
Datum: 16.02.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 2/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:0216.11K2.04.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten um die Rechtmäßigkeit bzw. Billigkeit der Erhebung von Kirchensteuer auf eine nach Austritt aus der Kirche gezahlte Abfindung aus einem Arbeitsverhältnis. 2

Die Klägerin ist Gesamtrechtsnachfolgerin des im Jahr 2002 verstorbenen 3
Dieser war nichtselbständig tätig. Am2000 unterzeichnete er einen Vertrag, mit dem sein Arbeitsverhältnis mit Wirkung zum 31.10.2001 aufgehoben wurde. Am 19.09.2001 trat er aus der katholischen Kirche aus. Im Oktober 2001 erhielt er eine Abfindung i.H.v. DM, von der nach Abzug des nach § 3 Nr. 9 EStG steuerfreien Betrages DM der Einkommensteuer unterworfen wurden.

Im Einkommensteuerbescheid 2001 setzte das Finanzamt Kirchensteuer fest. Dabei berücksichtigte es, dass die Kirchensteuerpflicht nur für 9 Monate bestanden hatte und berechnete die Kirchensteuer auf der Grundlage von 9/12 der festgesetzten Einkommensteuer (sog. "Zwölfteilungsregelung", § 5 Abs. 2 Kirchensteuergesetz Nordrhein-Westfalen - KiStG NW). 4

Mit hiergegen gerichtetem Einspruch macht die Klägerin geltend, dass, auch unter Berücksichtigung der "Zwölfteilungsregelung", die Abfindung nicht in die Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuerfestsetzung einzubeziehen sei. Die Abfindung sei erst nach dem Kirchenaustritt zugeflossen und zudem für den Verlust des Arbeitsplatzes gezahlt worden, so dass sie nicht mit Kirchensteuer belastet werden dürfe. 5

6

Mit Schriftsatz vom 26.02.2003, der nicht mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen war, teilte der Beklagte der Klägerin mit, dass dem Einspruch nicht entsprochen werden könne, da die Abfindung gemäß § 5 Abs. 2 KiStG NW ordnungsgemäß in die Kirchensteuerfestsetzung einbezogen worden sei.

In einem weiteren Schriftsatz an den Beklagten erklärte sich die Klägerin mit Ablehnung des Einspruchs nicht einverstanden. Sie stelle deshalb den Antrag, durch Billigkeitsentscheidung oder Erlass die Kirchensteueraufteilung des Finanzamtes zu berichtigen. 7

Im mit Rechtsmittelbelehrung versehenen Schreiben vom 02.12.2003 teilte der Beklagte der Klägerin mit, dass auch nach nochmaliger Überprüfung des Sachverhalts der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen werden müsse. Als Begründung werde erneut auf § 5 Abs. 2 KiStG NW verwiesen. Diese ab 01.01.2001 gültige Vorschrift habe das Finanzamt bei der Festsetzung der Kirchensteuer berücksichtigt. 8

Mit ihrer Klage wiederholt die Klägerin ihre Auffassung, dass die Abfindung nicht in die Berechnung der Kirchensteuer einbezogen werden könne. Herr sei seit dem 01.04.1981 zu 100 % behindert gewesen. Er hätte befürchten müssen, von der bei seinem Arbeitgeber vorgesehen Entlassungswelle betroffen zu sein und anschließend keine Möglichkeit mehr zu haben, auf dem normalen Arbeitsmarkt eine Stelle mit vergleichbarem Einkommen zu finden. Daher habe er den Aufhebungsvertrag mit der Abfindungsregelung geschlossen. Die Abfindung stelle eine Entschädigung für die mit der Aufgabe der Tätigkeit und dem Verlust des Arbeitsplatzes verbundenen Nachteile dar. Sie sei somit als Ausgleich für die schlechtere Zukunft gedacht gewesen. Sie sei nur für die Zeit nach dem Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis gezahlt worden und da dieser Zeitraum nach dem Austritt aus der Kirche liege, könne auf die Abfindung keine Kirchensteuer erhoben werden. 9

So habe auch das Bundesverwaltungsgericht im Urteil vom 12.02.1988 8 C 16/86 entschieden, dass im Einzelfall der Gleichheitsgrundsatz es gebiete, die Kirchensteuer im Wege des Erlasses auf eine den Gesamtumständen Rechnung tragende, dem Betroffenen zuzumutende und deshalb billige Höhe zurückzuführen. Außerhalb der Kirchensteuerpflicht erzielte überdurchschnittliche Einkommenszuwächse (z.B. Veräußerungsgewinne, Abfindungen) seien aus der Bemessungsgrundlage der Kirchensteuer herauszurechnen. Dies bestätige auch ein Urteil des BayVerfGH vom 04.10.1988. Zwar habe der BFH mit Urteil vom 15.10.1997 I R 33/97 die Anwendung der Zwölftelungsregelung für Weihnachtsgeld, Veräußerungs- oder Spekulationsgewinne für nicht unzulässig erklärt. Dem sei auch beizupflichten, da diese Einkünfte in der Vergangenheit, also während der Kirchensteuerpflicht erzielt worden seien. Bei Abfindungen stehe jedoch außer Zweifel fest, dass diese als Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes für die Zukunft gezahlt würden. Soweit der Beklagte meine, ein Billigkeitserlass könne schon aus dem Grund verneint werden, dass im Zeitpunkt der Erlassentscheidung keine Kirchenzugehörigkeit mehr bestanden habe, könne dieser Ansicht nicht gefolgt werden. Die vielfach diskutierte Frage, ob nach Kirchenaustritt im Jahr des Kirchenaustritts gezahlte Entschädigungen etc. im Billigkeitswege von der Kirchensteuer zu befreien seien, setze zwangsläufig voraus, dass ein Kirchenaustritt vorliege. Andernfalls käme eine solche Billigkeitsentscheidung gar nicht in Frage. Dass Herr Jansen aus der Kirche ausgetreten sei, sei seine persönliche Entscheidung gewesen und müsse akzeptiert werden. 10

Die Klägerin beantragt, 11

die Kirchensteuer ohne Berücksichtigung der Abfindungszahlung festzusetzen, hilfsweise die hierauf entfallende Kirchensteuer zu erlassen. 12

Der Beklagte beantragt,	13
die Klage abzuweisen.	14
Der von der Klägerin begehrte Erlass der auf die Abfindung entfallenden Kirchensteuer sei nicht geboten. Die von ihr herangezogene Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichtes aus 1988 befasse sich mit einem Fall, in welchem die festgesetzte Einkommensteuer sich auf rund 906.000 DM belaufen habe, wovon wiederum rund 901.000 DM auf einen nach Beendigung der Kirchensteuerpflicht erzielten Veräußerungsgewinn zurückzuführen gewesen seien. Selbst in diesem Fall habe das Bundesverwaltungsgericht zunächst einmal festgestellt, dass die Zwölfteilungsregelung nicht zu beanstanden sei. Es habe dann lediglich grundsätzlich ausgeführt, dass es der Gleichheitsgrundsatz gebieten könne, die Steuern im Wege des Erlasses auf eine billige Höhe zurückzuführen. Generalisierend, so dass Bundesverwaltungsgericht, lasse sich das aber nicht quantifizieren. Die Entscheidung der zuständigen Behörden, welcher Anteil der Kirchensteuer nach der jeweiligen Lage des Falles die Grenze dessen überschreite, was sich der aus der Kirche Ausgetretene billigerweise zumuten lassen müsse, unterliege der gerichtlichen Überprüfung nur nach den für Ermessensentscheidungen geltenden Regelungen. In dem vom Bundesverwaltungsgericht entschiedenen Fall habe es an einer Ermessensentscheidung gefehlt, da ein Erlassantrag vorgerichtlich nicht gestellt worden sei, so dass dieser Aspekt nicht abschließend habe entschieden werden können.	15
Vorliegend sei die Konstellation nicht vergleichbar. Zum einen könne aufgrund der geringen Höhe der Kirchensteuer nicht von einer sachwidrigen Belastung ausgegangen werden. Zum anderen habe Herr den Aufhebungsvertrag bereits am2000 unterzeichnet. Seitdem habe er gewusst, dass das Arbeitsverhältnis zum 31.10.2001 nebst Abfindungszahlung enden würde. Der Kirchenaustritt sei jedoch nur wenige Wochen vor dem Stichtag 31.10.2001 erfolgt, ersichtlich wohl aufgrund der Überlegung, dass damit die Kirchensteuer erspart werden könne. In einer neueren Entscheidung vom 21.05.2003 9 C 12.02 habe das Bundesverwaltungsgericht entschieden, dass es unter keinem rechtlichen Aspekt zu beanstanden sei, wenn ein Erlass oder Teilerlass der Kirchensteuer gegenüber aus der Kirche ausgetretenen Mitgliedern nicht gewährt werde. Das Instrumentarium des Erlasses oder Teilerlasses diene dazu, die Bindung der Kirchenmitglieder an die Kirche zu festigen. Im vorliegenden Fall sei das per se nicht mehr möglich.	16
Mit Schreiben vom 26.05.2004 hat das Gericht die Klägerin um Überprüfung gebeten, ob sich ihre Klage gegen die Kirchensteuerfestsetzung richte, oder ob sie einen (teilweisen) Erlass der Kirchensteuer des Streitjahres begehre. In letzterem Fall sei eine Klage ohne ein zuvor durchgeführtes Vorverfahren gegen die Ablehnung eines Erlasses durch den Beklagten unzulässig. Die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 02.12.2003 beziehe sich nur auf den Einspruch gegen die Steuerfestsetzung. Daraufhin teilte die Klägerin mit, dass sie davon ausgegangen sei, dass die Rechtsmittelentscheidung des Beklagten auch die Ablehnung eines Teilerlasses der Kirchensteuer beinhalte. In einem Telefonat und in mehreren Schreiben habe sie einen Billigkeitserlass beantragt. Beides sei ohne Kompromissbereitschaft abgelehnt worden. Sie stelle einen Hilfsantrag zur Ergänzung der Klage und bitte, den Teilerlass in das Begehren mit aufzunehmen.	17
<u>Entscheidungsgründe</u>	18
Die Klage ist hinsichtlich des Hauptantrages unbegründet, hinsichtlich des Hilfsantrages unzulässig.	19
	20

Die im Streitjahr (2001) zugeflossene Abfindungszahlung wurde zurecht anteilig in die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Kirchensteuer einbezogen.

Gemäß § 5 Abs. 2 Satz 1 KiStG NW wird in den Fällen, in denen die Kirchensteuerpflicht nicht während des ganzen Kalenderjahres besteht, für jeden Kalendermonat, in dem die Kirchensteuerpflicht gegeben ist, je ein Zwölftel des Betrages erhoben, der sich bei ganzjähriger Kirchensteuerpflicht als Jahressteuerschuld ergeben würde (sog. Zwölftelungsregelung). Danach sind in die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Kirchensteuer auch Einkommensteile einzubeziehen, die erst nach Wirksamwerden des Kirchenaustritts im Austrittsjahr zugeflossen sind (vgl. BFH-Urteil vom 15.10. 1997 I R 33/97, BStBl II 1998, 126 zur gleichlautenden Regelung im Kirchensteuergesetz Baden-Württemberg).

Dementsprechend hat das Finanzamt aufgrund des Austritts des Rechtsvorgängers der Klägerin aus der katholischen Kirche am 19.09.2001 von der maßgeblichen Einkommensteuer (§§ 4 Abs. 1 Nr. 1 a, 5 Abs. 1 KiStG NW) die Kirchensteuer nur für 9 Monate anteilig berechnet.

Dem stehen auch aus verfassungsrechtlicher Sicht keine Bedenken entgegen. Die Zwölftelungsregelung ist verfassungsgemäß (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 1998, 126 m.w.N.).

Insbesondere verstößt sie nicht gegen Artikel 4 Abs. 1 Grundgesetz. Zwar ist es Ausfluss der durch diese Vorschrift gewährleisteten Glaubens- und Bekenntnisfreiheit, nicht zu öffentlichen Abgaben herangezogen zu werden, die nur von Kirchenmitgliedern erhoben werden dürfen. Die Heranziehung zur Kirchensteuer eines aus der Kirche Ausgetretenen über den Zeitraum des Austritts hinaus bis zum Ende des laufenden Kalenderjahres ist daher grundsätzlich verfassungswidrig (vgl. BVerfG-Beschluss vom 08.02.1977 1 BvR 329/71, BStBl II 1977, 451). Da nach § 3 Abs. 1 KiStG NW die Steuerpflicht mit Ablauf des Kalendermonats endet, in dem die Erklärung des Kirchenaustritts wirksam geworden ist, findet eine Nachbesteuerung im vorgenannten Sinne jedoch nicht statt. Die Erfassung solcher Einkunftsteile, die dem Steuerpflichtigen erst nach Wirksamwerden des Kirchenaustritts zufließen, sind einer verfassungsrechtlich unzulässigen Nachversteuerung nicht gleichzustellen, da durch die Zwölftelung im Grundsatz nur von einer zeitanteiligen Kirchensteuerpflicht ausgegangen wird. Im Grunde soll die Zwölftelungsregelung nur für den einmaligen Veranlagungszeitraum des Kirchenaustritts der Verwaltungsvereinfachung dienen (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 1998, 126 m.w.N.). Dies gilt auch dann, wenn nach dem Kirchenaustritt noch Einmalzahlungen oder Sondereinkünfte zufließen, z.B. in Form eines Veräußerungsgewinnes (vgl. BVerwG-Urteil vom 12.02.1988 8 C 16/86, BVerwGE 79, 62 und Urteil FG Baden-Württemberg vom 16.09.1994 9 K 227/92, EFG 1995, 138)

Auch kann sich die Klägerin nicht erfolgreich darauf berufen, dass eine verfassungswidrige Nachbesteuerung darin liege, dass die Abfindung als Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes gezahlt werde und der Zeitpunkt der Auflösung des Arbeitsverhältnisses gerade nach dem Kirchenaustritt gelegen habe. Eine Abfindung wird für die (vorzeitige) Beendigung eines Arbeitsverhältnisses aufgrund des bisherigen Arbeitsvertrages gezahlt. Sie hat ihre Grundlage in der vergangenen, u.U. langjährigen Tätigkeit für den Arbeitgeber und wird in der Regel nach der Dauer des Arbeitsverhältnisses bemessen. Die Abfindung wird damit während des bestehenden Arbeitsverhältnisses erwirtschaftet und stellt eine zusätzliche Vergütung der Arbeitstätigkeit dar. Dem steht nicht entgegen, dass sie (auch) dazu dienen soll, den Übergang in eine andere Tätigkeit oder den Ruhestand zu erleichtern. Sie ist insoweit mit einem Veräußerungsgewinn im Rahmen der gewerblichen Einkünfte zu vergleichen, wie die in beiden Fällen eingreifende Steuervergünstigung nach § 34 EStG

deutlich macht. Diese enge Verknüpfung mit dem bestehenden Arbeitsverhältnis rechtfertigt die grundsätzliche Einbeziehung der Abfindung in die Bemessungsgrundlage.

Eine Nachbesteuerung könnte allenfalls insoweit angenommen werden, als möglicherweise Teile der Abfindung erst nach dem Kirchenaustritt erwirtschaftet worden sind. Im Streitfall ist die weit vor dem Kirchenaustritt getroffenen Aufhebungsvereinbarung kurz nach diesem wirksam geworden, so dass in dieser geringen Zeitspanne zwischen Aufhebung und Austritt allenfalls ein unerheblicher Teil der Abfindung hätte erwirtschaftet werden können. Diese dann kaum ins Gewicht fallende Nachbesteuerung wäre jedoch durch die Anwendung der Zwölfteilungsregelung ausreichend kompensiert worden. 26

Der auf den Erlass von Kirchensteuer aus Billigkeitsgründen gerichtete Hilfsantrag ist unzulässig. 27

Es kann dahin gestellt bleiben, ob angesichts der Tatsache, dass der Beklagte in keinem Schriftsatz zu der Frage des Erlasses Stellung genommen hat und einen solchen Antrag auch nicht ausdrücklich abgelehnt hat, der Erlassantrag überhaupt beschieden wurde. Jedenfalls fehlt es an einem Vorverfahren, das gemäß § 44 Abs. 1 FGO Zulässigkeitsvoraussetzung für die mit vorliegendem Hilfsantrag erhobene Verpflichtungsklage ist. In der Einspruchsentscheidung vom 02.12.2003 ist lediglich über die Frage der Rechtmäßigkeit der Kirchensteuerfestsetzung im Einkommensteuerbescheid 2001 entschieden worden. Mit keinem Wort ist auf die Möglichkeit eines Erlasses aus Billigkeitsgründen eingegangen worden, so dass der Erlassantrag nicht Gegenstand der Einspruchsentscheidung war. Unerheblich ist, dass der Beklagte im Klageverfahren auch Argumente gegen einen Erlass der streitigen Kirchensteuer vorgetragen hat. 28

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 29