
Datum: 12.04.2000
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 1375/95
ECLI: ECLI:DE:FGK:2000:0412.11K1375.95.00

Tenor:

Unter Aufhebung des Ablehnungsbescheid vom 02.09.1994 und der Einspruchsentscheidung vom 06.02.1995 wird der Beklagte verpflichtet, die Kirchensteuer 1992 in Höhe von ... DM zu erlassen.

Die Revision wird zugelassen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

-
- | | |
|--|---|
| I. | 1 |
| Zwischen den Beteiligten ist umstritten, ob auch noch nach Kirchenaustritt ein Teilerlass evangelischer Kirchensteuer (Kappung) gewährt werden kann. | 2 |
| Der Kläger, der am 21.12.1993 aus der evangelischen Kirche ausgetreten war, wurde durch Bescheid des Finanzamts vom 18.07.1994 neben Einkommensteuer auch zur Kirchensteuer 1992 bei einem zu versteuernden Einkommen in Höhe von DM veranlagt. Ausgehend von der festgesetzten Einkommensteuer in Höhe von DM wurde die evangelische Kirchensteuer mit 9 v.H. davon ermittelt und auf DM festgesetzt. | 3 |
| Mit Schreiben vom 29.08.1994 beantragte der Kläger die Kappung der Kirchensteuer auf 4 v.H. des für 1992 zu versteuernden Einkommens wie folgt: | 4 |

zu versteuerndes Einkommen gem. Bescheid vom 18.07.1994	DM	
davon 4 v.H. Kirchensteuer	DM	6
veranlagt	DM	7
.....	DM	8
./ 3 v.H. Verwaltungsgebühr	DM	9
Kappungsbetrag	DM	10
Mit Bescheid vom 02.09.1994 lehnte der Beklagte den Antrag auf Kappung evangelischer Kirchensteuer ab und gab zur Begründung an, die Kappung der evangelischen Kirchensteuer sei eine Billigkeitsmaßnahme, die auf Empfehlung der Landessynode Kirchengliedern gewährt werde. Durch seinen Kirchenaustritt am 21.12.1993 habe der Kläger den Bezug zur Kirche aufgegeben und es dem Beklagten unmöglich gemacht, kirchlich relevante Gründe für eine Billigkeitsmaßnahme zu ermitteln.		11
Mit seinem hiergegen erhobenen Einspruch machte der Kläger geltend, dass die Kirchensteuerkappung auf einer Empfehlung der Landessynode beruhe, gemäß der grundsätzlich eine Kappung durchgeführt werde. Ein Abweichen von dieser Regelung einer „Gruppenunbilligkeit“ sei ermessensfehlerhaft. Der Ablehnungsbescheid sei auch rechtswidrig, weil er unter Verstoß gegen eine gleichmäßige Gewährung von Steuererlass ergangen sei. Wenn verbleibende Kirchenmitglieder anders als ausgeschiedene Mitglieder behandelt würden, liege darin außerdem ein Verstoß gegen das Willkürverbot.		12
Mit Einspruchsentscheidung vom 06.02.1995 wurde der Einspruch gegen die Ablehnung der Kappung evangelischen Kirchensteuer zurückgewiesen. Der Beklagte vertrat darin die Auffassung, dass grundsätzlich jedes Gemeindeglied mit dem durch den Kirchensteuerbeschluss des Steuergläubigers, der Kirchengemeinde oder des Verbandes festgesetzten Hebesatz kirchensteuerpflichtig sei. Die Zahlung von Kirchensteuer in dieser Höhe sei nicht generell unbillig, sondern der Billigkeitserlass in Form der Begrenzung der Kirchensteuer (Kappung) sei die Ausnahme von der Regel der unbeschränkten Kirchensteuerpflicht. Die Landessynode habe 1966 die Empfehlung ausgesprochen, die Kirchensteuer im Wege der Erstattung auf 4 v.H. des zu versteuernden Einkommens zu begrenzen. Begründung für die Kappung sei die Tatsache gewesen, dass durch die staatliche Steuergesetzgebung sich im Einzelfall Hochverdienende überproportional an den Lasten der Kirche beteiligen müssten und die Gefahr bestanden habe, dass sich ohne eine Kirchensteuersenkung viele der überproportional belasteten Gemeindeglieder von der Kirche lösen könnten.		13
Diese pastoralen Erwägungen seien nach Auffassung des Beklagten Grundlage für die Einführung der Kappung bei Kirchengliedern gewesen. Die Möglichkeit eines Billigkeitserlasses sei entsprechend der „Empfehlung der Landessynode“ vom jeweiligen Steuergläubiger, der Kirchengemeinde bzw. dem Verband, in eigener Zuständigkeit zu prüfen und zu entscheiden. Im Streitfall kämen aber die genannten pastoralen Erwägungen nicht zur Anwendung, da der Kläger schon vor Antragstellung aus der Kirche ausgetreten sei. Das pastorale Ziel, Mitglieder in der evangelischen Kirche zu halten, deren Austritt infolge überproportionaler Kirchensteuerbelastung gedroht habe, sei somit bei dem Kläger von Anfang des Verfahrens an schon nicht mehr erreichbar gewesen. Der Kläger habe auch keine anderen Tatsachen beibringen können, die eine Billigkeit über die bestehende		14

Regelung in den Kappungsrichtlinien hinaus hätten rechtfertigen können. Da der Kläger wegen seines Kirchenaustritts den Bezug zur Kirche (zur Kirchengemeinde) aufgegeben habe, habe er es auch unmöglich gemacht, kirchlich relevante Gründe für die Billigkeitsmaßnahme zu ermitteln. Weiterhin sei der Beklagte gehalten, aus Gleichbehandlungsgründen gegenüber den abschlägig beschiedenen Antragstellern der Vorjahre, die Verwaltungspraxis beizubehalten und entsprechend seinen Kappungsrichtlinien den Teilerlass nur Kirchengliedern zu gewähren.

Mit seiner dagegen erhobenen Klage verfolgt der Kläger sein bisheriges Anliegen weiter.

15

Zunächst hat er sich aber dagegen gewandt, dass der Beklagte sich durch eine Rechtsanwaltssozietät vertreten lässt. Er ist der Ansicht, dass der und seine Beamten, die in der Lage seien, rechtskräftige Bescheide zu erlassen, nach § 30 Abs. 3 AO den Amtsträgern gleichgestellt und zur Wahrung des Steuergeheimnisses verpflichtet seien. Die als Prozessbevollmächtigte beauftragten Rechtsanwälte seien nicht Amtsträger, so dass die Offenbarung der steuerlichen Verhältnisse des Klägers gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO nicht gerechtfertigt sei. Jedenfalls könne das Anwaltsgeheimnis nicht das Steuergeheimnis ersetzen. Der Hinweis des Bevollmächtigten auf § 62 FGO bedeute lediglich, dass sich die Behörde durch einen Bevollmächtigten vertreten lassen könne und nicht etwa der Behördenleiter selber auftreten müsse.

16

Zur Sache macht der Kläger geltend, der Beklagte habe in seiner Einspruchsentscheidung pastorale Erwägungen erörtert. Damit habe er deutlich gemacht, dass er keine Ermessenserwägungen angestellt habe, sondern - wie im Ablehnungsbescheid vom 02.09.1994 ausgeführt - gerade davon ausgegangen sei, dass keine Ermessenserwägungen anzustellen seien. Die Sachbearbeiterin des Beklagten habe zwar im außergerichtlichen Vorverfahren mitgeteilt, es gäbe eine Reihe von Urteilen der Finanzgerichte, die die Ablehnung des Erlasses für ausgetretene Mitglieder für rechtmäßig erklärt hätten. Da jedoch in der Literatur keinerlei derartige Urteile in Nordrhein-Westfalen oder vergleichbaren Ländern veröffentlicht oder von dem Beklagten vorgelegt worden seien, zeige dies, dass die Sachbearbeiterin von dem Fehlen eines Ermessensspielraums ausgegangen sei. Weiterhin zeige die Äußerung des früheren Bevollmächtigten des Beklagten, er habe diesen Fall bereits im Kirchensteuerausschuss für den Beklagten bearbeitet und letztlich dort auch entschieden, dass die Personen, die die Entscheidung als Sachbearbeiter oder in sonstiger Weise unterzeichnet hätten (Frau A, Herr B) jedenfalls kein Ermessen ausgeübt hätten und deshalb auch nicht in der Lage gewesen seien, dieses sachlich darzulegen.

17

Im übrigen sei aber die Ablehnung der Kappung noch aus einem weiteren Grunde rechtswidrig und ermessensfehlerhaft: Zwar sei die Kirchensteuerkappung in Nordrhein-Westfalen nicht im Kirchensteuergesetz geregelt. Es sei jedoch aufgrund der Empfehlung der Landessynode die Kirchensteuer gemäß dieser Erlassregelung gekappt worden. Daraus resultiere eine einheitliche Verwaltungspraxis, die auch im Einzelfall für die Ermessensausübung berücksichtigt werden müsse. Wenn demnach Ermessen ausgeübt werde, könne dieses nur im Sinne der Empfehlung der Landessynode geschehen, so dass für den Beklagten eine Ermessensreduzierung auf Null gegeben sei mit dem Ergebnis, dass die Kirchensteuer auf Antrag in allen diesen Kappungsfällen zu erlassen sei. Es entspreche dem Wesen einer Steuer, dass alle gleich getroffen werden sollten und nicht willkürlich unterschieden werden dürfe. Es sei dem Wesen einer Steuer grundsätzlich fremd, gewissen Personen schlicht Rabatte zu gewähren. Auch die Kappung als „Verbleibensprämie“ sei dem Steuerbegriff fremd. Es sei jedenfalls mit dem Gleichheitsgrundsatz nicht vereinbar, dass treue Kirchenmitglieder im Verhältnis zu ausgeschiedenen Kirchenmitgliedern gesonderte

18

Rabatte bei der Steuer bekämen.

Außerdem sei die Darlegung des Beklagten insoweit widersprüchlich, als einerseits die Durchführung einer Ermessensprüfung behauptet werde und andererseits ausgeführt werde, es sei nicht möglich gewesen, kirchlich relevante Gründe für die Billigkeitsmaßnahme zu finden. Daraus ergebe sich, dass eine Ermessensentscheidung „wohl ganz offenbar nicht durchgeführt“ worden sei. Darüber hinaus komme es bei Ermessensentscheidungen grundsätzlich darauf an, dass die Ermessensausübung in der Entscheidung selbst oder spätestens in der Einspruchsentscheidung dargestellt werde. Da dies im Streitfall nicht erkennbar sei, sei die Entscheidung des Beklagten rechtswidrig. 19

Schließlich werde vorgetragen, dass der Kirchenaustritt zum 21.12.1993 zur Folge habe, dass ab diesem Tag der Kläger nicht mehr der Kirchensteuer unterworfen sei und demnach für den Beklagten nur eine anteilige Erhebung der Kirchensteuer in Betracht komme. Hier müssten ähnliche Grundsätze gelten, wie beim Wechsel von beschränkter zur unbeschränkten Steuerpflicht und umgekehrt. 20

Der Kläger beantragt, 21

unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 02.09.1994 und der Einspruchsentscheidung vom 06.02.1995 den Beklagten zu verpflichten, die Kirchensteuer 1992 in Höhe von DM zu erlassen, hilfsweise die Revision zuzulassen. 22

Der Beklagte beantragt 23

Klageabweisung, hilfsweise Revisionszulassung. 24

Er ist hinsichtlich der Vertretung im Streitfall der Auffassung, dass er sich als Beteiligter im Sinne des § 57 FGO durch einen Bevollmächtigten gemäß § 62 FGO vertreten lassen könne. Die Vollmacht sei von den Zeichnungs- und Vertretungsberechtigten des Beklagten unterschrieben worden. Der Beklagte verfüge nicht über eine Rechtsabteilung, die Kirchensteuer bearbeiten könne. Er mache deshalb von seinem Recht Gebrauch, sich durch einen Rechtsanwalt beraten zu lassen. 25

Soweit teilweise Erlass der Kirchensteuer begehrt wird, macht der Beklagte geltend, dass der Kläger keinen Rechtsanspruch auf Kappung habe. Die Kirchensteuer sei als Zuschlag zur Einkommensteuer ausgestaltet und deshalb sowohl hinsichtlich der Bemessungsgrundlage als auch bezüglich des hierauf bezogenen Tarifs fixiert. Somit sei der Beklagte nach dem Kirchensteuerrecht an der Einführung einer generellen Höchstbetragsregelung gehindert. Dies schließe jedoch nicht aus, Billigkeitsmaßnahmen vorzunehmen. Entsprechend der Empfehlung der Landessynode vom Januar 1966 habe der Beklagte daraufhin als zuständige Stelle beschlossen, die Kappung für Gemeindemitglieder vorzunehmen. Dieser Beschluss des Beklagten (vom) werde seitens des Beklagten immer so angewendet, dass vorweg eine Ermessensprüfung vorgenommen werde. Es sei zu unterscheiden zwischen allgemeinen Billigkeitsgründen und solchen, die kirchlich relevant seien. Wegen des Kirchenaustritts des Klägers habe der Beklagte kirchlich relevante Gründe für eine Billigkeitsmaßnahme nicht mehr erkennen können. Andere Gründe für eine Billigkeit, die in eine Ermessensprüfung hätten einbezogen werden können, seien vom Kläger nicht vorgetragen worden und hätten daher auch nicht geprüft werden können. 26

Es sei richtig, dass bei dem Beklagten nach rechtskräftigem Kirchenaustritt eine Begrenzung evangelischer Kirchensteuer, gleich für welches Jahr, grundsätzlich nicht mehr vorgenommen 27

werden solle. Dies schließe jedoch nicht aus, dass bei Vorliegen besonderer Gründe, die eine Zahlung von Kirchensteuer nach Lage des einzelnen Falles als unbillig erscheinen ließe, nach Ermessensprüfung die Möglichkeit der Kappung gegeben sei. Die Unbilligkeit könne jedoch nicht allein im Kirchenaustritt des Klägers begründet sein, da die Festsetzung evangelischer Kirchensteuer in Höhe von 9 % der Einkommensteuer generell nicht als unbillig anzusehen sei. Wenn trotz erfolgtem Kirchenaustritt eine Kappung aus Billigkeitsgründen vorgenommen werde, könnten die Gründe hierfür nur kirchlicher Art sein; die persönliche Leistungsfähigkeit spiele bei der Ermessensentscheidung keine Rolle. Gründe kirchlicher Art, die eine Kappung rechtfertigen könnten, seien von der Klägerseite bisher nicht vorgebracht worden.

Im übrigen sei die gesetzliche Regelung bezüglich der Beendigung der Kirchensteuerpflicht eingehalten worden. 28

Mit Schriftsatz vom 02.01.1996 hat der Beklagte eine Kopie des Tagesordnungspunktes ...der Vorstandssitzung des Beklagten Nr. einschließlich zugehörige Anlage sowie eines Auszugs aus der Niederschrift der Sitzung des Vorstandes vorgelegt (Bl.; Kläger hat ebenfalls Kopie erhalten). Der Tagesordnungspunkt .. enthält die Überschrift „Ermächtigungsbeschlüsse in Kirchensteuerangelegenheiten“ und bestimmt unter ...: „Der Vorstand ermächtigt den Vorsitzenden zu nachfolgenden Entscheidungen: 1. - 4. ... 5. Ablehnung von Anträgen auf Billigkeitsmaßnahmen - auch Kappungen - nach Austritt des Antragstellers“. 29

Weiterhin hat der Beklagte an den Kläger und das Gericht eine Kopie der Kirchensteuerordnung (KiStO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.04.1987 übersandt, in der gemäß § 12 Abs. 3 bestimmt ist, dass die Steuerbeschlüsse der Kirchengemeinde der Genehmigung des Landeskirchenamtes bedürfen und sie in ortsüblicher Form bekannt zu machen sind. Die dementsprechende Genehmigung des Landeskirchenamtes im Streitfall und den Nachweis der ortsüblichen Bekanntmachung hat der Berichterstatter bei dem Bevollmächtigten des Beklagten am 03.04.2000 telefonisch angefordert; diese Unterlagen sind aber nicht eingereicht worden. 30

Während der mündlichen Verhandlung am 12.04.2000 haben die Beteiligten Schriftsätze vom 11. und 12.04.2000 über ihre jeweilige Rechtsauffassung dem Gericht und der jeweiligen Gegenseite vorgelegt; wegen der Einzelheiten wird auf diese Schriftsätze ergänzend Bezug genommen. 31

II. 32

Die Klage ist zulässig. 33

Sie ist form- und fristgerecht erhoben und erfüllt auch im übrigen die Zulässigkeitsvoraussetzungen. Gegen die vom Beklagten erlassene Einspruchsentscheidung ist gemäß § 14 Abs. 4 KiStG NW i.V.m. § 25 Abs. 3, 4 KiStO der Finanzrechtsweg gegeben. 34

Entgegen der Auffassung des Klägers ist die Vertretung des Beklagten durch Angehörige der steuerberatenden Berufe nicht zu beanstanden. Gegen die Vertretung des Beklagten durch eine Rechtsanwalts-/Wirtschaftsprüfer- und Steuerberatersozietät bestehen keine rechtlichen Bedenken, denn nach § 62 Abs. 1 Satz 1 FGO können sich die Beteiligten gleichermaßen durch Bevollmächtigte vertreten lassen. Zu den Beteiligten gehört aber nicht nur der Kläger, sondern gemäß § 57 Nr. 2 FGO auch der Beklagte. Damit kommt durch die Bevollmächtigung eines Vertreters des Beklagten ein von der Klägerseite befürchteter Verstoß gegen § 30 AO 35

nicht in Betracht, weil es sich insoweit bei der Bevollmächtigung um eine gesetzlich zugelassene Offenbarung des Steuergeheimnisses gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO handelt.

Die Klage ist auch begründet.

36

Der Ablehnungsbescheid vom 02.09.1994 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.02.1995 ist wegen fehlerhafter Ausübung des Ermessens rechtswidrig und verletzt dadurch den Kläger in seinen Rechten; unter Aufhebung dieser Bescheide wird dem gemäß der Beklagte verpflichtet, die Kirchensteuer 1992 antragsgemäß in Höhe von DM zu erlassen (§ 101 FGO).

37

Mit seinem Antrag auf Kappung der Kirchensteuer erstrebt der Kläger einen teilweisen Erlass der festgesetzten Kirchensteuer aus Billigkeitsgründen gemäß § 227 AO, dem wegen Ermessensreduzierung auf Null stattzugeben ist (vgl. Hessisches FG Urt. v. 21.06.1990 3 K 852/90, EFG 1991, 51).

38

Nach § 1 KiStG NW erheben die evangelische und die katholische Kirche im Lande Nordrhein-Westfalen Kirchensteuern aufgrund jeweils eigener Kirchensteuer-Ordnung (KiStO), die Rechtsgrundlage der Kirchensteuererhebung ist). Nach § 2 i.V.m. § 4 Abs. 1. Nr. 1 a KiStO kann die Kirchensteuer als Zuschlag zur Einkommensteuer und Lohnsteuer erhoben werden. Demnach ist die festgesetzte Einkommensteuer und Lohnsteuer die Bemessungsgrundlage der Kirchensteuer. Hinsichtlich der ordnungsmäßigen Festsetzung der Kirchensteuer besteht zwischen den Beteiligten kein Streit, zumal der Kirchensteuerbescheid bestandskräftig ist.

39

In der nach dem Kirchensteuergesetz erlassenen eigenen Kirchensteuerordnung der evangelischen Kirche in Westfalen und im Rheinland vom 01.04.1987 ist in § 23 Abs. 1. KiStO geregelt, dass die Kirchengemeinden - die gemäß § 12 KiStO bereits ermächtigt sind, die Steuerarten und die Steuersätze zu bestimmen - auch über Stundung und Erlass von Kirchensteuern entscheiden. Die Kappung der Kirchensteuer durch deren teilweisen Erlass ist eine Billigkeitsmaßnahme gemäß §§ 163, 227 AO, mit der in Abweichung von der regelmäßig festzusetzenden Kirchensteuer in Höhe von 9 % der Einkommensteuer eine niedrigere Kirchensteuer angesetzt wird.

40

Die Vorschrift des § 227 AO verlangt - ebenso wie § 163 AO - als tatbestandliche Voraussetzung, dass die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre (§ 227 Abs. 1 Satz 1, § 163 Abs. 1 Satz 1 AO).

41

Da persönliche (wirtschaftliche) Billigkeitsgründe vom Kläger nicht geltend gemacht worden sind, ist im Streitfall allein über das Vorliegen sachlicher Billigkeitsgründe zu entscheiden.

42

Soweit die Behörden (hier: Kirchenbehörde) ermächtigt sind, nach ihrem Ermessen zu entscheiden, hat sich die gerichtliche Überprüfung darauf zu beschränken, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist (§ 102 FGO). Hat die Behörde - wie im Streitfall der Beklagte - in Ausfüllung des ihr zustehenden Ermessenspielraums eine Richtlinie erlassen, so hat das Gericht grundsätzlich nur zu prüfen, ob sich die Behörde an die Richtlinie gehalten hat („Selbstbindung der Verwaltung“ gem. Art. 3 GG; z.B. Tipke/Kruse AO - FGO, 16. Aufl. § 4 AO Tz. 38) und ob die Richtlinie selbst einer sachgerechten Ermessensausübung entspricht (vgl. BFH-Urteil vom 29.01.1997 XI R 85/95, BFHE 182, 237, BStBl II 1997, 377; vom 21.10.1999 I R 1/98, BFH/NV 2000, 691). Bei Beachtung dieser Grundsätze hätte der Beklagte den begehrten

43

Teilerlass der Kirchensteuer im Wege der Kappung nicht ablehnen dürfen.

Wie der Beklagte bereits selbst einräumt, hatte das Landeskirchenamt - um „zu einer einheitlichen Kappungspraxis im Rahmen der Ermessensausübung zu kommen“ - am 21.02.1966 die Empfehlung ausgesprochen, Kirchensteuern auf 4 % des zu versteuernden Einkommens zu begrenzen. Nach dem Vorbringen des Beklagten hatte er in Ausführung dieser Empfehlung die Voraussetzungen für eine solche Kappung im Dezember 1980 in einem entsprechenden Schreiben festgelegt, das in geänderter Fassung vom 26.06.1984 heute noch gilt. Nach dem im Schreiben (Richtlinie) in der geänderten Fassung vom 26.06.1984 vorangestellten Grundsätzen hatte der Beklagte den evangelischen Kirchensteuerpflichtigen im Rahmen der Kappung die Möglichkeit eingeräumt „zu wählen zwischen einer Versteuerung mit 9 % der - ggf. um Kürzungsbeträge für Kinder geminderten - Einkommensteuer oder 4 % des steuerpflichtigen Einkommens“. Allerdings hat der Beklagte seine grundsätzliche Auffassung zum Ausdruck gebracht, dass hieraus ein Rechtsanspruch nicht hergeleitet werden könnte, da es sich bei der Begrenzung der evangelischen Kirchensteuer um einen Teilerlass nach § 227 AO handle. Zu den Voraussetzungen der Kappung sollte nach dem Schreiben des Beklagten neben fristgerechter Antragstellung und bestandskräftigem Bescheid gehören, dass der Antragsteller Mitglied einer Kirchengemeinde im Bereich des Beklagten ist (Nr. 2.2). Demgegenüber sollte gemäß Nr. 2.3 des Schreibens vom Dezember eine Begrenzung der evangelischen Kirchensteuer, gleich für welches Jahr, nach rechtskräftigem Kirchenaustritt ausgeschlossen sein.

44

Dieser Ausschluss ist jedoch rechtswidrig, weil er in unzulässiger Weise aus der Kirche ausgetretene Kirchensteuerpflichtige gegenüber anderen kirchensteuerpflichtigen Gemeindemitgliedern benachteiligt.

45

Bei der Überprüfung dieses Tatbestandes hat der erkennende Senat darauf geachtet, dass er nicht sein Ermessen an die Stelle des Ermessens des Beklagten gesetzt hat (§ 102 FGO). Er musste jedoch eine Feststellung treffen, ob die in der allgemeinen Richtlinie des Beklagten bzw. in seinem Schreiben vom Dezember 1980 (in der geänderten Fassung vom 26.06.1984) zur „Begrenzung evangelischer Kirchensteuer aus Billigkeitsgründen (Kappung)“ getroffene Regelung hinsichtlich des unter Nr. 2.3 enthaltenen Ausschlusses rechtskräftig aus der Kirche ausgetretener Gemeindemitglieder von der Möglichkeit einer Kappung selbst einer sachgerechten Ermessensausübung entspricht. Dabei ist zunächst festzustellen, dass der Beklagte grundsätzlich befugt war, eigenständig eine Erlassregelung zu treffen. Das Besteuerungsrecht ist eine hoheitliche Befugnis des Staates gegenüber den Bürgern, die dieser in dem gesetzlich bestimmten Umfang den Religionsgesellschaften verleiht (vgl. BVerfG Ur. v. 14.12.1965 - 1 BvR 413, 416/60, BStBl I 1966, 187, 190). Gemäß der aufgrund von § 1 und 2 KiStG NW erlassenen Kirchensteuerordnung der evangelischen Kirche in Westfalen und im Rheinland vom 01.04.1984 (§ 12) ist die Kirchengemeinde bzw. der an ihre Stelle tretende Gemeindezusammenschluss - im Streitfall der Beklagte - innerhalb der regionalen Grenzen im Rahmen des Kirchensteuergesetzes und der für alle geltenden Gesetze (Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 3 WRV) autonomer Gesetzgeber, der aufgrund seiner gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit eigenständig über einen Erlass bestimmen kann (vgl. FG-Nürnberg, Urteil vom 11.07.1996 VI 69/96, EFG 1996, 1237 m.w.N.). Allerdings war der Beklagte als Gemeindezusammenschluss in seinem eigenen Herrschaftsbereich - wie ein Landesgesetzgeber (vgl. BVerfG - Beschluss vom 29.10.1969 1 BvR 65/68, BVerfGE 27, 175) wie jeder andere autonome Gesetz- und Ordnungsgeber (vgl. FG-Nürnberg, Urteil vom 02.02.1995 VI 41/91, EFG 1995 691, 693) - gehalten, den Gleichheitsgrundsatz zu wahren. Dies muss auch gelten, soweit eine Kirchengemeinde oder ein Gemeindezusammenschluss gemäß § 23 Abs. 1. KiStO über den Erlass von Kirchensteuer

46

entscheidet.

Es kann im Streitfall dahingestellt bleiben, ob der Ermächtigungsbeschluss des Beklagten vom, in dem die in der Richtlinie des Beklagten vom Dezember 1980 enthaltene Regelung nochmals inhaltlich bestätigt und der Vorsitzende sowie die Verwaltung ausdrücklich zu einer entsprechenden Entscheidung ermächtigt werden, überhaupt rechtswirksam geworden ist; denn Steuerbeschlüsse der Kirchengemeinden bedürfen der Genehmigung des Landeskirchenamtes und sind in ortsüblicher Form bekanntzumachen. Daran fehlt es jedoch im Streitfall, so dass auf die Richtlinie vom Dezember 1980 als Rechtsgrundlage zurückgegriffen werden muss, was zwischen den Beteiligten unstreitig ist. 47

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Kappung bestehen grundsätzlich nicht. Während es jedoch der Finanzverwaltung verwehrt ist, Steuerbefreiungen nach eigenen Vorstellungen zu bewirken (vgl. BVerfG Beschluss vom 28.06.1993 1 BvR 390/89, HFR 1993, 592; BFH-Urteil vom 07.11.1998 IV 69/95, BStBl II 1997, 245, 246) ist die Kirche durch das Grundgesetz nicht verpflichtet, ihrer Steuer die bei der Einkommensteuer bzw. Lohnsteuer geltende Progression zugrunde zu legen; es ist deshalb verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn sich die Kirche (durch einen Höchstsatz in v.H des versteuernden Einkommens) bei einer bestimmten Einkommenshöhe von der Anknüpfung an die staatliche Steuer mit ihrer schärferen Progression löst. Diese Gestaltung liegt im Rahmen der anerkannten Autonomie der Kirche (vgl. Meyer, NWB Fach 12 Seite 1383, 1394). Der Beklagte war demnach grundsätzlich berechtigt, einen Teilerlass zu gewähren und in dem zugehörigen Rahmen den Kirchensteuerpflichtigen seines Erhebungsbereichs ein Wahlrecht zwischen einer Besteuerung mit 9 % der Einkommensteuer oder 4 % des steuerpflichtigen Einkommens einzuräumen. 48

Es kann dahingestellt bleiben, ob ein Steuerpflichtiger unter Bezugnahme auf die Kappungsrichtlinie des Beklagten und unter Berufung auf dieses Wahlrecht einen unmittelbaren Rechtsanspruch auf die Kappung herleiten kann oder ob der Beklagte im Rahmen der sog. Selbstbindung an seine allgemeine Ermessensausübung gehindert ist, den Anspruch auf die Ausübung des eingeräumten Wahlrechts zu verweigern, denn jedenfalls ist er unter Beachtung des Gleichheitsgrundsatzes nach Art. 3 GG verpflichtet, bei Vorliegen des gleichen Steuertatbestandes die Steuerpflichtigen seines Erhebungsgebietes gleich zu behandeln. 49

Gegen diesen Gleichheitsgrundsatz verstößt es, wenn der Beklagte die Ausübung des Kappungswahlrechtes denjenigen Kirchensteuerpflichtigen verweigert, die zwar aus der Kirche zwischenzeitlich ausgetreten sind, aber gleichwohl für die Zeit ihrer Kirchenmitgliedschaft zur Kirchensteuer herangezogen werden. Bei der Begrenzung evangelischer Kirchensteuer im Wege der Kappung - durch Einräumung des Wahlrechts einer Besteuerung in Höhe von 4 % des steuerpflichtigen Einkommens - handelt es sich um einen Teilerlass aus Gründen der sachlichen Unbilligkeit, die darin besteht, dass bei hohem Einkommen infolge der Progression bei der Einkommensteuer zugleich auch die von der Maßstabssteuer abhängige Kirchensteuer progressiv steigt und damit der Kirchensteuerpflichtige einer überproportionalen Kirchensteuerbelastung unterliegt. Wird aber dieser Mißstand als Grund dafür angesehen, eine Erlassregelung zu schaffen, so trifft die zugrundeliegende sachliche Unbilligkeit gleichermaßen die Bezieher höherer Einkommen, und zwar unabhängig davon, ob sie Gemeindemitglieder sind oder infolge ihres zwischenzeitlichen Kirchenaustritts die Gemeindemitgliedschaft aufgegeben haben. Wollte man der Auffassung des Beklagten folgen, dass es für die Erlassregelung auf den Fortbestand der Kirchenmitgliedschaft ankäme, könnten letztlich Zufälligkeiten in der Zeitfolge 50

der Bearbeitung über die Gewährung eines Billigkeitserlasses entscheiden, was mit der Rechtsauffassung über eine gleichmäßige Besteuerung der Steuerpflichtigen nicht vereinbar wäre. Es kann nicht darauf ankommen, ob der der Kirchensteuerveranlagung zugrundeliegende Einkommensteuerbescheid und die Antragstellung zeitnah durchgeführt und vor der Kenntnis des Kirchenaustritts eine Kappung der Kirchensteuer gewährt wird. Es kann nicht auf den Zeitpunkt der Durchführung der Veranlagung, der Erledigung des Kappungsantrags und der Kenntnis vom Kirchenaustritt ankommen. Die Rechtswidrigkeit der Ausgrenzung der zwischenzeitlich aus der Kirche ausgetretenen Kirchensteuerpflichtigen von der Kappungsregelung wird auch besonders daran deutlich, dass auch spätere Änderungsbescheide, insbesondere nach Betriebsprüfung, nicht mehr einer Kappung zugänglich sein sollen, obwohl die vom Beklagten und der Landeskirche eingestandene Unbilligkeit letztlich fortbesteht und der Sache nach unverändert bleibt. Daraus wird deutlich, dass in der vom Beklagten in der Richtlinie vom Dezember 1980 vorgenommenen Ausgrenzung letztlich ein Verstoß gegen das Willkürverbot liegt, denn es werden letztlich gleiche Sachverhalte ungleich behandelt. Ebenso, wie der Beklagte Steuernachforderungen gegenüber den aus der Kirche ausgetretenen Kirchensteuerpflichtigen durchsetzen würde, müsste er im Gegenzug auch zulassen, dass aus der Kirche Ausgetretene von dem Wahlrecht einer günstigeren Besteuerung bei Anwendung der Kappungsregelung Gebrauch machen.

Es mag sein, dass mit der „Empfehlung der Landessynode“ im Jahre 1996, die Kirchensteuer 51 im Wege der Erstattung auf 4 v.H. des zu versteuernden Einkommens zu begrenzen, die Motivation verbunden war, überproportional belastete Gemeindemitglieder von einem Kirchenaustritt abzubringen. Diese Motivation kann - abgesehen davon, dass sie ergebnislos bleiben oder fehlschlagen kann - nicht für einen Steuererlass maßgebend sein oder zur Abgrenzung von Fällen sachlicher Unbilligkeit dienen. Handelt es sich nämlich um einen Erlass aus sachlicher Unbilligkeit gemäß § 227 AO (§ 163 AO), so kann damit grundsätzlich nicht versucht werden, ein kirchenpolitisches Anliegen durchzusetzen. Ob eine sachliche Unbilligkeit vorliegt, kann nur nach Gesichtspunkten beurteilt werden, die sich unmittelbar aus dem Sinn und Zweck der Steuergesetze selbst ergeben. Es muss sich um Sachverhalte handeln, die auch einen Einzelerlass von Steuern gerechtfertigt hätten. Das kirchliche Anliegen, höherverdienende Kirchenmitglieder durch Ermäßigung der Kirchensteuer von einem etwaigen Kirchenaustritt abzuhalten, ist aber nicht gleichbedeutend mit steuerlicher Unbilligkeit normaler Besteuerung. Billigkeitserwägungen und kirchenpolitische Zweckmäßigkeitsgründe liegen auf verschiedenen Ebenen (vgl. entsprechend zur ErfinderVO, BFH Urt. v. 05.12.1968 IV R 110/68, BStBl II 1969, 136, 138).

Einen Teilerlass nur dem in der Kirche verbliebenen Kirchensteuerpflichtigen zu gewähren, 52 liefe letztlich auf deren ungerechtfertigte Bevorzugung durch eine „Verbleibens- oder Treueprämie“ - wie der Kläger zutreffend bemerkt - hinaus, durch die letztlich das „Wohlverhalten“ des in der Kirche verbliebenen Kirchensteuerpflichtigen honoriert würde. Diese Besserstellung auf der einen Seite würde eine Benachteiligung des zwischenzeitlich aus der Kirche ausgetretenen Kirchensteuerpflichtigen bewirken, die auch gegen die in Art. 4 GG garantierte Religionsfreiheit verstoßen würde. Es würde nämlich unzulässiger Weise versucht, die Freiheit des religiösen Bekenntnisses durch Vorenthalten einer aus Gründen der sachlichen Billigkeit erstrebten und auch zu gewährenden Steuerermäßigung zu beeinträchtigen. Zugleich wäre die Ausschlussklausel in der Richtlinie vom Dezember 1980 geeignet, in unzulässigerweise den Kirchenaustrittswilligen zu einer zeitlich verzögerten Austrittserklärung zu veranlassen. Demgegenüber ist jedoch die Freiheit des religiösen Bekenntnisses gemäß Art. 4 Abs. 1. GG unverletzlich.

Da deshalb die Ausschlussklausel der Richtlinie vom Dezember 1980 einer sachgerechten Ermessensausübung nicht entspricht und demnach unzulässig ist, reduziert sich das Ermessen des Beklagten zur Durchführung der vom Kläger beantragten Kappingsregelung auf Null mit der Folge, dass der Beklagte verpflichtet ist, die Kirchensteuer 1992 in der beantragten Höhe zu erlassen.

Soweit der Kläger Bedenken hinsichtlich der Dauer seiner Kirchensteuerpflicht geäußert hat, sind diese unsubstantiiert sowie unbegründet und für den Streitfall nicht entscheidend. 54

Nach § 4 Abs. 3 Kirchengesetz (KiAustrG) bestimmt sich das Ende der Kirchensteuerpflicht als Folge des Kirchengesetzes nach dem KiStG NW. Gemäß § 3 Abs. 2. KiStG endet die Kirchensteuerpflicht „mit Ablauf des Kalendermonats, der auf den Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Kirchengesetzes folgt“. Der Kirchengesetz des Klägers zum 21.12.1993 führte demnach nicht zu einer (nur) anteiligen Jahressteuer, sondern zum Ende der Kirchensteuerpflicht mit Ablauf des Monats Dezember 1993. Demgemäß bestand jedenfalls während des gesamten Streitjahres 1992 Kirchensteuerpflicht. 55

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. 56

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 57