

Urteil des FG Baden-Württemberg vom 21.7.2006 - 9 K 329/01

Ausfertigung



FINANZGERICHT BADEN-WÜRTTEMBERG

Im Namen des Volkes
Urteil

Az.: 9 K 329/01

Tatbestand

Streitig ist der vollständige Erlass des auf einen Veräußerungsgewinn entfallenen Anteils an römisch-katholischer Kirchensteuer.

Die miteinander verheirateten Kläger wurden im Streitjahr 1997 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Beide waren am 20. März 1997 mit Wirkung zum 31. März 1997 als Mitglieder der evangelischen Landeskirche in Württemberg (Kläger) bzw. der Diözese Rottenburg-Stuttgart (Klägerin) ausgetreten. Gegen beide setzte das Finanzamt Stuttgart II mit Bescheid 1997 vom - zuletzt - 21. Oktober 2002 die Einkommensteuer auf 3.365.518,48 € (= 6.582.382,- DM) sowie die evangelische und römisch-katholische Kirchensteuer auf jeweils 33.655,18 € (= 65.823,81 DM) als Gesamtschuldner fest. In dem zu versteuernden Einkommen der Kläger war u.a. ein Veräußerungsgewinn des Klägers in Höhe von 23.426.553,- DM einschließlich einer Abfindung in Höhe von 1.500.000 DM für die Aufhebung des Dienstverhältnisses des Klägers mit der Fa. Reisser GmbH enthalten, der nach § 34 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) mit einem Steuersatz von 25,4084 v. H. der Besteuerung unterworfen wurde. Beide Kirchensteuerbescheide 1997 wurden bestandskräftig.

Bei der Berechnung der jeweiligen Kirchensteuerschuld setzte das FA Stuttgart II für den Veranlagungszeitraum 1997 dabei gem. § 7 Abs. 1 Satz 4 des baden-württembergischen Kirchensteuergesetzes (KiStG BW) lediglich den jeweils auf die Monate Januar bis März anteilig entfallenden Kirchensteuerbetrag fest.

Auf einen mit Schriftsatz vom 8. Oktober 1998 beim Beklagten gestellten Antrag, die Kirchensteuer wegen der durch die Erfassung der auf einem Gesellschaftsanteilsverkauf beruhenden „Sondereinkünfte“ eingetretenen Sachwidrigkeit der Besteuerung die Kirchensteuer wegen sachlicher Unbilligkeit zu erlassen, ermäßigte der Beklagte die festgesetzten Kirchensteuern mit Billigkeitserlassbescheiden vom 22. August 2000 bzw. 8. April 2001 auf (zunächst) 33.169,- DM. Den dagegen mit Schriftsatz vom 29. September 2000 gerichteten Antrag eines „erweiterten Steuererlasses“ lehnte der Beklagte mit Verfügung vom 16. Januar 2001 endgültig ab, ohne dieser Verfügung eine Rechtsbehelfsbelehrung beizufügen.

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage vom 26. September 2001.

Der Beklagte habe von dem ihm gem. § 21 KStG BW bzw. § 227 Abgabenordnung (AO) zustehenden Ermessen einen fehlerhaften Gebrauch gemacht, weil er bei seiner Ermessensausübung klar zu erkennen gegeben habe, dass von vornherein ein Erlass überhaupt nicht in Frage gekommen sei, weil ja schließlich die sog. Zwölfregelung gerade eine pauschalierende Betrachtung wolle und man durch einen weitergehenden Erlass diese gesetzliche Wertung wieder zurücknehmen würde. Dies widerspreche insbesondere einer Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG) vom 12. Februar 1988 8 C 16/86 (Neue Juristische Wochenschrift - NJW - 1988, 1804, 1805), in der klar zum Ausdruck gebracht worden sei, dass in jedem Einzelfall, in dem es nach Wirksamwerden des Kirchenaustritts zu einem Veräußerungsgewinn komme, das Ergebnis der pauschalierenden Betrachtungsweise einer Zwölfregelung unter den verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten des Gleichheitsgebots individuell auf eine Erlassmöglichkeit untersucht werden müsse und, wenn eine sachwidrige Belastung des Steuerpflichtigen vorlege, dann sich das Ermessen auf eine Pflichtentscheidung reduziere. Der Beklagte habe aber, indem er von vornherein ausführe, ein weiterer Erlass würde die gesetzliche Regelung geradezu aushöhlen und sei deshalb nicht opportun, von seinem Ermessen nicht unter Berücksichtigung dieser Grundsätze des BVerwG Gebrauch gemacht, schon deshalb sei die Entscheidung des Beklagten falsch und daher aufzuheben.

Schließlich treffe die Auffassung des Beklagten, der Veräußerungsgewinn sei zum großen Teil dadurch entstanden, dass stille Reserven, die während der Zeit der Kirchenzugehörigkeit entstanden seien, aufgedeckt worden seien, nicht zu. So seien bei der Firma Reisser GmbH Verluste in Höhe von 3,4 Mio DM (1995/1996) bzw. 14,032 Mio DM (1996/1997) entstanden. Auch im Plan für 1997/1998 sei ein Verlust in Höhe von 6,3 Mio DM zu erwarten gewesen.

Die ablehnende Entscheidung sei außerdem mit Blick auf Art. 3 Grundgesetz (GG) unzutreffend, weil der Beklagte generell auf Antrag hin 50 v.H. der Kirchensteuer erlasse, welche auf Veräußerungsgewinne entfalle, und zwar unabhängig davon, ob der Kirchensteuerpflichtige im entsprechenden Jahr aus der Kirche ausgetreten sei oder nicht. Im Übrigen habe während der Kirchenzugehörigkeit niemand an die Erzielung eines

Veräußerungsgewinnes denken können, weil die Veräußerung der Geschäftsanteile im Juni 1997 sehr kurzfristig zustande gekommen sei.

Der Beklagte hätte in seiner Entscheidung überprüfen müssen, ob nicht gerade in ihrem Falle, in dem sie eine Veräußerung erst nach Kirchenaustritt vorgenommen haben, eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung stattfindet, und zwar einerseits gegenüber denjenigen Kirchensteuerpflichtigen, die im entsprechenden Jahr überhaupt nicht ausgetreten seien und damit 12/12 zu bezahlen hätten und andererseits vor allem gegenüber denjenigen, die zwar während des Kalenderjahres ausgetreten seien, aber den entsprechenden Veräußerungsgewinn noch während der Zeitdauer der Kirchenzugehörigkeit erzielt haben.

Die vom Beklagten angezogene Zwölfteilungsregelung helfe hier als sachliche Rechtfertigung nicht weiter. Das Zwölfteilungsprinzip habe zwar grundsätzlich eine verwaltungstechnische Vereinbarung zur Folge, weshalb grundsätzlich nach höchstrichterlicher Rechtsprechung keine willkürliche Ungleichbehandlung stattfindet. Dennoch müsse durch eine dem Art. 3 Abs. 2 GG gerecht werdende Ermessensausübung sichergestellt sein, dass hier Ungleiches nicht willkürlich gleich behandelt werde. Indem der Beklagte die Fälle, in denen der Veräußerer überhaupt nicht aus der Kirche austrete bzw. in denen der Austritt vor der Veräußerung erfolgt sei, mit denjenigen gleich behandle, in denen er erst nach der Veräußerung den Kirchenaustritt vornehme, würden ungleiche Sachverhalte letztlich immer einheitlich gleich behandelt, obwohl nach der Entscheidung des BVerwG (a.a.O.) gerade im Rahmen der Ermessensausübung überprüft werden müsse, ob nicht diese Fälle im Hinblick auf Art. 3 Abs. 2 GG durch eine entsprechende andere Ermessensentscheidung abweichend hätten behandelt werden müssen.

Im Übrigen reklamierten sie für sich, dass sie im Jahre 1997 bereits mangels inländischen gewöhnlichen Aufenthalts nur noch in den USA steuerpflichtig gewesen seien und somit unabhängig vom Kirchenaustritt am 20. März 1997 die Kirchensteuerpflicht vor 1997 geendet habe. Nach § 3 KiStG BW sei für die Kirchensteuerpflicht Voraussetzung, dass der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt im Bereich der steuerberechtigten Religionsgemeinschaft liege.

Die Kläger beantragen,

unter Aufhebung der Entscheidung vom 16. Januar 2001 sowie der dieser Entscheidung zugrunde liegenden Ablehnungsverfügung - zuletzt vom 29. September 2005 - die römisch-katholische Kirchensteuer in voller Höhe insoweit zu erlassen, als sie auf den erzielten Veräußerungsgewinn entfällt.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Ein vollständiger Erlass der Kirchensteuer, soweit sie auf den Veräußerungsgewinn entfalle - sei auch nach den Grundsätzen des BVerwG (a.a.O.) nicht gerechtfertigt, weil danach eine Reduzierung der Kirchensteuer auf eine (geringere) billige Höhe geboten sei, wenn die sog. Zwölfregelung zu einer sachwidrigen Höhe führe. Wenn die Kirchensteuer an die Einkommensteuer anknüpfe, könne sich durch die Anwendung der sog. Zwölfregelung weder eine verfassungswidrige (Art. 3 Abs. 1 GG) noch eine von der Höhe her sachwidrige Kirchensteuer ergeben. Ein Rechtsanspruch der Kläger auf vollständigen Erlass der Kirchensteuer sei deshalb nicht gegeben.

Er habe im Übrigen auf den Umstand des Vorliegens außerordentlicher Einkünfte in Gestalt eines Veräußerungsgewinns in ausreichendem Maße mit einem hälftigen Erlass der Kirchensteuer reagiert, so dass die danach verbleibende Kirchensteuer lediglich noch $\frac{1}{8}$ (= 12,5 v.H.) der auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Kirchensteuer betrage.

Der hälftige Erlass von Kirchensteuer, die auf einen Veräußerungsgewinn entfalle unabhängig davon, ob die Kirchensteuerpflicht im Jahre des Veräußerungsgewinnes ganz oder teilweise bestanden habe, verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 GG ebenso wenig wie die Unterlassung einer Differenzierung dahingehend, ob der Veräußerungsgewinn in den Monaten vor dem Kirchenaustritt oder erst danach angefallen sei. Die entsprechende Forderung der Kläger stelle auf eine systemwidrige Durchbrechung des im Streitjahr 1997 geltenden Besteuerungsmaßstabes der Kirchensteuer - nämlich der Einkommensteuer - ab. Bei der Einkommensteuer spiele aber keine Rolle, wann das Einkommen während des Kalenderjahres bezogen worden sei.

Mit Verfügung vom 9. Dezember 2005 hat der Beklagte - aus anderen Gründen - die römisch-katholische Kirchensteuer - soweit sie auf die Abfindung des Klägers fiel - um weitere 1.012,36 € (= 1.980,- DM) und somit in Höhe von 17.792 € erlassen.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die zwischen den Beteiligten gewechselten Schriftsätze voll inhaltlich Bezug genommen.

Der vorstehende Sach- und Streitstand ist den Gerichtsakten, den vom Beklagten vorgelegten Erlissakten (§ 71 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung - FGO -) sowie der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor dem erkennenden Senat am 21. Juli 2008 entnommen.

Entscheidungsgründe

Die nach § 44 Abs. 1 FGO i.V.m. § 348 Nr. 3 AO ohne Durchführung eines Vorverfahrens zulässige Klage (vgl. hierzu Finanzgericht Baden - Württemberg, Urteil vom 2. Oktober 1987 IX K 337/83, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 1988, 130, 131) ist, soweit ihr der Beklagte nicht abgeholfen hat, nicht begründet.

Die Ablehnung des Antrags, die römisch-katholische Kirchensteuer in voller Höhe zu erlassen, soweit sie auf den vom Kläger erzielten Veräußerungsgewinn entfällt, verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die von den Klägern geltend gemachte, einen Rechtsanspruch auf Erlass der Kirchensteuer auslösende Ermessensreduzierung auf Null ist im Streitfall nicht gegeben.

Die vom Beklagten getroffene Ermessensentscheidung, die Kirchensteuer auf Antrag hin lediglich in Höhe von 50 v.H., nicht jedoch in voller Höhe, zu erlassen, soweit sie auf den vom Kläger im Jahr 1997 erzielten Veräußerungsgewinn entfällt (§ 5 Abgabenordnung - AO -), kann vom Senat nach § 102 FGO nur daraufhin überprüft werden, ob die Kirchenbehörde den im Zeitpunkt ihrer letzten Entscheidung gegebenen, entscheidungserheblichen Sachverhalt einwandfrei und erschöpfend ermittelt, die gesetzlichen Grenzen des Ermessens beachtet und von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat (Bundesfinanzhof - BFH - Urteile vom 29. April 1980 VII R 4/79, Bundessteuerblatt - BStBl - II 1981, 110 und vom

13. Februar 1996 VII R 43/95, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH - BFH/NV - 1996, 530). Das Gericht ist nicht befugt, die maßgeblichen Verwaltungserwägungen durch eigene Erwägungen zu ersetzen (BFH-Urteile vom 28. April 1995 I R 28/94, BStBl II 1995, 680 und vom 10. Oktober 2001 VI R 41/00, BStBl II 2002, 124).

Nach § 227 AO i.V.m. § 21 Abs. 2 Satz 1 KiStG BW (vgl. hierzu Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 2. Oktober 1987 IX K 337/83, a.a.O.) können die Kirchenbehörden Ansprüche aus dem Kirchensteuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des Einzelfalles unbillig wäre. Die von den Klägern geltend gemachte und hier allein in Erwägung zu ziehende sachliche Unbilligkeit kommt in Betracht, wenn die Besteuerung - unabhängig von den wirtschaftlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen - im Einzelfall mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes nicht vereinbar ist und deshalb den Wertungen des Gesetzgebers zuwider läuft (BFH-Urteil vom 15. März 1995 I R 61/94, BFH/NV 1995, 1036).

Danach scheidet ein Billigkeitserlass aus Gründen aus, die die Kläger bereits in dem zugrunde liegenden Einkommensteuerfestsetzungsverfahren (als Maßstabsverfahren) hätten einwenden können und müssen. Hierzu gehört sowohl der Einwand, sie hätten im Streitjahr 1997 in Deutschland weder einen Wohnsitz noch ständigen Aufenthalt gehabt, als auch der erstmals in der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Einwand, der Kläger habe in der Firma Reisser GmbH die Stellung eines lästigen Gesellschafters gehabt, was letztlich zu dem entsprechenden Veräußerungsgewinn geführt habe. Diese Umstände haben die Kläger weder im Einkommensteuerfestsetzungsverfahren noch in dem daran anknüpfenden Kirchensteuerfestsetzungsverfahren vorgebracht. Die dem Erlassantrag zugrunde liegenden Steuerfestsetzungen 1997 sind im Übrigen bestandskräftig geworden.

Zwar steht die sonach eingetretene Unanfechtbarkeit sowohl der Einkommensteuer- als auch der Kirchensteuerfestsetzung 1997 einem Billigkeitserlass nicht grundsätzlich entgegen (BFH-Urteil vom 23. September 2004 V R 58/03 BFH/NV 2005, 320). Mit dem Billigkeitserlass können aber die Ergebnisse der Bestandskraft jedenfalls nicht beseitigt werden, wenn deren Eintritt auf der schuldhaften Versäumung eines Rechtsbehelfs beruht. Nach Eintritt der Bestandskraft eines Steuerbescheides kann sachliche Unbilligkeit

grundsätzlich nur angenommen werden, wenn die Steuerfestsetzung offensichtlich und eindeutig unrichtig ist und es dem Steuerpflichtigen nicht möglich und nicht zumutbar war, sich rechtzeitig gegen die Fehlerhaftigkeit zu wehren (BFH-Entscheidungen vom 21. Oktober 1999 V R 94/98, BFH/NV 2000, 610; vom 29. März 2000 XI B 147/98, BFH/NV 2000, 952; vom 17. Dezember 1997 III R 8/94, BFH/NV 1998, 935; vom 9. Januar 1997 IV R 5/96, BFHE 182, 520, und vom 9. Juli 2003 V R 57/02, BFH/NV 2003, 1620).

Im Streitfall kann der Senat unentschieden lassen, ob die Kläger ihre Einwendungen bereits in den zugrunde liegenden Festsetzungsverfahren hätten vorbringen können und müssen und dies schuldhaft unterlassen haben. Denn der Senat vermag an der Kirchensteuerfestsetzung 1997 keine offensichtliche und eindeutige Unrichtigkeit zu erkennen. Diese entspricht vielmehr den einschlägigen Vorschriften des KStG BW.

Darüber hinaus sind für den Senat auch keine verfassungsrechtlichen Verstöße ersichtlich. Vielmehr hat die Kirchenbehörde mit dem nach der Anwendung der sog. Zwölfte-
lungsregelung und den damit verbundenen Härten im Einzelfall ausgesprochenen Er-
lass der Kirchensteuer in Höhe von 50 v.H. auf diese Härten in einem ausreichend ge-
botenen Maße reagiert.

Dem steht die von den Klägern hier angezogene Rechtsprechung des BVerwG im Urteil vom 12. Februar 1988 8 C 16/86 (NJW 1988, 1804, 1805) nicht entgegen. Denn das BVerwG hat erkannt, dass die sog. Zwölfte-
lungsregelung weder gegen die nach Art. 4 Abs. 1 GG gewährleistete Glaubens- und Bekenntnisfreiheit noch gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 GG verstößt. Es hat lediglich gefordert, dass bei Sachverhalten, in denen bei Anwendung der sog. Zwölfte-
lungsregelung die durch Mittelung verursachten Verschie-
bungen zum Nachteil des Steuerpflichtigen in ihrer Größenordnung die Grenze zur Sachwidrigkeit überschreiten, einer solchen Sachwidrigkeit durch einen teilweisen Er-
lass Rechnung zu tragen sei. Das BVerwG hat die Möglichkeit einer solchen Sachwid-
rigkeit angenommen bei der Erfassung von („nachträglichen“) Veräußerungsgewinnen.

Im vorliegenden Streitfall hat die Kirchenbehörde bei der Kirchensteuerfestsetzung 1997 zwar einen „nachträglichen“ Veräußerungsgewinn des Klägers erfasst. Diesem Umstand hat sie jedoch - Im Gegensatz zu dem vom BVerwG entschiedenen Fall - mit

dem hälftigen Erlass der festgesetzten Kirchensteuer Rechnung getragen. Für einen darüber hinausgehenden vollständigen Erlass sind indessen keine ausreichenden Anhaltspunkte ersichtlich. Die Kläger haben insbesondere nicht substantiiert und schlüssig dargetan, dass das Entstehen des vom Kläger erzielten Veräußerungsgewinnes ausschließlich auf Umständen beruht, die zwischen dem Kirchenaustritt und der Veräußerung der Gesellschaftsanteile, also innerhalb weniger Monate, eingetreten sind.

Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1, 136 Abs. 1 Satz 3 FGO.

Die Revision war nicht zuzulassen, weil Zulassungsgründe i.S. des § 115 Abs. 2 FGO nicht ersichtlich sind.