

Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

FG Hessen, Urteil vom 28.01.2009
(3 K 2219/07 – EFG 2009 S. 1078)

Grundsteuerbefreiung für kirchliche Wohnungen

Leitsätze:

1. Die einem Dekan der ev. Kirche als Dienstwohnung zugewiesene Wohnung ist zumindest dann nicht gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 5 GrStG von der Grundsteuer befreit, wenn der Dekan nicht auch die Aufgaben eines Gemeindepfarrers mit eigenem Pfarrbezirk wahrnimmt.
2. Eine Dienstwohnung i.S.d. § 3 Abs. 1 Nr. 5 GrStG ist nur dann zur Wahrnehmung der dienstlichen Obliegenheiten erforderlich, wenn sich der Inhaber der zugewiesenen Wohnung zur ordnungsgemäßen Wahrnehmung der dienstlichen Obliegenheiten dauerhaft an der betreffenden Stelle aufhalten muss.

Gesetzliche Grundlagen:

GrStG: § 3 Abs. 1 Nr. 5, § 5 Abs. 2;
GG: Artikel 3 Abs. 1, Artikel 140; **WRV:** Artikel 137 Abs. 3

Verfahrensstand:

- Diese Entscheidung ist rechtskräftig -

Sachverhalt:

Die Beteiligten streiten über die Aufhebung des Einheitswertes bzw. die Aufhebung des Steuermessbetrages für die Dienstwohnung eines Dekans der Evangelischen Kirche in N .

Die Klägerin (Klin) ist eine der 23 Gliedkirchen der Evangelischen Kirche in Deutschland. Sie ist Eigentümerin des mit einem Einfamilienhaus bebauten Grundstücks in, Für dieses Grundstück hatte das beklagte Finanzamt (FA) ... mit Einheitswertbescheid vom 12. Dezember 1975 einen Einheitswert i.H.v., -- DM festgestellt und den Grundsteuermessbetrag auf ... DM festgesetzt. Nach dem Auszug des bisherigen Mieters im September 2006 wurde die Wohnung als Dienstwohnung des Dekans des Evangelischen Dekanats ... hergerichtet und ab 1. Februar 2007 dementsprechend genutzt. Im April 2007 beantragte die Klin, den Einheitswert und den Steuermessbetrag für das Grundstück aufzuheben, weil gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 5 Grundsteuergesetz (GrstG) Dienstwohnungen der Geistlichen der Religionsgesellschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, von der Grundsteuer befreit seien.

Das FA lehnte den Antrag mit Verfügung vom 6. Juni 2007 ab, weil es an den nach der Rechtsprechung (Urteil des Bundesfinanzhofs –BFH– vom 18. Oktober 1989 (II R 209/83, BFHE 159, 207, BStBl. II 1990, 190) für eine Dienstwohnung erforderlichen Voraussetzungen fehle. Der Einspruch blieb erfolglos. In der Einspruchsentscheidung vom 10. Juli 2007 führte das FA aus, eine Dienstwohnung liege nur dann vor, wenn der Bedienstete zur Benutzung verpflichtet und die Wohnungsnutzung zur ordnungsgemäßen Wahrnehmung der dienstlichen Obliegenheiten erforderlich sei. Im Streitfall habe der Dekan nach der Pfarrdienstwohnungsverordnung (PfdWVO) zwar einen Anspruch auf eine Dienstwohnung. Zur Nutzung sei er aber nicht verpflichtet. Auch sei es unter Berücksichtigung der modernen Kommunikationsmittel und der heutigen Mobilität nicht erforderlich, eine ganz bestimmte Wohnung zur Ausübung des Dekaneamtes zu benutzen.

Mit der fristgerecht erhobenen Klage vertritt die Klin – wie schon vorprozessual – die Auffassung, die Wohnung des Dekans des Evangelischen Dekanats ... sei gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 5 GrstG von der Grundsteuer befreit und deshalb gemäß § 24 Bewertungsgesetz (BewG) der Einheitswert und gemäß § 20 GrstG der Steuermessbetrag aufzuheben.

Entgegen der Auffassung des FA sei der Dekan zur Nutzung der überlassenen Wohnung verpflichtet. Auch ein Dekan sei ein Pfarrer und unterliege der in § 4 PfdWVO und § 12 des Kirchengesetzes über die Dienstverhältnisse der Pfarrerrinnen und Pfarrer (PfdG) statuierten Verpflichtung zur Nutzung der ihm zugewiesenen Dienstwohnung. Ob die Nutzung einer Dienstwohnung zur Ausübung des Dienstes erforderlich sei, obliege allein der Entscheidung des kirchlichen Dienstgebers. Dieser sei berechtigt, die Dienstverhältnisse der Geistlichen so auszugestalten, wie es seinem Bild vom kirchlichen Dienst entspreche. Wenn die Klin bei den Dekanen und Dekaninnen in Ausübung des kirchlichen Selbstverwaltungsrechtes die Zuweisung einer Dienstwohnung grundsätzlich für geboten gehalten habe, scheidet eine Überprüfung dieser Entscheidung durch staatliche Stellen aus.

Jedenfalls aber sei die Auffassung des FA inhaltlich unrichtig, weil die Benutzung der Wohnung durch den Amtsinhaber zur ordnungsgemäßen Wahrnehmung der dienstlichen Obliegenheiten erforderlich sei. Die Klin lege Wert darauf, dass der Dekan als Pfarrer weiter an den Aufgaben der Verkündigung und Sakramentsverwaltung in Gottesdienst, Seelsorge und Unterweisung teilnehme. Er erfülle diese Aufgabe u. a. durch seine Rolle als übergemeindlicher Repräsentant der Kirche in der Region. Wie beim Gemeindepfarrer auch, sei es Bestandteil dessen, dass der Dekan seine Wohnung am Ort des Dienstsitzes nimmt und unter den Menschen in seinem Dekanat lebt. Die Präsenz der Kirche verbinde sich räumlich wahrnehmbar für die Menschen mit dem Pfarrhaus bzw. der Dekanewohnung. Deshalb lege die Klin Wert darauf, dass der Dekan nicht in privaten Räumen, sondern in der zugewiesenen Dienstwohnung wohne, in der er jederzeit – unabhängig von den Öffnungszeiten des Dekanatsbüros – ansprechbar und erreichbar zu sein habe.

Hieran würden die heutigen Möglichkeiten der Kommunikation und Mobilität nichts ändern. Die modernen Telekommunikationsmittel genügen wohl zum bloßen Informationsaustausch. Die Klin lege aber Wert darauf, dass sich kirchliches Leben und kirchliche Arbeit so weit wie möglich in der unmittelbaren persönlichen Begegnung zwischen Menschen vollziehe. Ein Dienstwagen werde dem Dekan nicht gestellt, zur Unterhaltung und dienstlichen Nutzung eines privaten Pkws sei er nicht verpflichtet. Hierdurch könnten erhebliche Probleme und Verzögerungen auftreten, wenn ein Pfarrer an einem entlegenen Ort seines Dekanates seinen Wohnsitz nähme.

Wegen der Einzelheiten des Vorbringens der Klin wird auf die Klageschrift vom 10. August 2007 sowie auf die Schriftsätze vom 3. April 2008 und 12. Juni 2008 (jeweils nebst Anlagen) Bezug genommen.

Die Klin beantragt,

- den Bescheid des FA vom 6. Juni 2007 sowie die Einspruchsentscheidung vom 10. Juli 2007 aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten, den Einheitswert und den Grundsteuermessbetrag für das Grundstück ... in...ab dem 1. Januar 2007 aufzuheben,
- hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

- die Klage abzuweisen.

Der Klin sei insoweit zuzustimmen, als der kirchliche Arbeitgeber die Dienstverhältnisse mit seinen Geistlichen so ausgestalten könne, wie es seinem Bild vom kirchlichen Dienst entspreche. Das GrStG sei aber eine für alle geltende Rechtsnorm und habe auch für die Kirche Geltung. Danach müsse auch für eine kirchliche Dienstwohnung geprüft werden, ob es zur Wahrnehmung der dienstlichen Obliegenheiten erforderlich ist, dass sich der Wohnungsinhaber an dieser Stelle dauernd aufhält. Das sei im Streitfall nicht der Fall. Zu den Kernaufgaben eines Dekans gehöre die Personalverwaltung für die im Dekanat beschäftigten Pfarrer und die Repräsentierung der Kirche in der Öffentlichkeit. Mittelpunkt für diese Aufgabe sei

das zu festen Bürozeiten von Montag bis Freitag und per Anrufbeantworter erreichbare Dekanatsbüro. Dass der Dekan auch in seiner häuslichen Wohnung erreichbar sein müsse, werde nicht bestritten. Nur bedürfe es hierfür keiner bestimmten Dienstwohnung.

Im Übrigen wird auf die Klageerwiderung vom 27. August 2007 und den Schriftsatz des Beklagten vom 20. Juli 2008 verwiesen.

Dem Gericht hat die beim beklagten FA zu Steuernummer ... geführte Einheitswertakte vorgelegen.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist nicht begründet. Die Voraussetzungen für die Aufhebung des Einheitswerts und des Steuermessbetrags liegen nicht vor, weil die streitgegenständliche Wohnung nicht gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 5 GrStG von der Grundsteuer befreit ist.

1. Gemäß § 24 Abs. 1 Nr. 2 BewG wird der Einheitswert aufgehoben, wenn dem FA bekannt wird, dass der Einheitswert der wirtschaftlichen Einheit infolge von Befreiungsgründen der Besteuerung nicht mehr zugrunde gelegt wird; Aufhebungszeitpunkt ist in diesem Falle der Beginn des Kalenderjahres, in dem der Einheitswert erstmals der Besteuerung nicht mehr zugrunde gelegt wird (§ 24 Abs. 2 BewG). Die Aufhebung des Einheitswertes führt nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 GrStG zur Aufhebung des Steuermessbetrags.

2. Von der Grundsteuer befreit sind gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 GrStG Dienstwohnungen der Geistlichen und Kirchendiener der Religionsgesellschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind. Insoweit ist § 5 GrStG, wonach Grundbesitz, der Wohnzwecken dient, nicht als für einen begünstigten Zweck benutzt anzusehen ist, nicht anzuwenden (§ 3 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 GrStG).

Die Grundsteuerbefreiung dieser kirchlichen Grundstücke unterliegt nicht nur rechtspolitischen Bedenken (vgl. schon Scholz, GrStG, 2. Aufl. 1954, § 4 Rn. 68 f.; Troll/Eisele, GrStG, 9. Aufl. 2006, § 3 Rn. 58). Da § 3 Abs. 1 Nr. 5 GrStG von der Regelung des § 5 GrStG, die auch die Dienstwohnungen der Staatsbediensteten betrifft, dadurch abweicht, dass er die Dienstwohnungen der Geistlichen und Kirchendiener von der Grundsteuer freistellt, ist die Frage nach der Verletzung des Gleichheitssatzes (Artikel 3 Grundgesetz –GG–) aufgeworfen. Denn § 3 Abs. 1 Nr. 5 GrStG steht nicht im Einklang mit dem erkennbaren System des Grundsteuerrechts, wonach Wohnungen immer der Grundsteuer unterliegen. Nur für bestimmte Unterkünfte, die nicht Wohnungen sein dürfen (§ 5 Abs. 2 GrStG), werden in § 5 Abs. 1 Nr. 1-4 GrStG eng umrissene Ausnahmen gemacht. In Anbetracht dessen folgt der Senat der Auffassung des BFH wonach die Steuerbefreiung der Dienstwohnungen der Geistlichen und Kirchendiener durch Artikel 3 Abs. 1 Nr. 5 GrStG nur bei einengender Auslegung der Vorschrift als verfassungskonform angesehen werden kann. Dies wird dadurch erreicht, dass der Dienstwohnungsbegriff eng in dem Sinne ausgelegt wird, wie dies der Rechtsprechung des früheren Preußischen Oberverwaltungsgerichts (PrOVG) entsprach (vgl. hierzu die Entscheidungen

vom 8. März 1910 (VIII C 75/09, OVGE 56, 174) und vom 1. März 1912 (VIII C 220/11, Preußisches Verwaltungsblatt –PrVBl– 33, 504). Das bedeutet, dass Wohnungen nur dann Dienstwohnungen sein können, wenn sie (a) dem Inhaber eines Kirchenamtes unter Anrechnung auf seine Vergütung zugewiesen worden sind und dieser zu ihrer Nutzung verpflichtet ist, weil (b) es zur ordnungsgemäßen Wahrnehmung der dienstlichen Obliegenheiten erforderlich ist, dass sich der Wohnungsinhaber an der betreffenden Stelle dauernd aufhält (BFH-Urteil vom 18. Oktober 1989, II R 209/83, BFHE 159, 207, BStBl II 1990, 190; in diesem Sinne schon BFH-Urteil vom 12. Januar 1973, III R 85/72, BFHE 108, 442, BStBl II 1973, 377).

a) Nach der ausdrücklichen Regelung des § 2 Abs. 1 Nr. 3 Pfarrbesoldungsgesetz (PfBesG) stellt die Dienstwohnung einen zur Besoldung gehörenden Dienstbezug der Pfarrerrinnen und Pfarrer (Pfarrer) der Evangelischen Kirche in N (EKN) dar. Für die Dekaninnen und Dekane (Dekane) besteht auch eine dienstliche Verpflichtung zur Nutzung der ihnen zugewiesenen Wohnung. Zwar werden die Pfarrer, die Dekane sind, nur in § 5 Abs. 1 b Pfarrdienstwohnungsverordnung (PfdWVO) ausdrücklich erwähnt und ihnen hier ein Anspruch auf Gestellung einer Dienstwohnung zugesprochen. Die Verpflichtung zur Nutzung der Dienstwohnung folgt aber aus dem für alle Pfarrer geltenden § 12 Abs. 1 S. 1 Pfarrdienstgesetz (PfdG) und aus § 4 Abs. 1 S. 1 PfdWVO.

b) Demgegenüber liegen im Streitfall die weiteren Voraussetzungen für eine Dienstwohnung im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 5 GrStG nicht vor. Zur Wahrnehmung der dienstlichen Obliegenheiten eines Dekans ist es nicht erforderlich, dass sich der Wohnungsinhaber an der betreffenden Stelle dauernd aufhält.

aa) Der vom Gericht dabei vorgenommenen Prüfung lässt sich nicht – wie die Klin es tut – entgegen halten, die Ausgestaltung des kirchlichen Dienstverhältnisses gehöre zum Kernbereich der kirchlichen Selbstverwaltung und eine Überprüfung durch staatliche Stellen sei daher ausgeschlossen. Die Verfassungsvorschrift des Artikel 140 GG i.V.m. Artikel 137 Abs. 3 S. 1 der Weimarer Reichsverfassung, wonach jede Religionsgesellschaft ihre Angelegenheiten selbstständig ordnet und verwaltet, hindert die Finanzbehörden und die Gerichte nicht, das GrStG anzuwenden und dabei die Befreiungsvorschrift des § 3 Abs. 1 Nr. 5 GrStG enger auszulegen, als dies die Klin tut (BFH-Urteil vom 18. Oktober 1989, II R 209/83, BFHE 159, 207, 209, BStBl II 1990, 190, 191). Zwar gebührt die Ausgestaltung der dienstlichen Obliegenheiten allein dem Dienstgeber; es ist nicht Sache der staatlichen Behörden und Gerichte zu überprüfen, ob der Dienst notwendiger- oder zweckmäßigerweise in der vorliegenden Art geregelt werden muss. Auf der Grundlage der getroffenen Aufgabenzuweisung unterliegt es aber der Nachprüfung durch die zuständigen staatlichen Stellen, ob es zur ordnungsgemäßen Wahrnehmung der dienstlichen Obliegenheiten, so wie diese durch den Dienstgeber tatsächlich geregelt worden sind, erforderlich ist, dass der Inhaber der zugewiesenen Wohnung sich an der betreffenden Stelle dauernd aufhalten muss (so schon in PrOVG, Urteil vom 8. März 1910, VIII C 75/09, PrVBl 33, 504).

bb) Für die rechtliche Beurteilung kommt es somit auf die konkrete Regelung des Dienstbetriebes durch die Klin an. Von Bedeutung ist, wie die Obliegenheiten der Dekane in ihren Dekanaten in den Kirchengesetzen der EKN ausgestaltet worden sind.

aaa) Das Dekanat bildet in der EKN die sogenannte „Mittlere Ebene“ zwischen Kirchengemeinden und der Gesamtkirche mit ihren Leitungsorganen. Geleitet wird das Dekanat vom Dekanatsynodalvorstand, deren Mitglieder vom Kirchenparlament, der Dekanatsynode, mit den laufenden Geschäften betraut wurden. Die Synode wählt den Vorsitzenden, der die Sitzungen der Synode leitet, und darüber hinaus für sechs Jahre einen Dekan.

Zum Evangelischen Dekanat ... gehören ... Kirchengemeinden mit insgesamt ... evangelischen Christen. ... Pfarrer sind in den Gemeinden tätig, ... Pfarrer in der übergemeindlichen Seelsorge. Auf DekanatsEbene arbeiten darüber hinaus ... hauptamtlich Mitarbeitende in verschiedenen Arbeitsbereichen. Das Dekanat ... ist eines von ... Dekanaten in der Propstei

bbb) Nach der Selbstdarstellung des Dekanats ... im Internet ist der Dekan der geistliche Leiter des Dekanats. Zu seinen Kernaufgaben gehört die Personalverantwortung für alle im Dekanat beschäftigten Pfarrer. Darüber hinaus repräsentiert der Dekan die Evangelische Kirche in der Öffentlichkeit und ist Ansprechpartner für die Verantwortlichen in Stadt und Landkreis. Er vertritt das Dekanat gegenüber der Leitung der Landeskirche. Der Dekan des Evangelischen Dekanats ... gehört zu einer Reihe von Dekanen, die als so genannte „Nur-Dekane“ neben dieser Tätigkeit nicht auch die Aufgaben eines Gemeindepfarrers mit einem eigenen Pfarrbezirk wahrnehmen.

Die Dekane müssen Pfarrer sein (Artikel 28 Abs. 1 der Ordnung der EKN –KO–). Die Dienstbezeichnung „Dekan“ wird nur neben der Amtsbezeichnung „Pfarrer“ geführt (§ 3 Kirchengesetz über die Dienstbezeichnungen –DienstbezG–). Die Aufgaben der Dekane sind im Wesentlichen in Artikel 29 und 30 KO niedergelegt.

Gemäß § 29 Abs. 1 KO sind die Dekane von ihrem Dekanat beauftragt, die Gemeinden ihrer Dekanate regelmäßig zu besuchen. Nach Darstellung der Klin kommt in der regelmäßigen Präsenz in den Kirchengemeinden der Auftrag zur Wortverkündung und Sakramentsverwaltung zum Ausdruck, den der Dekan wie jeder andere Pfarrer hat. Der Dekan gestaltet diesen pfarramtlichen Dienst im Rahmen seines Amtes durch eigene Arbeitsschwerpunkte und Projekte. Er hält Gottesdienste in den Gemeinden seines Dekanats auch in Vertretung der Gemeindepfarrer ab.

Nach Artikel 29 Abs. 2 KO umfasst das Aufgabengebiet des Dekans insbesondere:

- a) die Sorge für die Einhaltung der gesamtkirchlichen Ordnung, auch im Blick auf die in den Gemeinden bestehenden bekennnismäßigen oder gottesdienstlichen Ordnungen;
- b) Beratung und Hilfe für die einzelne Gemeinde in ihren Anliegen und Aufgaben sowie bei Konflikten;
- c) Förderung und Beratung der Kirchenvorsteherinnen und Kirchenvorsteher, des Nachwuchses für den kirchlichen Dienst sowie der Arbeitsgemeinschaften, Werke und Verbände im Dekanat;
- d) die Zusammenfassung der Pfarrer des Dekanats zu regelmäßigen und außerordentlichen Dekanatskonferenzen.

Als Beauftragte der Kirchenleitung im Dekanat haben die Dekane nach Artikel 30 KO zudem folgende Aufgaben zu erfüllen:

- a) die allgemeine Dienstaufsicht über die Pfarrer;
- b) die Vorbereitung und Durchführung der Pfarrstellenbesetzung;
- c) die Personalführung, insbesondere das Führen von regelmäßigen Personalgesprächen mit allen Pfarrern des Dekanats;
- d) die Regelung des Dienstes bei Vakanzen und Krankheitsfällen;
- e) die Erteilung von Urlaub im Rahmen der Urlaubsordnung;
- f) die Leitung der Pfarrwahlen;
- g) die Wahrnehmung von besonderen Aufträgen der Kirchenleitung;
- h) die Vermittlung des dienstlichen Verkehrs von Gemeinden und Pfarrern mit der Kirchenleitung.

Darüber hinaus sind den Dekanen eine Reihe von Einzelaufgaben durch verschiedene Rechtsvorschriften übertragen. So ist z.B. die Zustimmung des Dekans in bestimmten Fragen der Gottesdienstleitung einzuholen (§ 18 Abs. 3 Kirchengemeindeordnung –KGO–). Er entscheidet über die Möglichkeit der kirchlichen Bestattung Verstorbener, die nicht der Evangelischen Kirche angehören (Abschnitt VI Nr. 5 Ordnung des kirchlichen Lebens –Lebensordnung–). Der Dekan berät den Kirchenvorstand bei Entscheidungen über die liturgische Kleidung (§ 3 Verwaltungsverordnung über liturgische Kleidung). Er unterstützt den Propst bei der Durchführung der Visitationen nach dem Visitationsgesetz (§ 3 Abs. 5 Visitationsgesetz –VisG–).

ccc) Zur Wahrnehmung der in dieser Art und Weise von der EKN ausgestalteten Obliegenheiten des Dekans des Evangelischen Dekanats ... ist das Innehaben einer Dienstwohnung in ... nach Überzeugung des Senates nicht erforderlich im Sinne der gebotenen einengenden Auslegung des § 3 Abs. 1 Nr. 5 GrStG .

Für alle ihm übertragenen dienstlichen Aufgaben steht dem für das Dekanat ... zuständigen Dekan das mit einer Sekretärin und einer Verwaltungsfachangestellten von Montag bis Freitag zwischen 08:00 und 16:00 Uhr besetzte Dekanatsbüro in ... zur Verfügung. Hier kann er arbeiten und ist über Telefon (mit Anrufbeantworter), Fax und Internet erreichbar. Eine Verpflichtung zur Anwesenheit im Dekanatsbüro während der Öffnungszeiten gibt es nach Darstellung der Klin allerdings nicht. Die vielfältigen Aufgaben des Dekans erfordern vielmehr seine häufige Präsenz in den von ihm betreuten Kirchengemeinden. Das mag eine gewisse Mobilität erfordern und die Erreichbarkeit des Dekans während seiner auswärtigen Aufenthalte. Die Notwendigkeit einer Dienstwohnung lässt sich daraus aber nicht ableiten. Für die Erreichbarkeit des Dekans während der verbleibenden Zeiten, nämlich während seiner Anwesenheit in der Wohnung in ..., ist durch den dort vorhandenen Telefonanschluss gewährleistet. Einer darüber hinausgehenden ständigen Präsenz in dieser Wohnung, etwa für persönliche Vorsprachen, bedarf es unter Berücksichtigung des gesamten Aufgabenfeldes eines Dekans, so wie es in den kirchlichen Rechtsvorschriften tatsächlich geregelt worden ist, nicht.

Die von der Klin für ihre gegenteilige Auffassung angeführten Einzelbeispiele vermögen nicht zu überzeugen:

Wenn es auch zu den Aufgaben eines Dekans gehört, die Gemeindepfarrer in ihrer Seelsorgetätigkeit zu begleiten und es deshalb geboten sein mag, dass sich ein Pfarrer jederzeit an den Dekan wenden können muss, um zur Abwehr schwerwiegender Gefahren eine Befreiung von der Pflicht zur Verschwiegenheit zu erhalten, so wird man daraus allenfalls die Notwendigkeit einer jederzeitigen Erreichbarkeit des Dekans ableiten können, die mit heutigen modernen Kommunikationsmitteln ohne weiteres gewährleistet werden kann. Das erfordert aber nicht den dauernden Aufenthalt des Dekans in einer zugewiesenen Dienstwohnung.

Nichts anderes gilt für den weiteren von der Klin angeführten Beispielsfall. Danach müsse der Dekan für einen Gemeindepfarrer, der an einem Samstag erkrankte, erreichbar sein, damit er die Vertretung für den sonntäglichen Gottesdienst organisieren oder selbst übernehmen könne. Der Senat hält es für wenig wahrscheinlich, dass sich ein durch Krankheit an der Wahrnehmung seiner Seelsorgerischen Arbeit gehinderter Pfarrer persönlich zu seinem Dekan an dessen Dienstort begeben könnte, um ihm dies mitzuteilen. Naheliegender und ausreichend wäre auch hier eine entsprechende Nachricht über Telekommunikationsmittel.

Nicht stichhaltig erscheint dem Senat schließlich der Hinweis der Klin, eine Dienstwohnung des Dekans sei geboten, weil die Hemmschwelle für Besucher im Falle einer Dienstwohnung wesentlich geringer sei, als bei Innehaben nur einer „privaten“ Wohnung. Weder ist für diese Behauptung der Klin eine gerichtlich nachprüfbare Tatsachengrundlage erkennbar, noch hat die Klin dargelegt, um welche Art von Besuchen es sich handeln sollte, die im Zusammenhang mit den dienstlichen Obliegenheiten des Dekans in seiner Wohnung zu empfangen wären.

Der Vortrag der Klin zu der Erforderlichkeit einer Dienstwohnung des Dekans des Dekanats ... an seinem Dienstort in...wird durch weitere zu berücksichtigende Umstände des Einzelfalles in Frage gestellt.

So wird die Wohnung des Dekans des Dekanats ... in... in dem vom 31. Mai 2007 stammenden Ausdruck des Internetauftrittes des Dekanats (siehe Bl. 29 ff. Einheitswert-Akten) überhaupt nicht erwähnt. Zudem ist es so, dass für den Streitfall von dem Fehlen eines so genannten Amtszimmers für dienstliche Geschäfte im Haus ... auszugehen ist. Dem dahin gehenden Vortrag des FA hat die Klin während des gerichtlichen Verfahrens nicht widersprochen. Auch hat ihr Sitzungsvertreter in der mündlichen Verhandlung eingeräumt, dass das Vorhandensein eines solchen Amtszimmers unwahrscheinlich sei. Das Fehlen eines Amtszimmers in der streitgegenständlichen Wohnung ist ein Indiz dafür, dass ein solches für die Wahrnehmung dienstlicher Obliegenheiten offenbar nicht erforderlich ist. Besteht schon kein Bedarf für ein Amtszimmer, ist erst recht nicht ersichtlich, wieso es einer Dienstwohnung bedürfen sollte.

Auch die weitere Argumentation der Klin, sie lege Wert darauf, dass der Dekan seine Wohnung am Ort seines Dienstortes nehme und unter den Menschen seines Dekanats lebe, vermag die Erforderlichkeit einer Dienstwohnung nicht zu begründen. Inwieweit bei der Anwendung des GrStG in der vom Senat geteilten Auslegung des BFH für solche kaum justiziablen Erwägungen neben der durch die Kirchengesetze ausgeprägten Aufgabenverteilung überhaupt Raum besteht, kann dahingestellt bleiben. Auch die Notwendigkeit einer Wohnungsnahme des Dekans im Sprengel seines Dekanats unterstellt, ergibt sich daraus nicht das Erfordernis einer ständigen Anwesenheit des Dekans in einer Dienstwohnung in ... Zur Erfüllung der von der Klin angeführten Zwecke wäre es für den Dekan vielmehr völlig ausreichend, seinen Wohn-

sitz auf dem Gebiet seines Dekanates so zu wählen, dass die ordnungsgemäße Wahrnehmung des Dienstes gewährleistet ist. Eine entsprechende rechtliche Verpflichtung ist in § 12 Abs. 2 PfdDG für alle Pfarrer festgelegt worden. Da auch der Dekan ein Pfarrer ist, gilt diese Residenzpflicht auch für die Dekane der EKN.

Weiterhin ist bei dem vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt der Umstand zu berücksichtigen, dass der hier betroffene Dekan des Dekanats ... als sog. „Nur-Dekan“ nicht gleichzeitig auch die Aufgabe eines Gemeindepfarrers wahrzunehmen hat. Von letzterem unterscheidet er sich dadurch, dass er ganz andere Aufgaben wahrnimmt und nicht an einen örtlich eng begrenzten Bereich (Gebiet der jeweiligen Pfarrgemeinde) gebunden ist. Während bei einem Gemeindepfarrer ein dauernder Aufenthalt in einer zugewiesenen Dienstwohnung im dienstlichen Interesse notwendig sein mag, und dies möglicherweise auch für einen gleichzeitig die Aufgabe eines Gemeindepfarrers wahrnehmenden Dekan zu gelten hat, stellt sich die Sachlage bei einem sog. „Nur-Dekan“ anders dar.