

## Erlass der Kirchensteuer bei außerordentlichen Einkünften

Der Erlass einer Steuerschuld ist grundsätzlich zu unterscheiden von dem Wunsch einiger Steuerpflichtiger nach Reduktion ihrer Steuerlast<sup>1</sup>. Ersteres ist an tatbestandsmäßige Voraussetzungen geknüpft, letzteres ist z.B. durch das Kirchensteuergesetz für die Provinz Hannover vom 10.3.1906 abgeschafft worden.

Nach § 227 AO können Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen und bereits entrichtete Beträge erstattet oder angerechnet werden, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falles sachlich unbillig wäre.

In den meisten Kirchensteuergesetzen wird bestimmt, dass sich ein Erlass oder eine andere Maßnahme der abweichenden Einkommensteuerfestsetzung auch auf die Kirchensteuer erstreckt. Unabhängig von Billigkeitsmaßnahmen im Rahmen der Festsetzung der Maßstabsteuer eröffnen die Kirchensteuergesetze der Ländern den Kirchen den Gestaltungsrahmen, über Anträge auf Erlass aus Billigkeitsgründen (sowie Anträge auf Stundung, Niederschlagung oder Erstattung), die nur die Kirchensteuer betreffen, unabhängig von der Maßstabsteuer zu entscheiden. Hierdurch werden kirchenspezifische Billigkeitsgründe anerkannt und abstrakt-gesetzlich normiert.

Zu beachten ist aber, dass der Grundsatz der Gesetz- und Tatbestandsmäßigkeit des Steuerrechts auch für den Erlass der Kirchensteuer aus kirchenspezifischen Gründen eine ausreichende normative Grundlage zumindest auf kirchenrechtlicher Ebene verlangt<sup>2</sup>. Der kirchliche Gesetz- und Verordnungsgeber kann innerhalb der Grenzen des staatlichen Kirchensteuergesetzes nicht nur über die Art und Höhe der Kirchensteuer entscheiden, sondern auch über etwaige Modifizierungen. Derartige verbindliche Regelungen müssen wenigstens in der Form von Erlassrichtlinien vorliegen, in denen die Voraussetzungen bezüglich einer Reduzierung einschließlich des Entscheidungsspielraums benannt sind. Ihre Verwendung in der Praxis verleiht ihnen Bindungswirkung für den Bereich dieser Kirche; der Gleichbehandlungsgrundsatz (Art. 3 GG) ist zu beachten und die Einhaltung kann gerichtlich überprüft werden<sup>3</sup>.

Aufgrund der Mitgliederbezogenheit darf die Kircheng Zugehörigkeit nicht nur für die Steuerpflicht als solche, sondern auch für deren Reduzierung maßgebend sein. Deshalb kann in einer kirchlichen Rechtsgrundlage geregelt werden, dass kirchenspezifische Gründe mit einem von § 227 AO abweichendem Inhalt für die Gewährung eines Erlasses ausschlaggebend sind. So kann ein Erlass mit der Zwecksetzung einer Festigung der Bindung zwischen Kirchenmitglied und Kirche begründet werden. Ein solcher Teilverzicht der festgesetzten Kirchensteuer wird von der Rechtsprechung<sup>4</sup> insoweit als geeignete Maßnahme angesehen. Da diese Zielsetzung nur bei Kirchenmitgliedern zu erreichen ist, kommt nur bei ihnen eine Ermäßigung der Kirchensteuerschuld als Billigkeitsmaßnahme in Betracht. Die inhaltliche Präzisierung des unbestimmten Tatbestandsmerkmals der Festigung der Beziehung des Kirchenmitglieds zur Kirche ist allerdings vorzunehmen.

Bedingt durch die sich auf ihr Gebiet erstreckende Autonomie der Kirchen wird die Erlasswürdigkeit von jeder Kirche für sich beurteilt. Die Erlasspraxis einer Kirche bindet eine andere Kirche nicht. Die Berufung auf den Gleichheitssatz ist nur innerhalb des Bereiches der jeweiligen autonomen Recht setzenden Körperschaft erfolgreich<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Im Sinne einer Paktierung

<sup>2</sup> Urt. BVerwG vom 21.5.2003 BVerwG 9 C 12.02, NJW 2003, 3001

<sup>3</sup> U.a. Urt. BVerwG vom 21.5.2003, a.a.O.; Urt. v. 17.1.1996, NJW 1996, 1766; FG Nürnberg Urt. v. 2.2.1995, BB 1995, 1223

<sup>4</sup> Urt. BVerwG vom 21.5.2003, a.a.O.,

<sup>5</sup> U.a. FG Nürnberg Urt. v. 1.12.1994, KirchE 32, 441, Urt. v. 16.11.1995 -VI 201/93- n.v., Urt. v. 2.2.1995 -VI 41/91, BB 1995, 1223; FG Köln Urt. v. 28.5.1997 -6 K 1726/93- n.v.; zuletzt FG Nürnberg, Urt. vom 11.3.2004, EFG 2004, 1105; die Ev.-luth. Landeskirche in Bayern und die rk Diözesen in Bayern gewähren keinen Erlass bei Einkünften nach § 34 Abs. 2 EStG, sofern nicht Erlassgründe nach § 227 AO vorliegen (z.B. um die Altersversorgung zu sichern).

Der Hauptanwendungsfall eines Erlasses ist die Ermäßigung der Kirchensteuer bei außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 2 EStG. Als solche kommen u.a. in Betracht Veräußerungsgewinne, soweit sie nicht unter das Halbeinkünfteverfahren fallen, Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 EStG, Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten etc. Hat der Steuerpflichtige Einkünfte nach § 34 Abs. 2 EStG, wird die hierauf entfallende Kirchensteuer i.d.R. - aber nicht von allen Kirchen (s.o.) - auf Antrag um (bis zu) 50% ermäßigt (s. nachfolgendes Beispiel). Nach dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts<sup>6</sup> kann die Gewährung des Erlasses von der Kirchenmitgliedschaft im Zeitpunkt der Antragstellung abhängig gemacht werden.

Die kirchenspezifische Erlassregelung war früher - insbesondere bei Veräußerungsgewinnen durch Betriebsaufgaben - damit begründet, dass diese Einkünfte der zusätzlichen oder einzigen Altersversorgung des Steuerpflichtigen dienen. Dieses Instrument hat sich mittlerweile aber derart verselbständigt, dass i.d.R. allein die Erfüllung des Tatbestandes des § 34 Abs. 2 EStG zu einem Erlass führt. Die evangelischen Landeskirchen und katholischen Diözesen haben sich seit einigen Jahren grundsätzlich auf eine entsprechende Behandlung dieser Einkünfte verständigt.

Der Erlass wird auf Antrag gewährt. Der Antrag ist an die kirchlichen Körperschaften zu richten (s. <http://www.steuer-forum-kirche.de/anschriften.pdf>).

Beispiel: 50%-Erlass Kirchensteuer bei Veräußerungsgewinn (vereinfacht):

	KiSt mit V-Gewinn (lt. ESt-Bescheid)	KiSt ohne V-Gewinn	
Einkünfte aus ...	50.000	50.000	
Veräußerungsgewinn	50.000		
Gesamtbetrag der Einkünfte	100.000	50.000	
div. Abzüge	5.000	5.000	
zvE	95.000	45.000	
ESt	31.836	10.966	
KiSt 9%	2.865,24	986,94	
KiSt-Differenz			1.878,30
50% Erlass	./. 939,15		939,15
endgültig zu zahlende KiSt	1.926,09		

Grundtabelle Tarif 2009

Die einen Erlass begründenden Tatbestände des § 34 Abs. 2 EStG werden allerdings von den Kirchen nicht einheitlich angewendet. Da die Kirchen für ihren Bereich autonome Regelungsbefugnis besitzen, sehen einige Kirchen bei den in § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG aufgeführten Vergütungen für mehrjährige Tätigkeit keine Billigkeitsgründe für einen Teilerlass, da es sich in diesen Fällen nur um eine Zusammenballung laufender Einkünfte aus mehreren Jahren handelt.

### Weitere Einzelfälle

Darüber hinaus erlassen einige Kirchen in besonders gelagerten Einzelfällen die auf die Einkünfte nach § 34 Abs. 2 EStG entfallende Kirchensteuer bis zu 100%, wenn die außerordentlichen Einkünfte der Alterssicherung dienen und im Erlassantrag erkennbar nachgewiesen werden.

Keinen Erlass sprechen (einige) Kirchen allerdings aus bei Einkünften, welche auf Mitarbeiter-Aktioptionen und Tantiemen beruhen.

Nicht erlasswürdig sind ferner Tatbestände, welche auf einer Wertung des Gesetzgebers beruhen. Beispielsweise sind private Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken nach der Änderung des § 23 EStG steuerpflichtig, wenn zwischen der Anschaffung und dem Verkauf nicht mehr als 10 Jahre liegen. Der Gesetzgeber hat hier bewusst einen am Markt erzielten Vermögenszuwachs in die Besteuerung hereingenommen. Es sind für Zwecke der Kirchensteuer keine Gründe ersichtlich, diese

<sup>6</sup> Urt. BVerwG vom 21.5.2003, a.a.O.,

Wertung durch einen Erlass zu ändern. Dasselbe gilt für die anderen Einkünfte nach §§ 22 und 23 EStG sowie bei der Anrechnung des Gewerbesteuermessbetrages (§ 35 EStG), die ausdrücklich und aus systematischen Gründen ausgeschlossen ist (s. Ziff. 3.5.4.2).

Die Erlassregelung findet auch beim besonderen Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe Anwendung bei Einkünften i.S.v. § 34 Abs. 2 EStG des nicht der Kirche angehörenden Ehegatten<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Das FG Hamburg hat den kirchlichen Gesetzgeber nicht für verpflichtet gesehen, in seinen Vorschriften über die Berechnung des besonderen Kirchgeldes eine § 34 Abs. 2 EStG vergleichbare steuerliche Begünstigung für Abfindungen vorzusehen, die einem Erlass gleichkommt; Urt. v. 2.6.1992, EFG 1992, 763; KirchE 30, 255