterhin nicht der Grundsteuer unterliegen. Diese Grundsteuer war zwar eine staatliche Steuer, allerdings zugunsten der Gemeinden (vgl. § 18).

²⁶ Vgl. auch Troll, a. a. O., Rz. 57 zu § 3.

²⁷ Preuß. G. S. S. 113.

²⁸ Preuß. G. S. S. 117.

²⁹ Preuß. G. S. S. 29.

Das erste Grundsteuergesetz *als Reichsgesetz* – quasi in der heutigen Form – wurde am 01.12.1936 erlassen.³⁰ Die Befreiungen befanden sich damals in § 4. Aufgezählt war in Nr. 5 in den Bstben. a) bis c) der Grundbesitz für Gottesdienst, für religiöse Unterweisung und solcher für Verwaltungszwecke. Damit waren Dienstwohnungen und Dienstgrundstücke der Geistlichen nicht mehr erwähnt. Folgerichtig setzte dann das Land Preußen *mit Verordnung von 1938*³¹ das Gesetz von 1923 und vor allem den die weiteren Grundsteuerbefreiungen enthaltenden § 24 Kommunalabgabengesetz von 1893 mit Wirkung zum 1. April 1938 außer Kraft (vgl. § 5 i. V. m. § 33 Abs. 1 u. 2 GrStG 1936).

Als dann nach dem 2. Weltkrieg das neue Grundsteuergesetz vom 10.08.1951³² erlassen wurde, wurde vom Bundesgesetzgeber die Auffassung vertreten, dass die Beseitigung der Grundsteuerbefreiungen für Dienstgrundstücke und Dienstwohnungen 1938 nicht ohne Entschädigung hätte erfolgen dürfen, weil diese sog. negative Staatsleistungen i. S. d. Art. 138 Abs. 1 Weimarer Reichsverfassung – nunmehr – i. V. m. Art. 140 Grundgesetz darstellten. § 4 Nr. 5 Bstb. c) stellte deshalb Dienstgrundstücke und Dienstwohnungen wieder insoweit grundsteuerfrei, als sie nach den „vor dem 1. April 1938 geltenden landesgesetzlichen Vorschriften befreit waren“.

Obwohl diese Regelung verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden war, wurde sie von den Kirchen als unbillige Härte und von der Finanzverwaltung sicherlich als übermäßige Arbeitsbelastung empfunden, weil für jede öffentlich-rechtliche Kirche jeweils die entsprechenden landesrechtlichen Bestimmungen für den Zustand vor dem 1. April 1938 herauszufinden waren, was dazu führte, dass so manche Kirche an der Grundsteuerbefreiung nicht partizipieren konnte – so in Nordrhein-Westfalen z. B. die Lippische Landeskirche. Hingegen waren in den Preußischen Landesteilen sogar die sog. fiktiven Dienstgrundstücke grundsteuerbefreit.³³

1965 (*Gesetz zur Änderung des Grundsteuergesetzes vom 24.08.1965*)³⁴ wurde deshalb die Grundsteuerbefreiung für Dienstgrundstücke und Dienstwohnungen dahingehend geändert, dass einerseits zwar eine Erweiterung auf alle Dienstgrundstücke und Dienstwohnungen aller öffentlich-rechtlichen Kirchen erfolgte, andererseits diese Öffnung aber dahingehend zeitlich begrenzt wurde, dass dies nur so lange gewährt

³⁰ RGBl. I S. 986.

³¹ Preuß. G. S. S. 13.

³² BGBl. I S. 519.

³³ Anerkannt durch BFH-Urteil vom 09.07.1971 (BStBl. II S. 785) für die Evangelische Kirche der ehemaligen Provinz Hannover.

³⁴ BGBl. I S. 905.

sein sollte, bis die vor dem 1. April 1938 nach landesgesetzlichen Vorschriften bestandenen Grundsteuerbefreiungen abgelöst worden seien. Die Ablösung sollte durch besonderes Gesetz geregelt werden, zu dem es nicht kam.

Vielmehr kam es 1973 bei der Neufassung des Grundsteuergesetzes³⁵ dazu, dass sämtliche Beschränkungen aus dem Gesetz herausgenommen wurden. Aber auch dieses Gesetz brachte noch nicht den gewünschten Rechtsfrieden. Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13. Mai 1987 erging nämlich genau zu dem vereinfachten Befreiungstatbestand bezüglich der Dienstgrundstücke.

Weil das BFH-Urteil von 1987 mehr Fragen aufwies als beantwortete, wurde es von der Finanzverwaltung weitgehend nicht angewendet. Die vorübergehende Nichtanwendung des Urteils wurde später zwischen den obersten Finanzbehörden der Länder einerseits vereinbart, andererseits drängten diese den Bundesgesetzgeber mit Rücksicht auf das ergangene Urteil dazu, eine gesetzliche Regelung zu erlassen, die wieder eingehalten werden könne.

Vor nunmehr 10 Jahren, nämlich am 13.09.1993, wurde im Rahmen des Standortsicherungsgesetzes³⁶ die Nr. 5 (Dienstwohnungen) in § 3 Abs. 1 GrStG neu gefasst und die Nr. 6 (Dienstgrundstücke) angehängt.

Seitdem ist für die *Grundsteuerbefreiung nach Nr. 6 Stichtag der 1. Januar 1987*. Die Festlegung dieses Stichtages war die legislative Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 7. August 1987. Der Begriff Dienstgrundstücke ist aus dem Gesetz gestrichen worden. Stattdessen ist nunmehr maßgeblich, dass es sich um einen Grundbesitz einer öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaft oder einer jüdischen Kultusgemeinde handelt, der sowohl am 1. Januar 1987 als auch im jeweiligen Veranlagungszeitpunkt zu einem nach Kirchenrecht gesonderten Vermögen, insbesondere einem Stellenfonds gehört, dessen Erträge ausschließlich für die Besoldung und Versorgung der Geistlichen und Kirchendiener sowie ihrer Hinterbliebenen bestimmt sind.

Hinsichtlich der praktischen Anwendung dieser Vorschrift kann auf eine Verfügung des Finanzministeriums NRW vom 27.10.1993 zurückgegriffen werden. Danach ist die Zweckbestimmung des Grundstücks innerhalb der evangelischen Kirche i. d. R. einem Zusatz im Grundbuch zu entnehmen. Sofern sich dort kein Zusatz findet, soll sich die Finanzverwaltung den „kirchlichen Vermögensnachweis oder Grundbesitznachweis“ von der kirchlichen Verwaltung erbringen lassen. Im

³⁵ Gesetz zur Reform des Grundsteuerrechts vom 07.08.1973, BGBl. I S. 965.

³⁶ BGBl. I S. 1569, s. dort Art. 12.

Einzelfall ist also zu prüfen, ob solche Begriffe wie „Pfarrvermögen“ oder „Küstereivermögen“ im Nachweis des Vermögensbestandes nach § 17 VwO oder im Kirchengrundbuch nach § 19 VwO erwähnt sind. In Zweifelsfällen will die Finanzverwaltung die zuständige Landeskirche um Auskunft bitten.

Nach dem 1. Januar 1987 erworbener Grundbesitz nimmt an der Grundsteuerbefreiung nicht mehr teil, auch wenn es sich bei dem Erwerb um einen Tausch oder Ersatzkauf handelt. Eine Ausnahme gilt lediglich für die Zuteilung von Grundstücken aus der Verteilungsmasse im Umlegungsverfahren und für die Landabfindung im Rahmen des Flurbereinigungsverfahrens, weil in diesen Fällen eine Fortsetzung des Eigentums als Surrogat anzunehmen sei – so das Finanzministerium unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 09.07.1971.³⁷

Für die Feststellung der sog. Identität des bürgerlich-rechtlichen Grundstücks ist eine Veränderung im Bestand – z. B. eine Bebauung oder Belastung mit einem Erbbaurecht – unschädlich.

Unproblematisch ist auch die zentrale Verwaltung der Grundstücke einschließlich des Inkassos der Erträge zugunsten des allgemeinen kirchlichen Haushalts. Gleichwohl sollte vor dem Hintergrund, dass hiermit der steuerrechtliche Grundsatz der Unmittelbarkeit (vgl. auch § 7 GrStG) drastisch eingeschränkt ist, darauf geachtet werden, dass eine genaue Darstellung erfolgt, dass also die Erträge aus diesem grundsteuerbefreiten Pfarrvermögen für die Pfarrbesoldung verwendet werden.

Das Finanzministerium weist darauf hin, dass mit den Begriffen Besoldungs- und Versorgungszwecke auch Leistungen von Beihilfen, von Unterstützungen und von Gehaltszuschüssen umfasst seien.

An dieser Stelle sei deshalb noch einmal ein Blick in die historischen Regelungen gestattet. Nach § 12 des Kirchengesetzes über die einheitliche Pfarrbesoldung von 1898 war ausdrücklich dargestellt, dass auch die Verwendung von Erträgen des Stellenvermögens zur Unterhaltung der Dienstwohnung mit Genehmigung des Konsistoriums zulässig sei. Diese Bestimmung muss auch heute noch Gültigkeit haben, da weiterhin gewährleistet ist, dass die Dienstwohnungen Teil der Besoldung der Pfarrerinnen und Pfarrer ist. Wenn also z. B. im innersynodalen Finanzausgleich auf der Grundlage einer Satzung des Kirchenkreises nicht mehr sämtliche Erträge aus dem Pfarrvermögen an den Kirchenkreis zur Verwendung für die Pfarrbesoldung abgeführt werden sollen, sondern wenn bestimmt ist, dass ein bestimmter Prozentsatz bei der Kirchengemeinde verbleiben kann, so können 5% der Erträge als

³⁷ S. Anmerkung 33.

Verwaltungsaufwand zur freien Verwendung in den Haushalt der Kirchengemeinde eingestellt werden, während ein etwaiger weitergehender Betrag dergestalt für Pfarrbesoldung in der Kirchengemeinde verwendet werden kann, dass eben (auch heute noch) Verwendungen auf das Pfarrhaus oder die Dienstwohnung gemacht werden.

Entscheidend ist also weiterhin, dass sich die Verwendung der Erträge aus dem noch grundsteuerbefreiten Pfarrvermögen auf die Besoldung oder Versorgung der Pfarrfrauen und Pfarrer hinreichend darstellen lässt. Wird dieses Vermögen aus dem Pfarrvermögen ausgegliedert, so endet die Grundsteuerbefreiung für dieses Dienstgrundstück.

Nicht nur hierauf hatte das Finanzministerium mit seiner Verfügung hingewiesen, sondern auch darauf, dass mit der neuen Regelung von 1993 nunmehr in Nordrhein-Westfalen auch die Lippische Landeskirche von dieser Art der Grundsteuerbefreiung für Kirchen begünstigt ist. Aus diesem Blickwinkel sei deshalb noch einmal darauf hingewiesen, dass die rechtshistorische Herleitung der negativen Staatsleistung hinsichtlich des besonderen Pfarrvermögens hier grundsätzlich für Westfalen erfolgt ist. D. h., wenn der Bundestag einmal der Ansicht sein sollte, die Nr. 6 in § 3 Grundsteuergesetz als Grundsteuerbefreiung zu streichen, müsste wieder jede Landeskirche auf der Grundlage ihres früheren Rechtes und früheren Landesrechtes prüfen, ob sich der Nachweis durchgehender Grundsteuerbefreiung erbringen ließe. In manchen Landeskirchen ist dies bereits früher nicht gelungen. Der Rechtssetzungsweg – quasi vom Allgemeinen Preussischen Landrecht bis hin zum heutigen Grundsteuergesetz – ist im Bereich des ehemaligen Preußen, wenngleich geografisch zu differenzieren, weiterhin genau nachzuvollziehen. Mithin trägt also eine Landeskirche, die quasi „Rechts-Träger“ ist, eine gewisse Verantwortung, eine für sie negative Staatsleistung für andere Landeskirchen sozusagen als „Staats-Wohltat“ zu erhalten.

Weil die Grundsteuerbefreiung für Dienstgrundstücke, anders als die für Dienstwohnungen, eine nur noch geschlossene Anzahl von Grundstücken betrifft, hat das Landeskirchenamt wiederholt beschlossen, die Veräußerung von dem entsprechenden Pfarrvermögen möglichst vollständig zu verhindern. Bekanntlich stehen sog. Staatsleistungen nämlich unter dem Damoklesschwert der Ablösung (Art. 140 GG i. V. m. Art. 138 Abs. 1 WRV), wenngleich gegen Entschädigung. Würden nur noch wenige Dienstgrundstücke, für die die negative Staatsleistung tatsächlich gewährt wird, vorhanden sein, könnte es zu einer für den Staat finanzierbaren Ablösung kommen, womit dann auch die Grundsteuerbefreiung für solche Grundstücke enden würde, die bislang

nur im „Windschatten“ der echten negativen Staatsleistung grundsteuerbefreit sind – für diese allerdings ohne Entschädigung.

Als eine letzte Frage ist deshalb die zu stellen: Was ist diese negative Staatsleistung – also allein die Grundsteuerbefreiung für das besondere Pfarrvermögen „Dienstgrundstücke“ – eigentlich wert?

Sie besteht darin, dass Grundsteuern nicht zu zahlen sind. Volkstümlich gesagt ist das, was nichts kostet, auch nichts wert. Die Einschätzung des Kirchenamtes der EKD im Rahmen der Verteidigung dieser negativen Staatsleistung ging aber dahin, dass für den Bereich der früheren Bundesrepublik Deutschland und zwar nur für die Grundstücke, die verfassungsrechtlich steuerbefreit sein müssten, *von einem jährlichen Wert* von ca. 20 Mio. DM auszugehen sei.³⁸ Inzwischen gibt es die Wiedervereinigung und für die östlichen Gliedkirchen der EKD und die östlichen Diözesen eine Regelung zur Verwaltungsvereinfachung in § 3 Abs. 1 Nr. 6 im zweiten Satz, des Weiteren haben viele Landeskirchen an der Grundsteuerbefreiung partizipiert, die diese Befreiung früher nicht hatten und drittens ist die zukünftige Höhe der Grundsteuer nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Einheitswert m. E. noch nicht abschließend geklärt, sodass sicherlich von einer heutigen Wertigkeit von 20 Mio. € jährlich auszugehen ist.

Nebenbei bemerkt ist die Bestimmung auch interessant, die sich zur *Abfindung bei Ablösung* einer solchen Grundsteuerbefreiung gem. § 64 Abs. 6 der Landgemeinde-Ordnung für Westphalen von 1856 findet. Nach ihr war der *zwanzigfache Betrag der ersparten Steuer als Entschädigung* zu leisten.

Damit wäre der heutige Wert auf EKD-Ebene wohl auf *400 Mio. €* festzustellen!

Abschließend sei nur noch zweierlei gesagt:

1. Generell sind Wohnungen gem. § 5 Abs. 2 GrStG stets steuerpflichtig, selbst wenn in ihnen steuerbegünstigte gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verwirklicht werden. Nur für die hier erörterten besonderen Grundstücke der Kirchen gelten die eigentlich systemfremden Ausnahmen weiterhin (§ 3 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 und Nr. 6 S. 3 GrStG).
2. Im Hinblick auf § 3 Abs. 1 Nr. 5 GrStG, also in Bezug auf die Dienstwohnungen darf die Aussage „Backsteine und Besoldung gehören zusammen“ und hinsichtlich der Dienstgrundstücke in Nr. 6 dort die Aussage „Scholle und Schotter gehören zusammen“ – ge-

³⁸ Auf der Grundlage von Angaben des Bundesfinanzministeriums; Schreiben des Kirchenamtes vom 10.07.1990, Az. LKA B 14-05.

