
Datum: 15.03.2019
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 1433/18 Ki
ECLI: ECLI:DE:FGD:2019:0315.1K1433.18KI.00

Tenor:

Die Einspruchsentscheidung vom 19.04.2018 wird aufgehoben. Im Übrigen wird

die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen, die nicht erstattungsfähig sind, tragen die Kläger und der Beklagte

je zur Hälfte.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand: 1

Streitig ist die Festsetzung des besonderen Kirchgeldes in glaubensverschiedener Ehe. 2

Die Kläger wohnten im Streitjahr 2014 in Z-Stadt. Die Klägerin war im Streitjahr Mitglied der katholischen Kirche, der Kläger gehört keiner Kirche an. Die Kläger wurden im Streitjahr vom Finanzamt Z-Stadt zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. 3

Mit Bescheid vom 18.10.2016 setzte das Finanzamt Z-Stadt gegenüber der Klägerin katholische Kirchensteuer in Form des besonderen Kirchgeldes in Höhe von 3.600.- € fest. 4

Mit Schreiben vom 07.11.2016 legten die Kläger beim Finanzamt Z-Stadt Einspruch gegen die Festsetzung des besonderen Kirchgeldes ein. 5

Im Jahr 2017 - im Verlauf des Einspruchsverfahrens - verzogen die Kläger nach Y-Stadt mit der Folge, dass der Beklagte - das Finanzamt X, nunmehr Finanzamt X – als 6

Wohnsitzfinanzamt für die Besteuerung nach dem Einkommen zuständig wurde (§ 19 Abs. 1 AO).

Mit Einspruchsentscheidung vom 19.04.2018 wies der Beklagte den Einspruch gegen die Kirchgeldfestsetzung als unbegründet zurück. 7

Mit der hiergegen erhobenen Klage machen die Kläger im Wesentlichen geltend: Sie seien vor ihrer Heirat in 1981 jeweils bereits verheiratet gewesen und von ihren damaligen Ehepartnern geschieden worden. Dies führe dazu, dass die katholische Kirche die zivilrechtlich wirksame zweite Ehe kirchenrechtlich nicht anerkenne. Da die Kläger kirchenrechtlich nicht verheiratet seien, dürften sie auch kirchensteuerrechtlich nicht als verheiratet behandelt werden. Hilfsweise sei darauf zu verweisen, dass der Beklagte zu Unrecht davon ausgehe, die Kirchensteuer sei eine besondere Form des Kirchgeldes. Zudem verfüge die Klägerin über eigenes Einkommen, so dass Kirchgeld nicht erhoben werden dürfe. Schließlich beruhten die hohen Einkünfte des Klägers in 2014 auf einem einmaligen Veräußerungsgewinn, der keinen Einfluss auf den Lebensführungsaufwand der Klägerin gehabt habe. 8

Zum Hinweisschreiben des Berichterstatters vom 19.09.2018 (Bl. 26 d. A.) haben die Kläger ausgeführt, sie seien mit einer Aufhebung der Einspruchsentscheidung und der Fortführung des Einspruchsverfahrens durch das Finanzamt Z-Stadt einverstanden. 9

Die Kläger beantragen, 10

den Bescheid über die Festsetzung des besonderen Kirchgeldes 2014 vom 18.10.2016 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 19.04.2018 aufzuheben, hilfsweise, die Einspruchsentscheidung vom 19.04.2018 isoliert aufzuheben. 11

Der Beklagte beantragt, 12

die Klage abzuweisen. 13

Der Beklagte ist der Auffassung, die Festsetzung des besonderen Kirchgeldes 2014 gegenüber der – insoweit allein anfechtungsberechtigten – Klägerin sei rechtmäßig. Durch den Umzug der Kläger in den Zuständigkeitsbereich des Beklagten sei dieser auch für die Entscheidung über den Einspruch gegen die Kirchgeldfestsetzung zuständig geworden. 14

Das streitige Kirchgeld sei unter Berücksichtigung der einschlägigen Vorschriften des KiStG M-V dem Grunde und der Höhe nach zutreffend festgesetzt worden. Nach gefestigter Rechtsprechung des BFH und des BVerfG sei die Erhebung des besonderen Kirchgeldes verfassungsgemäß. Sie verletze weder die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) noch den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) und ebenso wenig die Grundrechte aus Art. 4 Abs. 1 und 2 GG (Glaubensfreiheit) und Art. 6 GG (Ehe und Familie). Dies gelte auch dann, wenn das Kirchenmitglied über ein eigenes Einkommen verfüge, weil dem besonderen Kirchgeld ein eigenständiger Besteuerungsmaßstab zugrunde liege, der die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des steuerpflichtigen Kirchenmitglieds unabhängig von seinem Einkommen erfasse. 15

Die sachliche Zuständigkeit für die Verwaltung der Kirchensteuer bzw. des besonderen Kirchgeldes sei gemäß § 10 Abs. 1 KiStG M-V, § 1 KiStDVO M-V i.V.m. Art. 18 Abs. 4 des Vertrages zwischen dem Heiligen Stuhl und dem Land Mecklenburg-Vorpommern vom 15.09.1997 auf die Finanzämter übertragen worden. Diese sachliche Aufgabenzuweisung 16

stehe in Einklang mit § 16 AO und § 17 Abs. 2 Satz 2 FVG. Durch die gesetzlich zulässige und vertraglich mit der katholischen Kirche ausdrücklich bestimmte sachliche Aufgabenverlagerung auf die Finanzämter werde die sachliche Zuständigkeit des jeweils tätig gewordenen Finanzamts nicht durch die Frage nach seiner verbandsmäßigen Zugehörigkeit beschränkt (Hinweis auf BFH, Urteil vom 23.11.1972 VIII R 42/67, BStBl II 1973, 198). Nach § 21 KiStG M-V sei die AO auf die Verwaltung der Kirchensteuer entsprechend anwendbar. Dies gelte auch für die Regelungen der § 16 AO, § 127 AO und § 367 Abs. 1 Satz 2 AO. Als Folge der Anwendbarkeit der AO stehe dem Steuerpflichtigen als außergerichtlicher Rechtsbehelf gegen die Heranziehung zur Kirchensteuer der Einspruch nach Maßgabe des Siebten Teils der AO zu. Hierüber entscheide gemäß § 23 Abs. 1 KiStG M-V das zuständige Finanzamt im Benehmen mit der in der kirchlichen Steuerordnung bestimmten Stelle. Entsprechend den Zuständigkeitsvorschriften der AO habe vorliegend zunächst das Finanzamt Z-Stadt das besondere Kirchgeld festgesetzt und sodann der Beklagte über den hiergegen eingelegten Einspruch entschieden.

Mit Beschluss vom 17.12.2018 hat der Senat das Erzbistum zum Verfahren beigelegt. Der Beigeladene hat weder eine Stellungnahme abgegeben noch einen Antrag gestellt. Zur mündlichen Verhandlung ist der Beigeladene trotz ordnungsmäßiger Ladung nicht erschienen. 17

Entscheidungsgründe: 18

Die Klage ist insoweit begründet, als die Kläger die Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 19.04.2018 begehren. Soweit die Kläger auch die Aufhebung der auf Landesrecht des Landes Mecklenburg-Vorpommern beruhenden Kirchgeldfestsetzung begehren, kann hierüber mangels verbandsmäßiger Zuständigkeit nicht durch das erkennende Gericht entschieden werden. 19

I. Der Beklagte ist zu Unrecht davon ausgegangen, durch den Umzug der Kläger aus Z-Stadt nach Y-Stadt sei er gemäß § 367 Abs. 1 Satz 2 AO i.V.m. §§ 16, 19 AO zur Entscheidung über den Einspruch gegen die Kirchgeldfestsetzung sachlich und örtlich zuständig geworden. 20

1. Grundlage der gegenüber der Klägerin mit Bescheid vom 18.10.2016 erfolgten Kirchgeldfestsetzung durch das Finanzamt Z-Stadt sind §§ 1, 4, 7 Abs. 1 Nr. 3 KiStG M-V i.V.m. §§ 3, 7 der Kirchensteuerordnung für das Erzbistum . Die Kirchgeldfestsetzung beruht somit auf Landesrecht des Landes Mecklenburg-Vorpommern und knüpft die Steuerpflicht gemäß § 4 KiStG M-V neben der Kirchenmitgliedschaft daran, dass die betreffende natürliche Person ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Mecklenburg-Vorpommern hat. 21

2. Da die streitige Kirchgeldfestsetzung auf Landesrecht des Landes Mecklenburg-Vorpommern beruht und darüber hinaus auch in der Weise gebietsgebunden ist, dass sie die Ansässigkeit der Steuerpflichtigen in Mecklenburg-Vorpommern im entsprechenden Erhebungszeitraum voraussetzt, fällt die Entscheidung über den gegen die Kirchgeldfestsetzung eingelegten Einspruch in die verbandsmäßige Zuständigkeit des Landes Mecklenburg-Vorpommern. Dies hat zur Folge, dass nur Finanzämter des Landes Mecklenburg-Vorpommern – vorliegend das Finanzamt Z-Stadt - zur Entscheidung über Einsprüche gegen auf Landesrecht des Landes Mecklenburg-Vorpommern beruhende Kirchensteuerfestsetzungen zuständig sind. 22

a) Ein Zuständigkeitswechsel von einer Finanzbehörde des Landes Mecklenburg-Vorpommern auf eine Finanzbehörde des Landes Nordrhein-Westfalen verstieße gegen die 23

dem Land Mecklenburg-Vorpommern vorliegend zustehende verbandsmäßige Zuständigkeit. Die verbandsmäßige Zuständigkeit ist eine übergreifende Ergänzung zur örtlichen, sachlichen, instanziellen und funktionellen Zuständigkeit und ergibt sich in der Regel aus der verfassungsrechtlichen Aufgabenzuweisung der Art. 70 ff. und 83 ff. GG (vgl. Schmitz in Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, § 3 Rn. 12). Die Gesetzgebungskompetenz der Länder für die Kirchensteuergesetzgebung ergibt sich aus Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 6 und 8 WRV. Hieraus in Verbindung mit der Übertragung der Verwaltung der Kirchensteuer auf die Finanzämter gemäß § 10 Abs. 1 KiStG M-V, § 1 KiStDVO M-V ergibt sich die verbandsmäßige Zuständigkeit der Finanzämter des Landes Mecklenburg-Vorpommern für die Verwaltung und den Vollzug der auf Landesrecht des Landes Mecklenburg-Vorpommern beruhenden Kirchensteuer. Eine Verletzung der verbandsmäßigen Zuständigkeit liegt insbesondere vor, wenn die Behörde eines Landes anstelle der an sich zuständigen Behörde eines anderen Landes handelt, dessen landesrechtlich geregelte Angelegenheiten betroffen sind (OVG NRW, Urteil vom 03.10.1978 XV A 1927/75, NJW 1979, 1057; zur Kirchensteuer: VG Potsdam, Urteil vom 27.02.2003 10 K 3559/97, juris; ausführlich zur Verbandskompetenz: Oldiges, DÖV 1989, 873 ff.). Demgemäß darf eine Finanzbehörde des Landes Nordrhein-Westfalen kein Landesrecht des Landes Mecklenburg-Vorpommern anwenden (VG Potsdam, Urteil vom 27.02.2003 10 K 3559/97, juris; Oldiges, DÖV 1989, 873, 878). Ob durch Abschluss eines Staatsvertrages gemäß § 17 Abs. 4 FVG eine länderübergreifende Zuständigkeitsübertragung erfolgen könnte, ist vorliegend nicht zu entscheiden.

b) Die Zuständigkeit des Beklagten zur Entscheidung über den Einspruch ergibt sich auch nicht aus §§ 21 KiStG M-V i.V.m. §§ 16 ff, 367 Abs. 1 Satz 2 AO. 24

Nach § 21 KiStG M-V finden auf die Verwaltung der Kirchensteuer die AO sowie die zu ihrer Durchführung erlassenen Rechtsvorschriften in ihrer jeweils geltenden Fassung entsprechende Anwendung. Ausgenommen von der entsprechenden Anwendung sind (lediglich) die Vorschriften über die Verspätungszuschläge nach § 152 AO, die Verzinsung nach §§ 233 bis 239 AO, die Säumniszuschläge nach § 240 AO sowie die Bestimmungen über das Straf- und Bußgeldverfahren nach den §§ 369 bis 412 AO. 25

Soweit sich aus der in § 21 KiStG M-V geregelten entsprechenden Anwendung der §§ 19 Abs. 1, 26 Satz 1, 367 Abs. 1 Satz 2 AO ergibt, dass durch einen Wohnsitzwechsel auch ein Wechsel in der Zuständigkeit für die Entscheidung über einen beim ursprünglichen Wohnsitzfinanzamt eingelegten Einspruch eintritt, kann dies nach Auffassung des Senats nur für Wohnsitzwechsel innerhalb von Mecklenburg-Vorpommern gelten (ebenso VG Potsdam, Urteil vom 27.02.2003 10 K 3559/97, juris). Auch insoweit gilt, dass eine länderübergreifende Zuständigkeitsübertragung allenfalls im Rahmen eines Staatsvertrages gemäß § 17 Abs. 4 FVG erfolgen könnte, wohingegen der Landesgesetzgeber die Verwaltung von Landesgesetzen nicht einseitig auf Behörden anderer Bundesländer übertragen kann. 26

c) Soweit der BFH entschieden hat, dass es weder bei der Einkommensteuer (BFH, Urteile vom 29.10.1970 IV R 247/69, BStBl II 1971, 151; vom 23.11.1972 VIII R 42/67, BStBl II 1973, 198; Beschluss vom 16.03.2005 VIII B 87/03, BFH/NV 2005, 977) noch bei der Körperschaftssteuer (BFH, Beschluss vom 23.11.2011 I B 58/11, BFH/NV 2012, 392) eine an den Ländergrenzen endende verbandsmäßige Zuständigkeit gibt (vgl. auch Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 16 AO Rn. 6), folgt hieraus für den Streitfall nichts anderes. Einkommen- und Körperschaftsteuer beruhen auf Bundesgesetz und sind nicht gebietsgebundene Gemeinschaftssteuern, die durch die Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwaltet werden (Art. 106 Abs. 3 GG i.V.m. Art. 108 Abs. 2 und 3 GG). Demgegenüber beruht die streitige Kirchensteuer auf einem Landesgesetz und ist insoweit 27

gebietsgebunden, als sie an den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Mecklenburg-Vorpommern anknüpft. Der Anknüpfung an den früheren Wohnsitz der Klägerin in Z-Stadt kommt im Streitfall auch materielle Bedeutung zu, denn das Bistum, in dessen Bereich sich der jetzige Wohnsitz der Klägerin (Y-Stadt) befindet, hat von der in § 4 Abs. 1 Nr. 5 KiStG NW vorgesehen Möglichkeit der Erhebung besonderen Kirchgeldes von Kirchensteuerpflichtigen, deren Ehegatte oder Lebenspartner nicht kirchensteuerpflichtig ist, bisher keinen Gebrauch gemacht (vgl. § 3 der Verordnung über die Erhebung von Kirchensteuer im nordrhein-westfälischen Teil des Bistums Münster). Auch die Entscheidung des Hamburgischen OVG vom 16.02.1999 Bf VI 2/97 (NVwZ-RR 1999, 633), auf die sich der Beklagte beruft, betrifft nicht die Anwendung von Landesgesetzen eines anderen Bundeslandes, sondern die Ausführung von Bundesgesetzen als eigene Angelegenheiten der Länder (Art. 83, 84 GG).

II. Der Verstoß gegen die verbandsmäßige Zuständigkeit führt jedenfalls zur Rechtswidrigkeit der Einspruchsentscheidung vom 19.04.2018, so dass diese aufzuheben ist. Ob der Verstoß gegen die verbandsmäßige Zuständigkeit sogar die Nichtigkeit des betreffenden Verwaltungsaktes zur Folge hat, braucht vorliegend nicht entschieden zu werden (bejahend: Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 16 AO Rn. 7; Rätke in Klein, AO, § 17 Rn. 5; differenzierend: Sachs in Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, § 44 Rn. 161 ff.; Oldiges, DÖV 1989, 873, 882 f.). Auch unter Zugrundelegung der Annahme, dass der Verstoß gegen die verbandsmäßige Zuständigkeit im Streitfall nicht zur Nichtigkeit, sondern lediglich zur Rechtswidrigkeit der Einspruchsentscheidung vom 19.04.2018 führt, ist dieser Mangel nicht nach § 127 AO unbeachtlich. Insbesondere kann ein Verstoß gegen die verbandsmäßige Zuständigkeit nicht mit einem Verstoß gegen die örtliche Zuständigkeit gleichgesetzt werden (BVerwG, Urteil vom 10.12.1996 1 C 19/94, NVwZ-RR 1997, 388; OVG NRW, Urteil vom 03.10.1978 XV A 1927/75, NJW 1979, 1057; VG Düsseldorf, Urteil vom 09.05.2012 1 K 2321/10, juris; Oldiges, DÖV 1989, 873, 882; Sachs in Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, § 46 Rn. 42). Soweit das Hamburgische OVG die Ansicht vertritt, dass der Einhaltung des Kompetenzbereichs im Verhältnis zu einem anderen Bundesland bei der Ausführung von Bundesgesetzen als eigene Angelegenheiten der Länder keine eigenständige, über den Mangel der örtlichen Zuständigkeit hinausreichende Bedeutung zukomme (Hamburgisches OVG, Urteil vom 16.02.1999 Bf VI 2/97, NVwZ-RR 1999, 633; ablehnend VG Düsseldorf, Urteil vom 09.05.2012 1 K 2321/10, juris), ergibt sich daraus für den Streitfall nichts anderes, weil es vorliegend – wie ausgeführt – um die Anwendung von Landesgesetzen eines anderen Bundeslandes geht.

III. Soweit die Kläger darüber hinaus auch die Aufhebung der auf Landesrecht des Landes Mecklenburg-Vorpommern beruhenden Kirchgeldfestsetzung vom 18.10.2016 begehren, ist die Klage unbegründet. Denn hierüber ist aus den vorstehend genannten Gründen – sofern das beim Finanzamt Z-Stadt durchzuführende Einspruchsverfahren erfolglos bleiben sollte – durch das FG Mecklenburg-Vorpommern zu entscheiden.

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 136 Abs. 1, 139 Abs. 4 FGO. Die Kostenteilung ist sachgerecht, weil über die Rechtmäßigkeit der Kirchgeldfestsetzung keine Entscheidung ergehen kann. Etwaige außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig, da er weder einen Sachantrag gestellt noch das Klageverfahren durch Schriftsätze wesentlich gefördert hat.

V. Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.

31

