

## Urteil vom 09. Februar 2017, V R 70/14

**Die Förderung von Turnierbridge ist für gemeinnützig zu erklären - Verfahren nach § 52 Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO**

ECLI:DE:BFH:2017:U.090217.VR70.14.0

BFH V. Senat

GG Art 3 Abs 1, GG Art 19 Abs 4, AO § 52 Abs 2 S 1 Nr 3, AO § 52 Abs 2 S 1 Nr 4, AO § 52 Abs 2 S 1 Nr 7, AO § 52 Abs 2 S 1 Nr 13, AO § 52 Abs 2 S 1 Nr 21, AO § 52 Abs 2 S 2, AO § 52 Abs 2 S 3, AO § 348 Nr 3, FGO § 44 Abs 1, FGO § 101 S 1, FGO § 102, FVG § 2 Abs 1 Nr 1, LOrgG NW § 3, AO § 52 Abs 1, AO § 118 S 1, AO § 5, KStG VZ 2007 , KStG VZ 2008 , KStG § 5 Abs 1 Nr 9

vorgehend FG Köln, 16. Oktober 2013, Az: 13 K 3949/09

### Leitsätze

1. Aus der Generalklausel des § 52 Abs. 1 AO und einem Vergleich mit dem in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO genannten Katalogzweck "Schach" ergibt sich, dass auch die Förderung von Turnierbridge für gemeinnützig zu erklären ist .
2. Eine "entsprechende" Förderung i.S. des § 52 Abs. 2 Satz 2 AO verlangt, dass der Zweck die Allgemeinheit in vergleichbarer Weise fördert wie die in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 25 AO genannten Zwecke .
3. Erfüllt der von einer Körperschaft verfolgte Zweck die Voraussetzungen des § 52 Abs. 2 Satz 2 AO, ist er für gemeinnützig zu erklären; ein Ermessen der Verwaltung besteht nicht .
4. Bei dem Verfahren nach § 52 Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO handelt es sich um ein eigenständiges Verfahren mit Verwaltungsaktqualität .
5. Kommt ein Landes-Finanzministerium seiner Verpflichtung zur Bestimmung einer Behörde nach § 52 Abs. 2 Satz 3 AO nicht nach, ist das jeweilige Finanzministerium als oberste Finanzbehörde des Landes zuständig .

### Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 17. Oktober 2013 13 K 3949/09 wird zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

### Tatbestand

- I.
  - 1 Die Beteiligten streiten über die Frage, ob der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) nach der Öffnungsklausel des § 52 Abs. 2 Sätze 2 und 3 der Abgabenordnung (AO) als gemeinnützig anzuerkennen ist oder ob er jedenfalls einen Anspruch auf erneute Bescheidung seines diesbezüglichen Antrags hat.
  - 2 Der Kläger ist ein seit 1949 bestehender, im Vereinsregister eingetragener Verein. Er ist ein Dachverband von Bridge-Vereinen, die den Bridgesport in den Ländern der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) pflegen und fördern. Unter ihm befinden sich 14 Regionalverbände und ca. 500 Bridgevereine. Hierzu gehören ausweislich der Satzung insbesondere alle bridgesportlichen Aktivitäten, die der Völkerverständigung in Deutschland und im Ausland, dem kulturellen, sozialen und karitativen Austausch mit Menschen verschiedener Nationalität, Herkunft und Generation, der Förderung der Jugend und der Wahrung der besonderen Belange der älteren Generation dienen.
  - 3 Der Kläger nimmt als nationaler Verband alle Aufgaben wahr, die über die Aufgaben seiner Mitgliedsvereine und

Regionalverbände (Mitglieder) hinausgehen. Er ist insbesondere zuständig für die Vertretung der Interessen des deutschen Sports auf nationaler und internationaler Ebene, die Organisation und Reglementierung des nationalen und internationalen Sportbetriebs, die Veranstaltung nationaler und internationaler Wettbewerbe, die Organisation der Öffentlichkeitsarbeit, das Unterrichts- und Turnierwesen und die Verwaltung von Mitglieder Daten. Nach § 3 seiner Satzung ist er Gründungsmitglied der "European Bridge League" und Mitglied der "World Bridge Federation" (WBF). Er strebt eine Mitgliedschaft im Deutschen Olympischen Sportbund (Zusammenschluss des Deutschen Sportbundes und des Nationalen Olympischen Komitees für Deutschland) an. Die WBF ist als "Recognized International Federation" und "Recognized Member" Mitglied des Internationalen Olympischen Komitees (IOC). Außerdem ist er Vollmitglied der "General Association of International Sports Federations" (jetzt: "SportAccord"), einem weltweiten Zusammenschluss von Sportverbänden.

- 4 Die Mitglieder des Klägers praktizieren Turnierbridge gemäß den Regeln des WBF in einem deutschen Ligasystem sowie weiteren nationalen und internationalen Wettbewerben. Wettbewerbe werden nach einer Turnierordnung des Klägers ausgerichtet. Der Kläger organisiert den Spielbetrieb für seine Mitglieder in einem deutschen Ligasystem, das ähnlich aufgebaut ist wie Ligasysteme anderer Sportarten (Kreisliga, Regionalliga, Bundesliga). International werden Europa- und Weltmeisterschaften unter Federführung der European Bridge League oder des WBF organisiert, an denen Mitglieder des Klägers teilnehmen.
- 5 Unter dem 16. September 2008 (Körperschaftsteuer 2007) und dem 23. Juni 2009 (Körperschaftsteuer 2008) erließ das Finanzamt (FA) Körperschaftsteuerbescheide, in denen es positive Körperschaftsteuerbeträge festsetzte. Die hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) mit Zwischenurteil als unbegründet ab; die Revision (V R 69/14, BFHE 257,6) hat der erkennende Senat mit Urteil vom 9. Februar 2017 als unbegründet zurückgewiesen.
- 6 Mit Schreiben vom 31. März 2009 beantragte der Kläger beim FA, den Bridgesport nach der sog. Öffnungsklausel des § 52 Abs. 2 Satz 2 AO für gemeinnützig zu erklären. Diesen Antrag lehnte das FA mit Bescheid vom 29. November 2010 ab und wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 14. November 2012 als unbegründet zurück.
- 7 Daneben teilte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen --Finanzministerium--) dem Kläger mit Schreiben vom 9. November 2012 mit, dass eine Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft gemäß § 52 Abs. 2 Satz 2 AO nicht in Betracht komme. Das Schreiben enthielt keine Rechtsbehelfsbelehrung.
- 8 Der Kläger erhob gegen die Ablehnung seines Antrags auf Anerkennung nach der Öffnungsklausel (Anfechtungs-)Klage gegen das FA und hinsichtlich des ablehnenden Schreibens des Finanzministeriums (Verpflichtungs-)Klage gegen das Finanzministerium. Das FG gab den Klagen mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 484 veröffentlichten Urteil statt:
- 9 Der Ablehnungsbescheid des FA in Gestalt der Einspruchsentscheidung sei schon deshalb rechtswidrig, weil das FA für Entscheidungen nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO nicht zuständig sei.
- 10 Auch die gegen das Finanzministerium gerichtete Verpflichtungsklage sei zulässig und begründet. Die Regelung des § 52 Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO stelle ein vom Veranlagungsverfahren getrenntes eigenständiges Verfahren dar, das dem Kläger einen gerichtlich durchsetzbaren Anspruch auf eine rechtsfehlerfreie Entscheidung über die Aufnahme eines neuen steuerbegünstigten Zwecks gewähre. Bei dem Schreiben vom 9. November 2012 handele es sich um einen ablehnenden Verwaltungsakt.
- 11 Das Finanzministerium sei der richtige Beklagte, weil das Land keine Zentralbehörde bestimmt habe und es deshalb bei einer Zuständigkeit des Beklagten bleibe. Der Verpflichtungsantrag sei auch begründet, weil der Kläger einen Anspruch auf Anerkennung von Turnierbridge als gemeinnützigem Zweck habe.
- 12 Das Finanzministerium wendet sich mit der Revision gegen die vom FG ausgesprochene Verpflichtung, Turnierbridge im Wege der sog. Öffnungsklausel des § 52 Abs. 2 Satz 2 AO als gemeinnützig anzuerkennen.
- 13 Zur Begründung trägt das Finanzministerium vor, das Anerkennungsverfahren sei kein eigenständiges Verfahren. Vielmehr sei über die Anerkennung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens bzw. im Rahmen des Verfahrens nach § 60a AO zu entscheiden.
- 14 Die Entscheidung über die Gemeinnützigkeit zusätzlicher Zwecke stelle mangels Außenwirkung gegenüber dem Kläger keinen Verwaltungsakt dar. Sie entfalte bloß Innenwirkung gegenüber dem jeweiligen Veranlagungs-FA und

sei nicht selbständig anfechtbar.

- 15 Das FG habe Turnierbridge im Rahmen der Öffnungsklausel zu Unrecht als zusätzlichen gemeinnützigen Zweck anerkannt, denn nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO könnten nur im Zeitpunkt der Einführung dieser Norm noch nicht bekannte Zwecke anerkannt werden. Mit der Öffnungsklausel habe den Finanzbehörden die Möglichkeit eröffnet werden sollen, auf sich ändernde gesellschaftliche Verhältnisse zu reagieren.
- 16 Eine Anerkennung des Turnierbridge als zusätzlicher gemeinnütziger Zweck sei auch unter dem Gesichtspunkt des Gewaltenteilungsgrundsatzes fragwürdig. Denn es sei davon auszugehen, dass der Gesetzgeber sich gegen eine Anerkennung von Turnierbridge entschieden habe, weil er Turnierbridge nicht in den Katalog des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO aufgenommen habe. Eine etwaige Anerkennung durch die Finanzverwaltung stehe in einem Widerspruch zu dem erkennbaren gesetzgeberischen Willen.
- 17 Eine Anerkennung des Turnierbridge komme im Übrigen nicht in Betracht, weil Freizeitaktivitäten nur im Rahmen des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO anzuerkennen seien. Die Freizeitaktivität müsse entweder in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO ausdrücklich genannt oder aber hinsichtlich der Merkmale, die die steuerrechtliche Förderung rechtfertigen, mit den im Katalog genannten Freizeitaktivitäten identisch sein.
- 18 Das beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) macht geltend, eine Anerkennung nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO komme nur in Betracht, wenn der verfolgte Zweck in gleicher Weise und mindestens in gleichem Umfang wie die Förderung der in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO genannten gemeinnützigen Zwecke geeignet sei, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet zu fördern. Das sei bei Turnierbridge nicht der Fall.
- 19 Das Finanzministerium beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 20 Das beigetretene BMF hat keinen Antrag gestellt.
- 21 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 22 Gegen die Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 29. November 2010 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 14. November 2012 hatte auch das FA Revision eingelegt, nahm diese aber mit Schriftsatz vom 28. Februar 2014 wieder zurück.

## Entscheidungsgründe

II.

- 23 Die Revision des Finanzministeriums ist unbegründet und wird deshalb zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 24 Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger einen Anspruch gegen das Finanzministerium auf Anerkennung der Förderung von Turnierbridge als gemeinnützig nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO, § 101 Satz 1 FGO hat, weil Turnierbridge zwar nicht unter § 52 Abs. 2 Satz 1 AO fällt, die Allgemeinheit aber auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend selbstlos fördert.
- 25 1. Der vom Kläger verfolgte Zweck ist die Förderung von Turnierbridge. Dieser Zweck fällt nicht unter § 52 Abs. 2 Satz 1 AO, fördert aber die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend. "*Entsprechend*" bedeutet, dass der gemäß § 52 Abs. 2 Satz 2 AO zu prüfende Zweck die Allgemeinheit in vergleichbarer Weise fördert wie die in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 25 AO genannten Zwecke. Das Gesetz verlangt keine Zweckidentität, sondern eine Gleichartigkeit (Vergleichbarkeit) der Zwecke. Die Entscheidung über die Gemeinnützigkeit dieses Zwecks ist damit auf der Grundlage der Wertungen des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO zu treffen. Dabei muss sich die Entscheidung an Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) messen lassen. Der von der Körperschaft verfolgte Zweck muss sich folgerichtig in das Förderprogramm des Gesetzes einpassen, wie es in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO zum Ausdruck kommt. Er muss sich aber nicht erst aufgrund einer neuen gesellschaftlichen Entwicklung herausgebildet haben. Zwar hat das Gesetz zur Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements (BGBl I 2007, 2332) § 52 Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO eingeführt, um den Finanzbehörden die Gelegenheit zu geben, auf sich ändernde gesellschaftliche Verhältnisse zu reagieren (vgl. den Bericht des Finanzausschusses, BTDrucks 16/5985, S. 11).

Veränderte gesellschaftliche Voraussetzungen gehören aber nicht zu den tatbestandlichen Voraussetzungen für die Anerkennung (so auch Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 52 AO Rz 70). Vielmehr darf der von der Körperschaft verfolgte Zweck nicht unter § 52 Abs. 2 Satz 1 AO fallen, muss die Allgemeinheit aber auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend selbstlos fördern.

- 26** 2. Nach diesen Maßstäben muss die Förderung von Turnierbridge für gemeinnützig erklärt werden. Dies ergibt sich sowohl aus einem Vergleich von Turnierbridge mit dem in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO genannten Katalogzweck "Schach" als auch aus der Generalklausel des § 52 Abs. 1 AO.
- 27** a) Nach § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO sind als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen: "die Förderung des Sports (Schach gilt als Sport)". Turnierbridge weist erhebliche Ähnlichkeiten zum Schach auf. Auch das vom Kläger organisierte Turnierbridge ist aufgrund der Spielmodalitäten weitestgehend von Zufallselementen befreit. Zudem erfordert Turnierbridge, ebenso wie Schach, erhebliche intellektuelle Anstrengungen sowie hohe Merk-, Konzentrations- und Kombinationsfähigkeiten. Die Aufnahme von Schach in den Gemeinnützigkeitskatalog (vgl. BTDrucks 8/3142, S. 3) ist gerade damit begründet worden, dass die intellektuelle und willensmäßige Anspannung beim Schach zu folgerichtigem Denken erzieht, Kombinations- und Konzentrationsfähigkeit übt und Entschlusskraft und kritische Selbsteinschätzung fördert. Diese Kriterien treffen ebenso auf Turnierbridge zu. Es ist deshalb aus gleichheitsrechtlichen Erwägungen kein Differenzierungsgrund erkennbar, der es rechtfertigen könnte, Schach als gemeinnützig zu fördern, Turnierbridge dagegen nicht.
- 28** Turnierbridge weist überdies Elemente zahlreicher anderer Katalogzwecke auf, ohne unmittelbar unter einen subsumiert werden zu können. So ähnelt Turnierbridge insoweit dem Sport (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO), als Turnierbridge ebenso wie verschiedene Sportarten in einem deutschen Ligasystem sowie weiteren nationalen und internationalen Wettbewerben betrieben wird. Das System ist in Anlehnung zu anderen Sportarten organisiert, international wird Bridge vielfach als Sportart angesehen, wie u.a. die Aufnahme als "Recognized Member" in das IOC zeigt. Der Kläger organisiert Turnierbridge dabei in einer Art und Weise, die der Förderung des Breitensports durch Sportvereine nahe kommt und ähnlich positive Wirkungen für die Allgemeinheit hat.
- 29** b) Damit fördert der vom Kläger verfolgte Zweck die Allgemeinheit insbesondere auf geistigem Gebiet (entsprechend dem Katalogzweck Schach), aber auch auf sittlichem Gebiet entsprechend den vom Gesetz in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO herausgestellten gemeinnützigen Zwecken und ist deshalb als gemeinnützig zu erklären. Obschon die Norm auf ihrer Rechtsfolgenseite mit dem Wort "*kann*" auf ein Ermessen der Finanzbehörde hindeutet, hat die Behörde bei ihrer Entscheidung nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO kein Ermessen im eigentlichen Sinne. Vielmehr drückt die Norm damit ihre tatbestandliche Öffnung für weitere, im Gesetz nicht explizit genannte Zwecke aus. Erfüllt der von der Körperschaft verfolgte Zweck die Voraussetzungen des § 52 Abs. 2 Satz 2 AO, ist er gemeinnützig und muss als solcher erklärt werden (so auch die h.M. im Schrifttum, vgl. z.B. Geibel in Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2017, § 52 AO Rz 255, m.w.N.; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 52 AO Rz 72; vgl. auch unter 3.d).
- 30** 3. Das Finanzministerium ist --wie das FG zutreffend entschieden hat-- verpflichtet, Turnierbridge gemäß § 52 Abs. 2 Satz 2 AO anzuerkennen.
- 31** a) Die Verpflichtungsklage ist statthaft. Der Kläger begehrt die Verurteilung des Finanzministeriums zum Erlass eines abgelehnten Verwaltungsakts. Bei dem Verfahren nach § 52 Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO handelt es sich um ein eigenständiges Verfahren mit Verwaltungsaktqualität (zutreffend Seer in Tipke/ Kruse, a.a.O., § 52 AO Rz 72; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl., Köln 2015, Rz 3.151, 3.153; derselbe, Der Betrieb --DB-- 2007, 2053, 2055; Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, Tübingen 2010, S. 164; Schauhoff/Kirchhain, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2007, 1985, 1990; Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp-- , § 52 AO Rz 258; wohl auch Klein/Gersch, AO, 13. Aufl., § 52 Rz 50; Koenig, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 52 Rz 67). Die Entscheidung der Behörde über die Gemeinnützigkeit hat nicht nur Innenwirkung gegenüber dem FA und bildet keinen nicht selbständig anfechtbaren Teil der Begründung des Körperschaftsteuerbescheids des FA (a.A. Jachmann in Beermann/Gosch, AO § 52 Rz 125, die von einer Ermessensentscheidung der Behörde ausgeht; Muth, Steuern und Bilanzen 2008, 94, 95; Nacke, Deutsche Steuer-Zeitung 2008, 445, 453; Schauhoff/Kirchhain, DStR 2007, 1985, 1990).
- 32** Denn das verfassungsrechtlich verankerte Gebot effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG) gebietet es, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu eröffnen, die Anerkennung unmittelbar gegenüber der zuständigen Behörde durchzusetzen. Das Grundrecht des Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG garantiert jedem den Rechtsweg, der geltend macht, durch die öffentliche Gewalt in eigenen Rechten verletzt zu sein. Damit wird sowohl der Zugang zu den Gerichten

als auch die Wirksamkeit des Rechtsschutzes gewährleistet. Der Bürger hat einen Anspruch auf eine möglichst wirksame gerichtliche Kontrolle in allen ihm von der Prozessordnung zur Verfügung gestellten Instanzen, wobei es keinen Unterschied macht, ob es sich um Eingriffe in geschützte Rechtspositionen oder die Versagung gesetzlich eingeräumter Leistungsansprüche handelt (Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 31. Mai 2011 1 BvR 857/07, BVerfGE 129, 1, 20, Rz 68; vom 23. Mai 2006 1 BvR 2530/04, BVerfGE 116, 1, 11; vom 25. Oktober 1988 2 BvR 745/88, BVerfGE 79, 69, 74; vom 20. April 1982 2 BvL 26/81, BVerfGE 60, 253, 297; vom 19. Oktober 1977 2 BvR 42/76, BVerfGE 46, 166, 177 ff.; vom 29. Oktober 1975 2 BvR 630/73, BVerfGE 40, 272, 275; vom 27. April 1971 2 BvR 708/65, 31, 33 <39 f.>; BVerfG-Urteil vom 18. Juli 2005 2 BvR 2236/04, BVerfGE 113, 273, 310; vgl. auch Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. Oktober 2014 X R 18/14, BFHE 247, 312, BStBl II 2015, 371, Rz 44; BFH-Beschluss vom 6. Februar 2013 XI B 125/12, BFHE 239, 390, BStBl II 2013, 983, Rz 24).

- 33** aa) Eine nur Inzidenter-Prüfung im Rahmen der Anfechtungsklage gegen den Körperschaftsteuerbescheid erfüllt diese Anforderungen nicht, weil der Körperschaft damit die Möglichkeit genommen würde, sich unmittelbar gegen die eigentlich ablehnende Entscheidung zu wehren. Sie könnte sich nur mittelbar über den Körperschaftsteuerbescheid gegen eine Behörde (das FA) wenden, die die ablehnende Entscheidung gar nicht getroffen hat. Zudem ist auch ungeklärt, wie eine Körperschaft im Rahmen der Anfechtungsklage gegen den Körperschaftsteuerbescheid ihren Anspruch auf Anerkennung nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO durchsetzen können soll. Denn die Finanzgerichte können weder die Körperschaftsteuer selbst auf Null herabsetzen, weil sie nicht selbst die Anerkennung aussprechen können, noch können sie die Finanzämter als nicht zuständige Behörden zu einer anerkennenden Entscheidung im Festsetzungsverfahren verpflichten. Das FG hat daher zutreffend entschieden, dass diese verfahrensrechtlichen Fiktionen nicht vom Gesetzgeber beabsichtigt sein können und sich von anderen Fällen, in denen bloße verwaltungsinterne Zustimmungserfordernisse bestehen, unterscheiden.
- 34** bb) Im Streitfall kommt hinzu, dass das Finanzministerium gegenüber dem Kläger mit Schreiben vom 9. November 2012 tatsächlich einen ablehnenden Verwaltungsakt erlassen hat. Die Frage, ob eine Maßnahme Verwaltungsaktqualität hat, ist der Auslegung zugänglich (vgl. Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 118 AO Rz 51 f.). Maßgeblich ist, wie der Bekanntgabeadressat den Ausspruch nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen durfte und musste (Seer, a.a.O., § 118 AO Rz 52, m.w.N. aus der Rechtsprechung). Unklarheiten gehen zu Lasten der Behörde. Die Rechtsbehelfsbelehrung ist zwar kein Bestandteil des Verwaltungsakts, dem Vorhandensein oder Fehlen einer Rechtsbehelfsbelehrung kommt aber eine gewisse Indizwirkung zu (BFH-Urteil vom 19. Mai 2004 III R 18/02, BFHE 206, 201, BStBl II 2004, 980). Vorliegend ist dem Schreiben vom 9. November 2012 zwar keine Rechtsbehelfsbelehrung beigelegt gewesen. Da der Kläger aber beim FA mit Schreiben vom 31. März 2009 einen anerkennenden Verwaltungsakt beantragt hat, hat er die ablehnende Antwort des Finanzministeriums nur als ablehnenden Verwaltungsakt verstehen können.
- 35** b) Das Finanzministerium ist auch der richtige Beklagte. Gemäß § 52 Abs. 2 Satz 3 AO haben die obersten Finanzbehörden der Länder jeweils eine Finanzbehörde im Sinne des Finanzverwaltungsgesetzes (FVG) zu bestimmen, die für Entscheidungen nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO zuständig ist. Da das Land NRW seiner in § 52 Abs. 2 Satz 3 AO geregelten rechtlichen Verpflichtung eine Zentralbehörde zu bestimmen, nicht nachgekommen ist, hat das FG zutreffend entschieden, dass es mangels ausgeübter Delegation bei der Zuständigkeit des Finanzministeriums als oberste Finanzbehörde bleibt.
- 36** c) Ein Vorverfahren ist vorliegend entbehrlich, weil gemäß § 44 Abs. 1 FGO i.V.m. § 348 Nr. 3 2. Alternative AO ein Einspruch gegen Verwaltungsakte der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder nicht statthaft ist, außer wenn ein Gesetz das Einspruchsverfahren vorschreibt. Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 FVG i.V.m. § 3 des Landesorganisationsgesetzes NRW (LOG NRW) ist das Finanzministerium die für die Landesfinanzverwaltung NRW zuständige oberste Landesbehörde. Ein Einspruchsverfahren ist für Fälle des § 52 Abs. 2 Satz 2 AO nicht gesetzlich vorgeschrieben.
- 37** d) Der gerichtliche Prüfungsumfang ist nicht gemäß § 102 FGO eingeschränkt, denn die Regelung des § 52 Abs. 2 Satz 2 AO ist keine Ermessensvorschrift i.S. des § 5 AO (s. oben zu 2.b; vgl. ferner Hüttemann, a.a.O., Rz 3.151, Rz 3.153; derselbe, DB 2007, 2053, 2055; Droegge, a.a.O., S. 164; Schauhoff/ Kirchhain, DStR 2007, 1985, 1990; Musil in HHSp, § 52 AO Rz 257; Klein/Gersch, a.a.O., § 52 Rz 50; Koenig, a.a.O., § 52 Rz 67; a.A. Jachmann in Beermann/Gosch, § 52 AO Rz 125).
- 38** e) Die in Tz. 2.6 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung zu § 52 AO vorgesehene bundeseinheitliche Abstimmung hindert den Senat nicht daran durchzuentcheiden. Es handelt sich dabei um eine

norminterpretierende Verwaltungsanweisung, die lediglich Ausdruck der Rechtsmeinung der Verwaltungsbehörde ist und keine Bindungswirkung für die Gerichte entfaltet (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 24. August 2016 X R 11/15, BFH/NV 2017, 300, Rz 26; vom 5. September 2013 XI R 7/12, BFHE 242, 399, BStBl II 2014, 37, Rz 20).

**39** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)