

Urteil vom 24. November 2021, I R 6/21

Beiladung von Religionsgemeinschaften in kirchenrechtlichen Abgabenangelegenheiten (§ 3 AGFGO BW)

ECLI:DE:BFH:2021:U.241121.IR6.21.0

BFH I. Senat

FGO § 33 Abs 1 Nr 4, FGO § 60 Abs 2, FGO § 60 Abs 3, FGO § 123 Abs 1 S 2, FGO § 160, FGOAG BW § 3, AOEG 1977 Art 97 § 27 Abs 2, AO § 93c, AO § 175b, EStG § 39e Abs 2 S 2, EStG VZ 2017

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 04. Januar 2021, Az: 10 K 1662/20

Leitsätze

NV: Wird eine nach § 160 FGO i.V.m. § 3 AGFGO BW gesetzlich angeordnete Beiladung im finanzgerichtlichen Verfahren unterlassen, liegt eine von Amts wegen zu beachtende Verletzung der Grundordnung des Verfahrens vor. Dieser Verfahrensfehler kann im Revisionsverfahren nicht nach § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO geheilt werden.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 05.01.2021 - 10 K 1662/20 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob eine bestandskräftige Kirchensteuerfestsetzung nach § 175b der Abgabenordnung in der im Jahr 2017 (Streitjahr) geltenden Fassung (AO) aufgehoben werden kann.
- 2** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) trat am 22.12.2014 auf Grund einer Erklärung gegenüber dem Standesamt der Gemeinde X (Inland) aus der evangelischen Kirche aus. Die Meldebehörde teilte dies gemäß § 39e Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) dem Bundeszentralamt für Steuern am 23.12.2014 mit Wirkung zum 01.01.2015 elektronisch mit.
- 3** Im Streitjahr erzielte der Kläger gewerbliche Einkünfte und gab hierfür eine von seinem Steuerberater erstellte und elektronisch eingereichte Einkommensteuererklärung ab. In dieser erklärte er, wie in den Vorjahren, dass er Mitglied der evangelischen Kirche sei.
- 4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 01.08.2019 gegenüber dem Kläger evangelische Kirchensteuer für das Streitjahr in Höhe von ... € fest. Der an den Steuerberater des Klägers bekanntgegebene Bescheid wurde bestandskräftig. Die festgesetzte Höhe der Kirchensteuer änderte sich auch nicht durch am 25.02.2020 und 21.04.2020 ergangene geänderte Steuerbescheide.
- 5** Der Kläger beantragte mit Schreiben vom 16.04.2020, die Kirchensteuerfestsetzung gemäß § 175b AO aufzuheben; dies lehnte das FA mit Schreiben vom 20.04.2020 ab. Der hiergegen eingelegte Einspruch und die Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg hat sie mit Gerichtsbescheid vom 05.01.2021 - 10 K 1662/20 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2021, 1689) als unbegründet abgewiesen.

- 6 Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt der Kläger im Wesentlichen eine Verletzung des § 175b AO.
- 7 Er beantragt, den angegriffenen Gerichtsbescheid sowie den Ablehnungsbescheid vom 20.04.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.06.2020 aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Festsetzung der Kirchensteuer 2017 in Höhe von ... € aufzuheben.
- 8 Das FA hat keinen Antrag gestellt. Es hält indes die Entscheidung der Vorinstanz für fehlerfrei.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat es verfahrensfehlerhaft unterlassen, die evangelische Kirche beizuladen. Eine unterbliebene notwendige Beiladung stellt einen vom Revisionsgericht von Amts wegen zu prüfenden Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens dar (vgl. Senatsurteil vom 27.09.2017 - I R 62/15, BFH/NV 2018, 620, m.w.N.).
- 10 1. a) Wird eine Abgabe für einen anderen Abgabeberechtigten verwaltet, kann dieser nicht deshalb beigeladen werden, weil seine Interessen als Abgabeberechtigter durch die Entscheidung berührt werden (§ 60 Abs. 2 FGO). Abweichend davon kann gemäß § 160 FGO die Beiladung durch Gesetz geregelt werden, soweit der Finanzrechtsweg auf Grund des § 33 Abs. 1 Nr. 4 FGO eröffnet ist. Auch ein Landesgesetz ist als ein solches Gesetz anzusehen (Schwarz in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 160 FGO Rz 5 und 16; Wendl in Gosch, FGO § 160 Rz 5).
- 11 b) In Baden-Württemberg ist der Finanzrechtsweg in Kirchensteuerangelegenheiten gemäß § 33 Abs. 1 Nr. 4 FGO i.V.m. § 4 des Gesetzes zur Ausführung der Finanzgerichtsordnung vom 29.03.1966 (AGFGO BW, Gesetz- und Verordnungsblatt Baden-Württemberg 1966, 49) eröffnet (Senatsurteile vom 15.10.1997 - I R 33/97, BFHE 184, 167, BStBl II 1998, 126; vom 01.07.2009 - I R 76/08, BFHE 225, 566, BStBl II 2010, 1061). § 3 dieses Ausführungsgesetzes enthält eine Beiladungsregelung i.S. des § 160 FGO (vgl. Leipold in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 60 FGO Rz 41). Danach lädt das FG in kirchenrechtlichen Abgabenangelegenheiten diejenige Religionsgemeinschaft bei, deren rechtliche Interessen durch die Entscheidung als Abgabeberechtigter unmittelbar berührt werden (zur Beiladung der evangelischen Kirche vgl. z.B. FG Baden-Württemberg, Urteile vom 18.06.2012 - 10 K 3864/11, juris, Rz 38, und vom 22.07.2008 - 3 K 148/05, EFG 2008, 1908, Rz 17). Die Vorschrift stellt nach ihrem Wortlaut die Beiladung nicht in das Ermessen des Gerichts; vielmehr hat es die jeweils betroffene Religionsgemeinschaft zwingend, d.h. "notwendig", beizuladen.
- 12 c) Das FG hat im Streitfall die Beiladung der evangelischen Landeskirche unterlassen. Eine Nachholung der notwendigen Beiladung im Revisionsverfahren ist nicht möglich. Zwar lässt § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO eine Nachholung unter bestimmten Voraussetzungen zu. Jedoch setzt die Regelung eine notwendige Beiladung i.S. des § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO voraus, woran es im Streitfall fehlt. Denn die Religionsgemeinschaft ist lediglich in ihrer Stellung als Abgabeberechtigter wegen des Auseinanderfallens von Verwaltungs- und Ertragshoheit vom vorliegenden Rechtsstreit betroffen. § 60 Abs. 2 FGO enthält für diese spezielle Konstellation eine gegenüber § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO vorrangige Sonderregelung, die jegliche Form der Beiladung ausschließt, solange es lediglich um das Interesse der die Ertragshoheit innehabenden Körperschaft als Abgabeberechtigter geht (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.07.1995 - VII B 1/95, BFH/NV 1996, 155). Dass § 60 Abs. 2 FGO wiederum wegen einer gesetzlichen Ausnahmebestimmung (§ 160 FGO i.V.m. § 3 AGFGO BW) im Streitfall suspendiert wird, ändert an der grundsätzlichen Verdrängung des in § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO geregelten Beiladungstatbestands nichts. Vor diesem Hintergrund kann auch dahinstehen, ob die die Ertragshoheit innehabende Religionsgemeinschaft überhaupt als Dritter i.S. des § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO angesehen werden kann (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 1996, 155).
- 13 2. Für das weitere Verfahren weist der Senat aus Gründen der Prozessökonomie darauf hin, dass die Aufhebung der streitigen Kirchensteuerfestsetzung gemäß § 175b AO an der zeitlichen Anwendungsbestimmung scheitert.
- 14 a) Gemäß Art. 97 § 27 Abs. 2 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung i.d.F. des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 (BGBl I 2016, 1679, BStBl I 2016, 694) ist § 175b AO erstmals anzuwenden, wenn steuerliche Daten eines Steuerpflichtigen für Besteuerungszeiträume nach 2016 oder

Besteuerungszeitpunkte nach dem 31.12.2016 auf Grund gesetzlicher Vorschriften von einem Dritten als mitteilungspflichtiger Stelle elektronisch an Finanzbehörden zu übermitteln sind.

- 15** b) Für die zeitliche Anwendbarkeit der Korrektornorm reicht es nach dem Wortlaut der Übergangsregelung nicht aus, dass irgendeine behördliche Datenübermittlung vorliegt, die in einem Steuerbescheid für Besteuerungszeiträume nach dem Jahr 2016 ausgewertet wird. Vielmehr stellt die Regelung auf eine Übermittlungspflicht ab ("zu übermitteln sind"), die den Zeitraum nach 2016 betrifft. Selbst wenn man zugunsten der Revision davon ausginge, dass gemäß § 39e Abs. 2 Satz 2 EStG übermittelte Daten solche i.S. der §§ 93c, 175b AO darstellen, hatte die Meldebehörde im Streitfall ihrer Übermittlungspflicht aus § 39e Abs. 2 Satz 2 EStG für den Zeitraum ab 01.01.2015 endgültig und pflichtbeendend bereits am 23.12.2014 genügt. Es ist nichts dafür ersichtlich, dass der Gesetzgeber des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens "Alt-Übermittlungspflichten", die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes von den Übermittlungspflichtigen erfüllt worden waren, in den Anwendungsbereich des neu geschaffenen Korrekturatbestands des § 175b AO einbeziehen wollte.
- 16** 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 17** 4. Das Urteil ergeht mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de