
Datum: 15.03.2024
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 2056/21 AO
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2024:0315.4K2056.21AO.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über den Erlass der Kirchensteuer für 2017. 1

Ursprünglich war der Kläger mit einem Anteil von 85 % Gesellschafter einer GbR, die Eigentümerin eines Grundstücks war. Weiterer Gesellschafter mit 15 % war Herr X. G.. Die GbR vermietete oder verpachtete das Grundstück an die J. G. Ingenieurgesellschaft mbG (im Folgenden nur: GmbH), deren Alleingesellschafter der Kläger war. Steuerrechtlich bestand eine Betriebsaufspaltung; die GmbH-Anteile des Klägers waren Sonderbetriebsvermögen bei der gewerblichen Mitunternehmerschaft (GbR). 2

Der Kläger beabsichtigte eine Veräußerung eines Teils der GmbH-Anteile. Daher erfolgte eine steuerneutrale Übertragung des im Eigentum der GbR stehenden Grundstücks auf die gewerblich geprägte G. Immobilien GmbH & Co. KG (im Folgenden nur: GmbH & Co. KG). Die weiterhin im Eigentum des Klägers stehenden Anteile an der GmbH wurden damit Sonderbetriebsvermögen bei der GmbH & Co. KG. 3

Im Vorfeld der geplanten Veräußerung der Anteile an der GmbH stellten der Kläger bzw. der Klägervertreter u. a. Überlegungen zur Reduzierung der Kirchensteuerbelastung in Ansehung des Veräußerungsgewinns an. Neben der Möglichkeit eines Kirchenaustritts wurde auch ein Teilerlass der Kirchensteuer in den Blick genommen. Hintergrund solcher Erlassüberlegungen sind die sog. Erlassrichtlinien für den nordrhein-westfälischen Teil des Bistums N-Stadt. Dort heißt es u. a.

[...]

(5) Eine generalisierende Erlassregelung gilt für folgende außerordentliche Einkünfte:

a) Einkünfte gemäß § 34 EStG (u. a. Betriebsaufgaben, Veräußerungsgewinne, Arbeitgeberabfindungen);

Maßgebend ist die Qualifizierung des Finanzamtes in dem betreffenden Steuerbescheid. Ausnahmen in besonderen Einzelfällen bleiben hiervon unbenommen.

b) die im Rahmen der gewerblichen Einkünfte versteuerten Veräußerungsgewinne gemäß § 17 EStG. Es zählen hierzu auch die im § 34 EStG ausgenommenen steuerpflichtigen Teil der Veräußerungsgewinne, die nach § 3 Nr. 40 b EStG in Verbindung mit § 3c Abs. 2 EStG teilweise steuerbefreit sind.

Auf die vorg. Einkünfte wird ein Kirchensteuererlass von 50 % gewährt. Dieser Erlass ist begrenzt auf maximal 50 % der tatsächlich festgesetzten Kirchensteuer.

(6) Bei bestehendem Kappungsanspruch erfolgt die Berechnung unter Anrechnung des Erlassbetrages.

[...]

Die Erlassrichtlinie, die nicht staatlich anerkannt ist, gilt seit dem 20.09.2014.

Der Beklagte wendete die Erlassrichtlinie in Verfahren betreffend andere Steuerpflichtige wie folgt an: Im Falle einer Teilveräußerung eines Betriebs (zur Klarstellung: nicht Teilbetriebsveräußerung), der Veräußerung von GmbH-Anteilen des Betriebsvermögens unter Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Übrigen (Gebäude des Betriebsvermögens) und der teilweisen Veräußerung von GmbH-Anteilen des Sonderbetriebsvermögens wurde der Erlass abgelehnt. Begründet wurde dies zum Teil allein unter Hinweis auf die Nichtverwirklichung des § 34 EStG, zum Teil wurde ausgeführt, dass Grundlage der Erlassregelung die vollständige Beendigung der unternehmerischen Betätigung sei. Im Falle eines aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen erzielten Gewinns nach § 17 EStG wurde der Erlass bewilligt, wobei aus dem Aktenstück (Blatt 190 der Gerichtsakte) nicht hervorgeht, ob der Stpfl. einen Teil seiner Kapitalgesellschaftsanteile, seine gesamte, aber nicht das gesamte Nennkapital der Kapitalgesellschaft umfassende Beteiligung oder eine das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an der Kapitalgesellschaft veräußert hatte.

Der steuerliche Berater wandte sich im Vorfeld an den Beklagten. Es fand jedenfalls am 29.05.2017 ein Telefonat zwischen dem Klägervertreter und einer Mitarbeiterin des Beklagten (Frau M.) statt. Im Anschluss an dieses Gespräch übermittelte der Klägervertreter an die Mitarbeiterin des Beklagten eine eMail, in der u. a. wörtlich mitgeteilt wird, dass sich die Anteile im Betriebsvermögen befinden und der Kläger „seine GmbH Anteile zu 85 % veräußert“. Im Übrigen enthält die eMail Kirchensteuerberechnungen, um die

Kirchensteuerbelastung des Klägers im Falle einer Veräußerung sowohl für die Variante „Kirchenaustritt“ als auch „kein Kirchenaustritt“ zu quantifizieren. In den Berechnungen ist von einem „Veräußerungsgewinn § 17 EStG“, einem „Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG“ und von einem „Anteil 85 %“ die Rede. Die eMail schließt u. a. mit der Bitte um eine schriftliche Zusage. Für den weiteren Inhalt wird im Übrigen auf die eMail vom 29.05.2017 nebst den Berechnungen Bezug genommen (Verfahrensakte des Beklagten).	
Am 31.05.2017 sendete der Klägervertreter eine weitere eMail an die Mitarbeiterin des Beklagten, in welcher er mitteilte, dass der Kläger im Falle eines 50 %-igen Erlasses nicht aus der Kirche austreten werde. Ferner heißt es: „Bitte bestätigen sie mir deshalb verbindlich den entsprechenden Erlass“. Im Übrigen wird auf die eMail vom 31.05.2017 Bezug genommen (Verfahrensakte des Beklagten).	16
Der Beklagte adressierte darauf hin folgendes Schreiben vom 31.05.2017, das mit „Erlasspraxis bei Veräußerungsgewinnen (§ 17 EStG)“, an den Klägervertreter:	17
<i>„gerne bestätigen wir Ihnen die ständige Erlasspraxis, bei Vorliegen von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften i. S. des § 17 EStG, von der auf diesen Gewinn entfallenden rk. Kirchensteuer 50 % aus Billigkeitsgründen zu erlassen. So sehen es die Erlassrichtlinien vor.</i>	18
<i>Voraussetzung ist die weiterhin bestehende Mitgliedschaft Ihres Mandanten in der Kath. Kirche“.</i>	19
In der eMail vom 31.05.2017, mit welcher der Beklagte das Schreiben vorab übermittelte, nahm der Beklagte auf „die gewünschte Bestätigung“ Bezug.	20
Mit Veräußerungs- und Übertragungsvertrag vom 07.07.2017 veräußerte der Kläger 85 % seiner Beteiligung an der GmbH.	21
Das für die GmbH & Co. KG zuständige Finanzamt stellte mit Bescheid vom 11.02.2019 u. a. einen Sonderbetriebsgewinn in Höhe von xxxxx EUR fest. Dieser Betrag entspricht dem anlässlich der Veräußerung der GmbH-Anteile verwirklichten Veräußerungsgewinn.	22
Das Finanzamt H-Stadt setzte mit Bescheid vom 09.05.2019 die römisch-katholische Kirchensteuer für den Veranlagungszeitraum 2017 auf xxy EUR fest.	23
Der Kläger beantragte am 13.06.2019 sowohl die Kappung der Kirchensteuer als auch den Erlass der Kirchensteuer nach Maßgabe der für außerordentliche Einkünfte bzw. Veräußerungsgewinne i. S. v. § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) bestehenden Erlassrichtlinie des Beklagten.	24
Mit Bescheid vom 07.08.2019 wurde die Einkommensteuerfestsetzung geändert und die Kirchensteuer auf xxz EUR festgesetzt.	25
Der Beklagte lehnte den Erlass unter dem Gesichtspunkt „außerordentliche Einkünfte“ mit Schreiben vom 28.10.2020 ab. Die Anteile an der J. G. GmbH seien Sonderbetriebsvermögen bei der GmbH & Co. KG gewesen und der Gewinn aus der Veräußerung sei als laufender Gewinn eingeordnet worden, der die Voraussetzungen der §§ 16, 34 EStG nicht erfülle. Der Beklagte erließ die Kirchensteuer für 2017 allerdings in Höhe eines Teilbetrages von xx EUR unter dem Gesichtspunkt der sog. Kirchensteuerkappung (Bescheid des Beklagten vom 28.10.2010).	26

Der Kläger legte gegen die Ablehnung des Teilerlasses am 30.11.2020 Einspruch ein. Zur Begründung trug er vor, dass er, der Kläger, die Anteile an der GmbH in das Sonderbetriebsvermögen einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG überführt habe, damit im Falle der Veräußerung von 85 % der Anteile die stillen Reserven hinsichtlich der ihm verbliebenen 15 %-Beteiligung nicht aufdeckt würden. Da er aufgrund seiner fortan nur noch 15 %-betragenden Beteiligung in der GmbH keine Mehrheitsmacht mehr innehatte, habe er seine Selbständigkeit aufgegeben. Seine Beteiligung sei so gering, dass er noch nicht einmal die Entscheidungen der anderen Gesellschafter verhindern könne. Der Kläger machte ferner geltend, dass ihm bzw. seinem steuerlichen Berater im Vorfeld der Veräußerung vom Beklagten bestätigt worden sei, dass bei Vorliegen von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften die auf diesen Gewinn entfallende Kirchensteuer in Höhe von 50 % aus Billigkeitsgründen erlassen werde. Es sei zwar darauf hingewiesen worden, dass kein Rechtsanspruch auf den Erlass bestehe, aber die Erlasspraxis auch den vom Kläger beschriebenen Fall erfasse. Der Kirchenaustritt sei daher für den Kläger nicht in Betracht gekommen.

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 09.07.2021 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass die kirchenspezifische Erlassregelung ihren Grund darin finde, dass außerordentliche Einkünfte gemäß § 34 Abs. 2 EStG und Veräußerungsgewinne gemäß § 17 EStG der zusätzlichen oder einzigen Altersversorgung des Steuerpflichtigen dienen sollen. Daher sei Grundlage der Erlassregelung eine vollständige Beendigung der unternehmerischen Betätigung. An einer solchen Aufgabe fehle es im Streitfall indes. Auch ansonsten sei eine besondere Unbilligkeit, die einen Erlass rechtfertigen könne, nicht ersichtlich. 28

Der Kläger hat am 11.08.2021 Klage erhoben. 29

Der Kläger vertritt auch im Klageverfahren die Ansicht, dass der vom Kläger verwirklichte Sachverhalt von der Erlassrichtlinie des Beklagten erfasst werde und daher ein Anspruch auf den Teilerlass bestehe. Dass es der tatsächlichen Erlasspraxis entspreche, dass Beteiligungen des Betriebsvermögens, die nicht zu 100 % veräußert werden, nicht erfasst sein sollen, ergebe sich jedenfalls nicht aus den vom Beklagten vorgetragenen Beispielfällen. 30

Dessen ungeachtet ist er der Ansicht, dass das Schreiben des Beklagten vom 31.05.2017 als verbindliche Auskunft Bindungswirkung entfalte. Aufgrund des Telefonats, der sich anschließenden eMails und der Überlassung der Berechnungen sei der Sachverhalt vollständig dargestellt worden; vor allem sei erkennbar gewesen, dass die Anteile an der GmbH im Betriebs- und nicht im Privatvermögen gehalten worden seien. Zudem sei auch eine Angabe zur 100 %-Beteiligung gemacht worden. Denn es sei eine Veräußerung zu 85 % mitgeteilt worden. Da sich keine Nachfragen zum Sachverhalt von Seiten des Beklagten ergeben haben, habe der Kläger davon ausgehen dürfen, dass der Sachverhalt eindeutig vorgetragen worden sei. Wenn es wirklich der Erlasspraxis des Beklagten entspreche sollte, dass eine Teilveräußerung aus dem Betriebsvermögen keinen Erlass rechtfertigt, dann hätte der Beklagte die begehrte Zusage ablehnen müssen, was er aber nicht getan habe. Dass das Schreiben des Beklagten vom 31.05.2017 formal keinen Hinweis auf die Eigenschaft als verbindliche Auskunft enthalte, stehe einer Bindungswirkung nicht entgegen. Denn die Abgabenordnung (AO) enthalte keine Formvoraussetzungen für verbindliche Auskünfte. Entscheidend sei, dass die Aussage des Beklagten für den Kläger große Bedeutung gehabt und der Kläger sich auf die Aussage verlassen habe. Das sei gerade auch deshalb von Bedeutung, weil der Kläger auch die Möglichkeit des Kirchenaustrittes gehabt habe, um einen 31

Teil der Kirchensteuer auf den Veräußerungsgewinn zu vermeiden.

- Der Kläger beantragt, 32
- den Beklagten unter Aufhebung der Ablehnungsentscheidung in Gestalt der 33
Einspruchsentscheidung vom 09.07.2021 zu verpflichten, die mit Bescheid vom 07.08.2019
für den Veranlagungszeitraum 2017 festgesetzte Kirchensteuer nach Absatz 5 der
Erlassrichtlinie in Höhe von 50 % der Kirchensteuer, die auf den Gewinn aus der
Veräußerung der Anteile an der J. GmbH entfällt, unter Anrechnung des bereits unter
Anwendung der sog. Kappungsregelung erlassenen Betrages zu erlassen.
- Der Beklagte beantragt, 34
- die Klage abzuweisen. 35
- Der Beklagte knüpft an die Begründung der Einspruchsentscheidung an und verweist auf die 36
Notwendigkeit der Beendigung der bisherigen Tätigkeit und vor allem die Anknüpfung der
Erlassrichtlinie an die Tatbestände des § 34 EStG und des § 17 EStG. Der
Veräußerungsgewinn des Klägers sei steuerrechtlich als laufender gewerblicher Gewinn
behandelt worden und der Kläger sei weiterhin an der GmbH beteiligt, weshalb die
Voraussetzungen von Ziffer 5 der Erlassrichtlinien nicht erfüllt seien. Es liege auch keine
Unbilligkeit im Einzelfall im Sinne der §§ 163, 227 AO vor. Die Versteuerung eines
Veräußerungsgewinns erfasse einen Vermögenszuwachs, der bisher unbesteuert geblieben
sei, und dies sei nicht sachwidrig. Auch die Höhe der Steuerbelastung sei nicht unzumutbar.
- Zu seiner Erlasspraxis trägt der Beklagte vor, dass im Falle der Veräußerung von 37
Kapitalgesellschaftsanteilen des Betriebsvermögens nur dann ein Erlass gewährt werde,
wenn die Veräußerung das gesamte Nennkapital umfasse. Sei die Beteiligung dem
steuerlichen Privatvermögen zuzurechnen, erfolge ein Erlass nur, wenn die Beteiligung
vollständig veräußert werde.
- Auch aus dem Schreiben vom 31.05.2017 könne der Kläger keine Rechte herleiten. Das 38
ergebe sich u. a. daraus, dass der Sachverhalt nicht vollständig offengelegt worden sei. Die
Sachbearbeiterin des Beklagten habe den Schriftverkehr mit dem Klägervertreter
dahingehend verstanden, dass mit der Veräußerung der 85 %-Beteiligung die gesamte
Beteiligung des Klägers aufgegeben werde und nicht bloß ein Teil einer Beteiligung.
Anlässlich der Vorabanfrage des Klägervertreters seien auch keine genauen Angaben zur
konkreten Beteiligungshöhe, zu den Umständen, die eine Zuordnung der Beteiligung zum
Betriebsvermögen begründeten, oder auch zu dem Betriebsvermögen, zu dem sie gehörte,
gemacht worden. Erst die Auswertung der anlässlich des Teilerlassverfahrens vorgelegten
Vertragsunterlagen und Feststellungsbescheide habe für den Beklagten erkennbar gemacht,
dass der Kläger ursprünglich zu 100 % an der GmbH beteiligt gewesen sei und die 85 %-
Veräußerung somit nur eine Teilveräußerung darstellte. Zudem dürfe der Beklagte auch
keine verbindlichen Auskünfte erlassen. Die Regelung des § 89 Abs. 2 AO gelten nur für das
Finanzamt und das Bundeszentralamt für Steuern. Auch bei entsprechender Anwendung der
Abgabenordnung über § 8 des Kirchensteuergesetzes NRW (KiStG NRW) sei nicht
erkennbar, auf welcher Grundlage der Beklagte zur Erteilung von verbindlichen Auskünften
berechtigt sein sollte. Schließlich habe der Kläger überhaupt nicht um die verbindliche
Beantwortung einer Rechtsfrage gebeten, was aber Voraussetzung des § 89 Abs. 2 AO sei.
Der Kläger habe vielmehr nur um die Bestätigung der Ausübung des Ermessens in eine
bestimmte Richtung gebeten. Das sei der Beantwortung einer Rechtsfrage nicht
gleichzusetzen.

Der Berichtersteller hat die Sache mit den Beteiligten am 15.08.2023 erörtert. Auf das Protokoll zum Erörterungstermin wird Bezug genommen. 39

Der Senat hat die Sache am 15.03.2024 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 40

Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage ist unbegründet. Die Ablehnung des begehrten Kirchensteuererlasses ist nicht rechtswidrig und der Kläger wird durch die Ablehnung nicht in seinen Rechten verletzt (§ 101 Satz 1 FGO). 41

1. Der Kläger hat keinen Anspruch auf Erlass der Kirchensteuer. 42

a. Nach § 1 des Gesetzes über die Erhebung von Kirchensteuern im Land Nordrhein-Westfalen (KiStG NRW) erheben die Katholische Kirche und die Evangelische Kirche im Lande Nordrhein-Westfalen Kirchensteuern aufgrund jeweils eigener Kirchensteuerordnungen. Für den Beklagten ist die Kirchensteuerordnung vom 31.08.1987 (KiABl. 1987, Nr. 18, in der Fassung der Änderungsverordnung vom 08.09.2014, KiABl. 2015, 80, im Folgenden nur: KiStO) maßgeblich. Nach § 3 KiStO erhebt der Beklagte die Kirchensteuer als Zuschlag zur Einkommensteuer, zur Lohnsteuer und zur Kapitalertragsteuer („Kirchensteuer vom Einkommen“). Bemessungsgrundlage der Kirchensteuer sind die Einkommensteuer, die Lohnsteuer und die Kapitalertragsteuer nach Maßgabe des § 51a EStG. Der Steuersatz beträgt 9 v. H. (siehe den staatlich anerkannten Kirchensteuerbeschluss für 2017 vom 26.09.2016, KiABl. 2017, 59 sowie die Bekanntmachung über den Kirchensteuerbeschluss für das Steuerjahr 2017 durch FM NRW vom 26.01.2017, BStBl. I 2017, 346). 43

Der von dem Kläger begehrte Erlass der Kirchensteuer ist einem der Kirchensteuerfestsetzung nachgelagerten Erlassverfahren überantwortet. Eine solche Entscheidung über den Erlass von Kirchensteuer ist nicht der Überprüfung durch die staatlichen Gerichte entzogen (§ 14 Abs. 3 und Abs. 4 KiStG NRW, vgl. BFH-Urteil vom 01.07.2009 I R 81/08, BFHE 226, 90, BStBl. II 2011, 379; *Hammer* in Pirson/Rüfner/Germann/Muckel, Handbuch des Staatskirchenrechts, Band 3, 2020, S. 3010 m. w. N.). Der von dem Kläger begehrte Erlass kommt jedoch nur dann in Betracht, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Erlass erfüllt sind und der Kläger einen Anspruch auf den Erlass hat. 44

Der vom Kläger begehrte Teilerlass ist allerdings nicht von § 227 AO i. V. m. § 8 Abs. 1, Abs. 4 KiStG NRW gedeckt (dazu b.) und eine spezifische kirchensteuerliche Erlassermächtigung ist in NRW nicht vorhanden (dazu c.). Sofern man die Erlassrichtlinie des Beklagten als ausreichende Erlassgrundlage ansehen wollte, wären die dort genannten Erlassvoraussetzungen jedenfalls nicht erfüllt (dazu d.). 45

b. § 227 AO trägt den von dem Kläger begehrten Erlass nicht. Nach dieser Norm, die auch für die Kirchensteuer gilt (§ 8 Abs. 1 KiStG NRW), können Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen werden, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. 46

Die Entscheidung über den Erlassantrag ist eine Ermessensentscheidung, die im finanzgerichtlichen Verfahren nur dahin überprüft werden darf, ob die Ablehnung der Erlassentscheidung rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten worden sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist (§ 102 Satz 1 FGO). Stellt das Gericht eine Ermessensüberschreitung oder einen Ermessensfehler fest, ist es grundsätzlich auf die Aufhebung der angefochtenen Verwaltungsentscheidung beschränkt. Nur wenn der Ermessensspielraum im konkreten Fall derart eingeengt ist, dass nur eine Entscheidung als ermessensgerecht in Betracht kommt (sog. Ermessensreduzierung auf Null), ist es befugt, seine Entscheidung an die Stelle der Ermessensentscheidung der Verwaltungsbehörde zu setzen und eine Verpflichtung zum Erlass auszusprechen (BFH-Urteile vom 26.10.1994 X R 104/92, BFHE 176, 3, BStBl. II 1995, 297 und vom 17.04.2013 X R 6/11, BFH/NV 2013, 1537).

Der Zweck des § 227 AO (und auch der des § 163 AO) liegt darin, sachlichen und persönlichen Besonderheiten des Einzelfalles, die der Gesetzgeber in der Besteuerungsnorm nicht berücksichtigt hat, durch eine nicht den Steuerbescheid selbst ändernde Korrektur des Steuerbetrages insoweit Rechnung zu tragen, als sie die steuerliche Belastung als unbillig erscheinen lassen (BFH-Urteil vom 17.04.2013 X R 6/11, BFH/NV 2013, 1537). Persönliche Unbilligkeitsgründe scheiden hier offensichtlich aus, weshalb allein die sachliche Unbilligkeit in den Blick zu nehmen ist. Sachlich unbillig ist die Festsetzung einer Steuer, wenn sie zwar äußerlich dem Gesetz entspricht, aber den Wertungen des Gesetzgebers im konkreten Fall derart zuwiderläuft, dass die Erhebung der Steuer als unbillig erscheint. So verhält es sich, wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass der Gesetzgeber die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage – wenn er sie als regelungsbedürftig erkannt hätte – im Sinne der beabsichtigten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte. Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt dagegen keine Billigkeitsmaßnahme (BFH-Urteil vom 17.04.2013 X R 6/11, BFH/NV 2013, 1537).

48

Hier fehlt es an der vorstehend skizzierten Unbilligkeit im Einzelfall. Mit der Anknüpfung der Kirchensteuer an die Einkommensteuer haben der Landesgesetzgeber NRW und der Beklagte in Kauf genommen, dass die Regelungen zur Bemessung der Einkommensteuer auf die Kirchensteuer durchschlagen. Dies gilt auch für außerordentlichen Einkünfte im Sinne von § 34 EStG sowie die Veräußerungsgewinne nach Maßgabe von § 17 EStG. Vor allem für die Veräußerungsgewinne gilt das Realisationsprinzip, was naturgemäß zur Aufdeckung aller stillen Reserven in einem Veranlagungszeitraum und damit zu einer hohen – teils durch die Progression erhöhend beeinflussten – Steuerbelastung führen kann. Dies ist aber systemgerecht, weil in der Vergangenheit auf die Besteuerung der stillen Reserven bewusst verzichtet wurde. Ein Erlass der Kirchensteuer, soweit sie auf solche Veräußerungsgewinne entfällt, korrigiert diese Konzeption in allgemeiner Weise und nicht bloß im Hinblick auf einen Einzelfall. Daher ist § 227 AO nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der sich der Senat anschließt, keine taugliche Rechtsgrundlage für einen solchen Erlass (BFH-Urteil vom 01.07.2009 I R 81/08, BFHE 226, 90, BStBl. II 2011, 379; im Ergebnis auch schon BFH-Beschluss vom 25.01.2005 I B 79/04, BFH/NV 2005, 1232).

49

c. Kirchensteuerrechtliche Erlassstatbestände im Gesetzesrang, die das Begehren der Kläger tragen könnten, existieren nicht. Das KiStG NRW selbst enthält keine eigenständige Regelung über den Erlass von Kirchensteuern. Insbesondere eine Regelung wie § 8 Abs. 4 KiStG NRW, wonach die Kirchen für Stundung und Erlass zuständig sind, hat das Bundesverwaltungsgericht nicht als normative Grundlage ausreichen lassen. Denn einer

50

solchen Regelung fehlt es an der notwendigen Vorgabe der Erlassvoraussetzungen und sei es auch nur generalklauselartig (BVerwG-Urteil vom 21.05.2003 9 C 12/02, BVerwGE 118, 201). Entsprechendes gilt für das nach § 16 KiStG NRW staatlich anerkannte kirchliche Steuerrecht. § 13 Abs. 2 KiStO bestimmt lediglich, dass der Beklagte über Anträge auf Erlass oder Stundung der Kirchensteuer der Beklagte nach Maßgabe der Satzung des Kirchensteuerrates entscheidet. Die damit angesprochene, für das Streitjahr maßgebliche Satzung des Kirchensteuerrates vom 04.06.2004 (KiABl. 2004, 129) in der Fassung der Änderungssatzung vom 31.08.2009 (KiABl. 2009, 171) (KiStR-Satzung) wiederum enthält keine materielle Erlassregelung, sondern lediglich eine auf § 13 KiStO bezugnehmende Zuständigkeitsregelung in Ansehung der Erlassentscheidungen (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 KiStR-Satzung). Schließlich enthält auch der Kirchensteuerbeschluss für 2017 vom 26.09.2016 keine Erlassregelung.

d. Daher kann der Kläger sein Begehren allenfalls auf die Erlassrichtlinie stützen. 51
Dabei kann der Senat offenlassen, ob es der Erlassregelung – insbesondere vor dem Hintergrund, dass für die Kirchensteuer der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung gilt und sich dieser Grundsatz auch auf Steuerbefreiungen und Erlassstatbestände erstreckt (vgl. BVerwG v. 21.05.2003 – 9 C 12/02, BVerwGE 118, 201) – mangels staatlicher Anerkennung bereits an der für das Finanzgericht als staatliches Gericht maßgeblichen staatlichen Geltung fehlt. Denn jedenfalls sind die Voraussetzungen des Abs. 5 der Erlassrichtlinie nicht erfüllt.

aa. Nach Abs. 5 Buchst. a Satz 1 der Erlassrichtlinie ist ein Teilerlass für den Fall 52
vorgesehen, dass der Steuerpflichtige außerordentliche Einkünfte im Sinne von § 34 EStG erzielt hat.

Ein solcher Fall des § 34 EStG liegt nicht vor. Der Kläger hat keinen Betrieb bzw. Teilbetrieb 53
im Sinne von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, keinen gesamten Mitunternehmeranteil im Sinne von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und auch keinen gesamten Anteil eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA im Sinne von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG veräußert. Es sind vielmehr GmbH-Anteile veräußert worden.

Auch aus § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ergibt sich nichts Anderes: Im Falle der 54
Veräußerung einer das gesamte Nennkapital einer Kapitalgesellschaft umfassenden Beteiligung sieht das Gesetz zwar eine Teilbetriebsfiktion vor und diese Teilbetriebsfiktion gilt auch, wenn eine Veräußerung aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers heraus erfolgt (vgl. *Schallmoser* in Brandis/Heuermann § 16 EStG Rz. 213). Allerdings umfasste die von dem Kläger veräußerte Beteiligung nicht das gesamte Nennkapital; veräußert wurde eine Beteiligung im Umfang von 85 %. Zudem würde es selbst dann, wenn eine 100 %-Beteiligung veräußert worden wäre, an einer Zuordnung des Veräußerungsgewinns zu § 34 EStG fehlen. Denn § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG bestimmt, dass die § 3 Nr. 40 Buchst. b EStG unterfallenden Veräußerungsgewinnbestandteile „nicht als außerordentliche Einkünfte in Betracht“ kommen. Das kann nur so verstanden werden, dass es sich bei den nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens verbleibenden steuerpflichtigen Teil eines aus der Veräußerung einer 100 %-igen Kapitalgesellschaftsbeteiligung erzielten Gewinns nicht um außerordentliche Einkünfte im Sinne von § 34 EStG handelt. Mit der Ausklammerung solcher Veräußerungsgewinne wird eine Doppelbegünstigung durch § 34 EStG und § 3 Nr. 40 EStG vermieden (*Schießl* in Brandis/Heuermann § 34 EStG Rz. 39; *Wacker* in Schmidt § 34 EStG Rz. 28). Wenn es sich einkommensteuerrechtlich bei einem solchen Veräußerungsgewinn nicht um Einkünfte im Sinne von § 34 EStG handelt, gilt dies auch für Abs. 5 Buchst. a Satz 1 der Erlassrichtlinie.

bb. Ein Teilerlass ist ferner vorgesehen für „die im Rahmen der gewerblichen Einkünfte versteuerten Veräußerungsgewinne gemäß § 17 EStG (Abs. 5 Buchst. b Satz 1 der Erlassrichtlinie). Diese Voraussetzung liegt nicht vor, da die GmbH-Anteile kein Privatvermögen darstellten; sie waren Sonderbetriebsvermögen. 55

cc. Auch aus der Richtlinienregelung in Abs. 5 Buchst. b Satz 2 lässt sich für das Begehren des Klägers nichts herleiten. Ungeachtet der Frage, ob man diese Regelung „tatbestandserweiternd“ als weiteren Erlassgrund in die Betrachtung einzubeziehen hat, würde er jedenfalls nicht die hier verwirklichte Konstellation erfassen. 56

Satz 1 von Abs. 5 Buchst. b nimmt auf die als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifizierenden Veräußerungsgewinne im Sinne von § 17 EStG Bezug und nach Satz 2 des Abs. 5 Buchst. b „zählen hierzu auch die im § 34 EStG ausgenommenen steuerpflichtigen Teil der Veräußerungsgewinne, die nach § 3 Nr. 40 b EStG in Verbindung mit § 3c Abs. 2 EStG teilweise steuerbefreit sind.“ Buchst. b Satz 2 macht dort, wo er steht, auf den ersten Blick indes keinen Sinn. Er schließt sich an den Tatbestand betreffend § 17 EStG an, aber Einkünfte im Sinne von § 17 EStG sind (nach im Streitjahr geltender Rechtslage) nie solche im Sinne von § 34 EStG, weshalb (jedenfalls) insoweit ein Bezug auf § 34 EStG ins Leere geht. 57

Wenn man unterstellt, dass jede Regelung eine Bedeutung hat, dann stellt sich die Frage, welche dies in Bezug auf diesen Satz 2 ist. Betrachtet man lediglich die Erlassrichtlinie und legt diese objektiv aus, dann sind zwei Deutungsmöglichkeiten denkbar: 58

Erstens, es erscheint denkbar, Abs. 5 Buchst. b Satz 2 auf Abs. 5 Buchst. a zu beziehen. Denn so wie der Satz 2 formuliert wurde (vor allem Bezugnahme auf Buchstabe b des § 3 Nr. 40 EStG und nicht des für § 17 EStG einschlägigen Buchstaben c des § 3 Nr. 40 EStG), würde er bezogen auf Abs. 5 Buchst. a den Fall erfassen, dass anlässlich einer Betriebs-, Teilbetriebs- oder Mitunternehmeranteilsveräußerung auch Kapitalgesellschaftsanteile mitveräußert worden sind oder es gerade aufgrund der Veräußerung der Kapitalgesellschaftsanteile zu einer fingierten Teilbetriebsveräußerung gekommen ist (Teilbetriebsfiktion des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) und deshalb partiell oder sogar vollständig das Teileinkünfteverfahren angewendet wurde. In Ansehung von Abs. 5 Buchst. a wäre eine Regelung wie Satz 2 auch stimmig: Denn die mit dem Teileinkünfteverfahren einhergehende Nichtbesteuerung des Veräußerungsgewinns, wird anlässlich der Kirchensteuerveranlagung wieder rückgängig gemacht (vgl. § 51a Abs. 2 Satz 2 EStG). § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG, der wegen der teilweisen Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 die aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen erzielten Bestandteile des Veräußerungsgewinns aus der Vergünstigung des § 34 EStG ausklammert (zwecks Vermeidung einer Doppelbegünstigung, s. o.), berücksichtigt diese kirchensteuerrechtliche „Gegenläufigkeit“ naturgemäß nicht und diese „Lücke“ könnte dann Abs. 5 Buchst. b Satz 2 der Erlassrichtlinie schließen wollen. Dann zeigte sich allerdings die systematische Fehlplatzierung dieses Satz 2; er hätte sich an Abs. 5 Buchst. a anschließen müssen. 59

Zweitens, es erscheint ebenso denkbar, dass Abs. 5 Buchst. b Satz 2 unausgesprochen eine bewusst über § 17 EStG hinausgehende Erstreckung des Abs. 5 Buchst. b Satz 1 auf Kapitalgesellschaftsbeteiligungen des Betriebsvermögens voraussetzt. So würde Satz 2 z. B. dann einen eigenständigen Sinn innerhalb des Abs. 5 Buchst. b erhalten, wenn in Buchst. b Satz 1 nicht nur auf § 17 EStG, sondern auch auf § 16 EStG Bezug genommen würde. Dann würde Buchst. b mit seinem Satz 2 stimmig, weil der Beklagte mit der Bezugnahme auf § 3 Nr. 40 Buchst. b EStG zum Ausdruck bringt, dass es eines „Veräußerungspreises i. S. v. § 16 Abs. 2 EStG, soweit er auf die Veräußerung von Anteilen an Körperschaften etc. entfällt“ (so 60

der Wortlaut des § 3 Nr. 40 Buchst. b Satz 1 EStG) oder eines entsprechenden Aufgabegewinns (§ 3 Nr. 40 Buchst. b Satz 2) bedarf und das wiederum bedeutet, dass es Einkünfte i. S. v. § 16 EStG bedarf. Da es in Satz 1 aber an einer Bezugnahme auf § 16 EStG fehlt (es wird nur § 17 EStG genannt), ließe sich dieses Verständnis normativ nur durch eine erweiterte Auslegung des Satz 1 erreichen. Letztlich würde damit das gleiche Ergebnis hergestellt, wie bei der ersten Deutungsvariante.

Dass auch ein Gewinn aus der isolierten Veräußerung einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung erfasst wird, wenn die Teilbetriebsfiktion des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG einschlägig ist, stimmt schließlich auch mit dem Vortrag des Beklagten zu seiner Erlasspraxis überein. Zudem dokumentiert eines der vorgelegten Aktenstücke, dass der Beklagte bei nur teilweiser Veräußerung einer GmbH-Beteiligung des Sonderbetriebsvermögens auch in einem anderen Fall keinen Erlass gewährt hat (siehe Blatt 209 f. der Gerichtsakte). Letzteres dokumentiert zwar nicht unmittelbar das Erfordernis einer die Teilbetriebsfiktion erfüllenden Kapitalgesellschaftsbeteiligung, aber es dokumentiert zumindest das Erfordernis einer vollständigen Veräußerung der Kapitalgesellschaftsbeteiligung (d. h. ungeachtet des Umfangs).

Alle Deutungsvarianten knüpfen damit jedenfalls an Einkünfte im Sinne von § 16 EStG und bezogen auf die isolierte Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft damit zwingend an die Veräußerung einer 100 %-Beteiligung an. Diese Voraussetzung ist vorliegend nicht erfüllt, weil der Kläger nur eine 85 %-Beteiligung veräußert hat (s. o.).

dd. Ferner lässt sich das Begehren des Klägers auch nicht auf Abs. 5 Buchst. a Satz 3 der Erlassrichtlinie stützen.

Abs. 5 Buchst. a Sätze 1 und 2 erklären die Zuordnung von Einkünften zu § 34 EStG durch das Finanzamt für maßgeblich. In Satz 3 heißt es allerdings, dass hiervon „Ausnahmen in besonderen Einzelfällen hiervon unbenommen bleiben“. Diese Regelung dürfte so zu verstehen sein, dass sich der Beklagte vorbehält, auch jenseits des § 34 EStG eine Fallgruppe außerordentlicher Einkünfte anzunehmen. Mit der Formulierung „in besonderen Einzelfällen“ hat der Beklagte allerdings auch zum Ausdruck gebracht, dass es sich hierbei nicht um einen allgemeinen Auffangtatbestand für alle dem Abs. 5 Buchst. a Satz 1 wertungsmäßig vergleichbaren Sachverhalte handelt.

Angesichts dessen kann es für die Anwendung dieses Satz 3 allein nicht ausreichend sein, dass hier womöglich ein Wertungswiderspruch zwischen Buchst. a und b besteht: Sollte man Buchst. b Satz 1 nämlich – wie es sein Wortlaut nahelegt – so verstehen, dass jede Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen des Privatvermögens begünstigt ist und damit auch nur eine Teilveräußerung, während Buchst. a verlangt, dass der Betrieb vollständig oder zumindest ein Teilbetrieb veräußert und die isolierte Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen des Betriebsvermögens nur bei Veräußerung einer 100 %-Beteiligung erfasst wird, dann ließe sich dies nicht auf eine einheitliche Grundwertung zurückführen. Allerdings hat der Beklagte vorgetragen, dass dieses Verständnis des Buchst. b Satz 1 nicht der seiner Erlasspraxis zugrundeliegenden Lesart entspreche. Nach seiner Erlasspraxis werde ein Erlass nach Buchst. b Satz 1 nur gewährt, wenn der Steuerpflichtige seine Kapitalgesellschaftsanteile vollständig veräußert habe. Bei dieser Lesart hätte der Kläger – ungeachtet der Frage, was unter „vollständiger Veräußerung“ zu verstehen ist – die Voraussetzungen der Erlassrichtlinie nicht erfüllt, wenn die GmbH-Beteiligung seinem steuerlichen Privatvermögen zuzurechnen gewesen wäre. Denn er hat einen Anteil in Höhe von 15 % zurückbehalten.

Ob die Auslegung des Abs. 5 Buchst. b in dem Sinne, dass nur eine „vollständige Veräußerung“ der Kapitalgesellschaftsanteile erfasst wird, tatsächlich der Erlasspraxis des Beklagten entspricht – die vorgelegten Unterlagen lassen dies nicht zweifelsfrei erkennen, weil dort keine Angaben zum Umfang der Veräußerung gemacht werden – kann letztlich aber dahinstehen. Selbst wenn dem nicht so sein sollte, kann der Senat einen etwaigen Wertungswiderspruch zwischen Buchst. a und Buchst. b nicht durch die Aktivierung der Ausnahmeklausel in Satz 3 beseitigen. Zuvorderst würde eine solche generelle Ergänzung der Erlassrichtlinie dem Merkmal des „besonderen Einzelfalls“ nicht gerecht werden. Zudem muss gesehen werden, dass es dem FG als staatlichen Gericht nicht zusteht, eine kirchliche Regelung, die mangels staatlicher Anerkennung nicht Teil des staatlichen Gesetzesrechts geworden sind, in derart abstrakt-genereller Weise zu ergänzen. Wenn es – wovon hier aufgrund des vorgelegten, insoweit als Vergleichsbeispiel auch einschlägigen Aktenstücks aus einem anderen Erlassverfahren (teilweise Veräußerung von GmbH-Anteilen des Sonderbetriebsvermögens), im Hinblick auf die konzeptionelle Stimmigkeit mit vergleichbaren Sachverhalten (Aufgabe der Tätigkeit als leitendes Merkmal) und schließlich auch in Ermangelung gegenteiliger Anhaltspunkte ausgegangen wird – der Verwaltungspraxis des Beklagten entspricht, dass bei nur teilweiser Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen des Betriebsvermögen ein Erlass nicht gewährt wird, dann ist allein diese (praktisch gelebte) Konkretisierung der Erlassrichtlinie maßgeblich und diese Grundentscheidung darf nicht durch eine gegenläufige Anwendung des Einzelfallvorbehaltes unterlaufen werden.

ee. Aus den vorstehend genannten Gründen kommt schließlich auch eine den Wortlaut korrigierende Auslegung der Erlassrichtlinie nicht in Betracht. 67

2. Der Kläger kann sich auch nicht auf eine verbindliche Auskunft berufen, die geeignet wäre, die materiell-rechtliche Rechtslage durch ihre Bindungswirkung zu überlagern. 68

a. Nach § 89 Abs. 2 Satz 1 AO können Finanzämter auf Antrag verbindliche Auskünfte über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalten erteilen, wenn daran im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse besteht. Eine wirksame verbindliche Auskunft ist Verwaltungsakt (BFH-Urteil vom 12.08.2015 I R 45/14, BFH/NV 2016, 261 Rz. 10) und wird über ihre Rechtsgrundfunktion zum Maßstab für nachfolgende Verwaltungsakte (Seer in Tipke/Kruse § 89 AO Rz. 52). Ein der verbindlichen Auskunft widersprechender Verwaltungsakt ist deshalb rechtswidrig. Dies gilt auch im Falle der Rechtswidrigkeit der verbindlichen Auskunft, sofern der Rechtswidrigkeitsmangel nicht zur Nichtigkeit führt (BFH-Urteil vom 16.5.2013 V R 23/12, BStBl. II 2014, 325 Rz. 18; BFH-Urteil vom 12.08.2015 I R 45/14, BFH/NV 2016, 261 Rz. 17; ferner allgemeine Meinung in der Literatur: *Kobor* in BeckOK-AO § 89 AO Rz. 35; *Rätke* in Klein, 17. Aufl. 2023, § 89 AO Rz. 40; *Seer* in Tipke/Kruse § 89 AO Rz. 52; *Wernsmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler § 89 AO Rz. 256, 262). 69

Anders als der Beklagte meint, ist § 89 Abs. 2 AO auch auf die Verwaltungstätigkeit der Kirchen in Kirchensteuersachen anwendbar. § 8 Abs. 1 KiStG NRW erklärt die Vorschriften der Abgabenordnung auf die Kirchensteuern für entsprechend anwendbar, sofern sich aus dem KiStG NRW nicht etwas anderes ergibt. Letzteres ist nicht der Fall. Dass § 89 Abs. 2 AO nur von den Finanzämtern und dem Bundeszentralamt für Steuern spricht, spricht ebenfalls nicht gegen Anwendung des § 89 Abs. 2 AO. Diese Formulierung ist dem Anwendungsbereich der AO geschuldet, der aber durch die Verweisung des § 8 Abs. 1 KiStG NRW hier gerade keine Relevanz erlangt. Dort, wo die Abgabenordnung vom Finanzamt 70

spricht, muss bei entsprechender Anwendung im Sinne von § 8 Abs. 1 KiStG NRW „die Kirche“ hineingelesen werden. Der Beklagte war nach dieser Maßgabe auch zuständig für die Erteilung der verbindlichen Auskunft. § 89 Abs. 2 Satz 2 AO sieht im Sinne einer Annexzuständigkeit vor, dass diejenige Behörde für die Erteilung der verbindlichen Auskunft zuständig ist, die auch für die Endentscheidung zuständig ist. Endentscheidung ist hier die Erlassentscheidung und für diese ergibt sich die Zuständigkeit des Beklagten aus § 8 Abs. 4 KiStG NRW.

Der Umstand, dass hier (auch) die Zusage einer bestimmten Ermessensausübung in Rede steht, steht der Annahme einer verbindlichen Auskunft ebenfalls nicht entgegen. Das Gesetz spricht von der „steuerlichen Beurteilung“ eines Sachverhaltes. Dem Beklagten ist zwar zuzugeben, dass diese Wendung sowohl in der Steuerauskunftsverordnung (StAusKV) als auch in der steuerrechtlichen Kommentarliteratur häufig sprachlich auf „ungewisse Rechtsfragen“ „konkrete Rechtsfragen“ bzw. „des Rechtsproblems“ reduziert wird (z. B. Seer in Tipke/Kruse § 89 AO Rz. 6; Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler § 89 AO Rz. 224 sowie § 1 Abs. 1 Nr. 4 u. Nr. 5 StAusKV). Hiermit ist nach Überzeugung des Senats aber keine inhaltlich begrenzende Aussage verbunden, sondern nur eine sprachliche Verkürzung. Jedenfalls könnte eine solche Verengung auf Rechtsfragen im Sinne von Auslegungsfragen nicht überzeugen. Der Begriff der steuerlichen Würdigung umfasst schon seinem Wortsinn nach die gesamte Anwendung des Gesetzes auf den Einzelfall und dies schließt die Ermessensausübung mit ein. Abstrakte Auslegung und sachverhaltsbezogene Subsumtion sind ohnehin aufeinander bezogen. Vor allem entspricht auch nur dieses Verständnis dem Zweck der verbindlichen Auskunft gerade bezogen auf den konkret darzulegenden Einzelsachverhalt die Rechtsanwendungsungewissheit zu eliminieren. Und schließlich würde das Erfordernis der Sachverhaltsidentität ansonsten keinen Sinn ergeben. Es geht bei einer verbindlichen Auskunft immer um die einzelfallbezogene Rechtsanwendung in Ansehung des vom Steuerpflichtigen dargestellten Sachverhaltes (zutreffend Dannecker, DStJG 43 [2020], 535 [540]). Lediglich der Sachverhalt als tatsächliche Feststellung ist nicht zusagefähig, was schon allein daraus folgt, dass dieser noch gar nicht verwirklicht ist; anderenfalls käme eine verbindliche Auskunft schon deshalb nicht in Betracht.

71

Schließlich kann der Einordnung des Schreibens vom 31.05.2017 als verbindliche Auskunft auch nicht entgegengehalten werden, dass das Verfahren bis zu diesem Schreiben (womöglich) nicht den Anforderungen entsprach, die an einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft zu stellen sind. Das betrifft hier unter Umständen die Antragsform, sofern man die Formvorgabe des § 1 StAusKV, wonach der Antrag schriftlich oder elektronisch zu stellen ist, auch hier gelten lassen will (obwohl § 8 Abs. 1 KiStG NRW nur auf die Abgabenordnung verweist und nicht auf die aufgrund der Abgabenordnung erlassenen Rechtsverordnungen). Denn zum einen reicht richtigerweise auch die einfache eMail aus, um einen Antrag in elektronischer Form zu stellen. Wenn für einen schriftlichen Antrag keine handschriftliche Unterzeichnung erforderlich ist, dann kann folglich für einen elektronischen Antrag auch keine Signatur gefordert werden (zu Recht Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler § 89 AO Rz. 184; a. A. Rätke in Klein, 17. Aufl. 2023, § 89 AO Rz. 23; Seer in Tipke/Kruse § 89 AO Rz. 30). Zum anderen würde ein solcher Antragsformverstoß die Behörde lediglich dazu berechtigen, den Antrag abzulehnen. Entscheidet die Behörde aber über den Antrag (weil sie die Form als gewahrt ansieht), dann führt ein etwaiger Verstoß gegen das Antragsformerfordernis allenfalls zur Rechtswidrigkeit der verbindlichen Auskunft, nicht aber zur Nichtigkeit und hindert daher deren Bindungswirkung nicht.

72

73

b. Dem Schreiben des Beklagten vom 31.05.2017 lässt sich jedenfalls nicht der notwendige Rechtsbindungswillen für eine verbindliche Auskunft entnehmen.

Ob eine verbindliche Auskunft vorliegt, beurteilt sich in entsprechender Anwendung des § 133 BGB danach, wie der Empfänger nach den ihm bekannten Umständen den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (BFH-Urteil vom 12.08.2015 I R 45/14, BFH/NV 2016, 261 Rz. 10).

Bei Anlegung dieses Maßstabes lässt sich für einen Rechtsbindungswillen zwar anführen, dass der Klägervertreter ausdrücklich um eine verbindliche Zusage gebeten hatte und der Beklagte sodann ausdrücklich von einer „Bestätigung“ sprach. Hinzu kommt die Vorgeschichte in Gestalt des Anfragekontextes und des ausgetauschten eMail-Verkehrs. Gegen einen Rechtsbindungswillen (aus der Perspektive eines objektivierten Erklärungsempfängers) spricht allerdings, dass der Beklagte nur die ständige Erlasspraxis bestätigt hat und sodann abstrakt nur wiedergegeben wird, was in der Erlassrichtlinie unter Abs. 5 Buchst. b Satz 1 geregelt ist. Dass es sich um eine bloße Wiederholung des Erlassrichtlinien-Textes handelt, konnte der Klägervertreter vor allem daran erkennen, dass auf den hier offenkundig nicht einschlägigen § 17 EStG Bezug genommen wird. Es fehlt dem Schreiben vom 31.05.2017 jeder Bezug zu einem konkreten Sachverhalt sowie ein konkreter Auskunfts- bzw. Rechtsbindungswille im Einzelfall. Ein objektiver Empfänger konnte das Schreiben vom 31.05.2017 nur als eine bloße Wiederholung der abstrakt-generellen Regelung verstehen, mit welcher sich der Urheber gerade nicht in Ansehung des konkreten Sachverhaltes binden will. Damit ist das Auskunftsanliegen des Klägers zwar offensichtlich verfehlt worden, aber dies war für den Kläger und seinen Prozessvertreter erkennbar.

c. Angesichts dessen kann der Senat dahinstehen lassen, welcher Sachverhalt der verbindlichen Auskunft zugrunde lag (der Formulierung „Veräußerung zu 85 %“ kann man allenfalls implizit die Mitteilung einer Teilveräußerung entnehmen) und ob gemessen hieran der später verwirklichte Sachverhalt von diesem Sachverhalt (wesentlich) abwich (zum diesem Erfordernis der Sachverhaltsidentität BFH-Urteil vom 12.08.2015 I R 45/14, BFH/NV 2016, 261 Rz. 21).

3. Der Beklagte hat sich auch nicht jenseits einer verbindlichen Auskunft i. S. v. § 89 Abs. 2 AO dergestalt gebunden, dass dem Kläger ein Anspruch auf den begehrten Erlass zusteht.

Es ist umstritten, ob es auch außerhalb des formalisierten Bereichs der §§ 89, 204 AO, § 42e EStG möglich ist, dass die Finanzbehörde sich innerhalb eines laufenden Verwaltungs- oder Gerichtsverfahrens durch eine verwaltungsrechtliche Willenserklärung im Sinne einer Zusage selbst bindet. Teilweise wird geltend gemacht, dass die vorgenannten Normen abschließend seien (*Hahn* DStZ 2003, 69 [70]) bzw. es aufgrund des Vorbehaltes des Gesetzes für jede weitere Zusage-bedingte Bindung einer gesetzlichen Grundlage bedürfte (*Dalichau*, *Auskünfte und Zusagen der Finanzverwaltung*, 2003, 291 ff.). Die Gegenansicht erachtet die Zusagebefugnis der Finanzbehörde demgegenüber als (nicht gesetzlich ausdrücklich regelungsbedürftigen) Annex zur Entscheidungsbefugnis. Sei die Behörde befugt, eine bestimmte hoheitsrechtliche Maßnahme zu treffen, so sei sie auch befugt, Zusagen zu geben, die sich auf diese künftigen Maßnahmen beziehen (vorweggenommene Zukunftsbindung). In der Entscheidungsbefugnis liege a maiore ad minus automatisch immer auch die Zusagebefugnis (so *Seer* in *Tipke/Kruse* § 89 AO Rz. 115; hiervon auf der Grundlage von Treu und Glauben ebenfalls ausgehend FG Münster, Urteil vom 18.6.2019 15 K 1952/15, EFG 2019, 1488, dort wurde mangels Zuständigkeit des handelnden Beamten aber eine Bindung letztlich verneint).

- Die Frage muss hier allerdings nicht entschieden werden. Denn selbst wenn man eine weniger formalisierte Zusage anerkennen wollte, ist auch insoweit ein entsprechender Rechtsbindungswille erforderlich. Insoweit können keine anderen Maßstäbe gelten als die bereits unter 2. b. genannten und gemessen hieran fehlt es an einem Rechtsbindungswillen. 79
- II. Die Kostenfolge ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO. 80
- III. Der Senat lässt die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu. Die Fragen, ob eine staatlich nicht anerkannte kirchliche Erlassregelung einen vor den staatlichen Gerichten einklagbaren Anspruch auf einen Erlass vermitteln kann und ob sich auf eine solche Regelung auch die Revisibilität von Landesrecht nach § 14 Abs. 4 Satz 2 KiStG NRW erstreckt, mit der Folge, dass der Bundesfinanzhof auch zu einem anderen als dem hier gefundenen Auslegungsergebnis in Ansehung der Erlassregelung kommen könnte, sind klärungsbedürftig. 81