

## Kircheneinkommensteuer und Kirchenlohnsteuer

Die Anbindung der Kirchensteuer an die Einkommen- bzw. Lohnsteuer hat eine bis an den Beginn des 20. Jahrhunderts zurückreichende Tradition. Das Hannoverschen Kirchensteuergesetz vom 10.3.1906 z.B. normierte, daß als Maßstab für die Umlegung der Kirchensteuern die Staatseinkommensteuer dient. Die Staatseinkommensteuer, daß Preußische Einkommensteuergesetz vom 24.6.1891, richtete die Besteuerung bereits an der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen aus. Erst oberhalb des Existenzminimums von damals 900 Mark setzte die Besteuerung ein. Mit der Anknüpfung an die Staatseinkommensteuer übernahm die Kirchensteuer folglich deren steuerlichen Grundsätze. Diese Grundsätze gelten - wenn auch mit anderen Beträgen und feiner ausdifferenziert - bis heute.

In der nachfolgenden Darstellung werden zunächst die Besonderheiten aufgezeigt, die sich bei der Berechnung, Einbehaltung und Abführung der Kirchenlohnsteuer aufgrund der Länderzuständigkeit auf dem Gebiet des Kirchensteuerrechts ergeben. Das höchste Aufkommen von allen Arten der Kirchensteuer erzielt die Kirchenlohnsteuer. Da die Kirchensteuern vom Einkommen als Zuschlag zur Einkommensteuer und Lohnsteuer zu erheben sind, gelten die allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften ausdrücklich oder sinngemäß auch für die Kirchensteuer. Die Abgabenordnung (AO) ist in allen Kirchensteuerordnungen generell für anwendbar erklärt worden mit Ausnahme der Verzinsungs-, Straf- und Bußgeldnormen.

Die Kirchensteuer beträgt in Baden-Württemberg und Bayern 8 %, in den übrigen Bundesländern 9% der Lohn- oder Einkommensteuer. Im Folgenden wird dieses System, das - wie andere auch - im Detail etwas komplizierter erscheinen mag, beschrieben. Dadurch soll mit zu einer Versachlichung beigetragen werden.

### Staatliche Einkommensteuer als Maßstab für die Kirchensteuer, insbesondere am Beispiel der Lohnsteuer

Die Kirchenlohnsteuer behält der Arbeitgeber neben der staatlichen Lohnsteuer des Arbeitnehmers ein und führt sie an das Finanzamt ab. Für die Berechnung und Einbehaltung der Kirchenlohnsteuer sind nur die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte maßgebend. Sie geben u.a. Auskunft über Steuerklasse, Religionszugehörigkeit und Zahl der dem Arbeitnehmer zuzurechnenden Kinder. Den Beginn der Kirchensteuerpflicht (beim Kircheneintritt) oder die Beendigung der Kirchensteuerpflicht (etwa beim Kirchenaustritt) darf der Arbeitgeber nur berücksichtigen, wenn der Arbeitnehmer eine entsprechend geänderte Lohnsteuerkarte vorlegt. Die Änderung der für den Kirchensteuerabzug maßgeblichen Angaben bei Aufnahme in die Kirche, Übertritt in eine andere Konfession oder bei Kirchenaustritt nimmt die Gemeindebehörde bzw. das Finanzamt auf Antrag des Arbeitnehmers vor.

Die Eintragung der Religionszugehörigkeit auf der Lohnsteuerkarte ist verfassungsrechtlich unbedenklich. Der Arbeitnehmer kann nicht verlangen, daß ihm eine Lohnsteuerkarte ohne Angabe der Religionszugehörigkeit ausgestellt wird.

Bei verheirateten Arbeitnehmern wird bei der Ausstellung der Lohnsteuerkarte durch die ausstellende Gemeindebehörde die Religionszugehörigkeit des Arbeitnehmers und im Falle der konfessionsverschiedenen Ehe die seines Ehegatten eingetragen (siehe 0).

Aus den Angaben müssen die Religionsgemeinschaften erkennbar sein, die den Finanzbehörden die Erhebung der Kirchensteuer übertragen haben. Hierzu haben die Finanzbehörden einheitliche Schlüssel verbindlich festgelegt (z.B. ev [evangelisch], rk [röm.-katholisch], ak [alt-katholisch], is [israelitisch]) (siehe 0).

Kinder darf der Arbeitgeber beim Kirchenlohnsteuerabzug nur berücksichtigen, wenn auf der Lohnsteuerkarte Kinderfreibeträge eingetragen sind. In den Lohnsteuertabellen sind die Kinderfreibeträge eingearbeitet.

Von allen steuerpflichtigen Einkünften, die nicht Arbeitslohn sind, wird die Kirchensteuer im Wege der Veranlagung durch die Finanzämter festgesetzt und erhoben. Die veranlagte Kircheneinkommensteuer wird mit Ablauf des Veranlagungszeitraumes fällig. Auf sie werden die im Veranlagungszeitraum entrichteten Kircheneinkommensteuervorauszahlungen sowie die durch Abzug vom Arbeitslohn einbehaltenen Kirchenlohnsteuern angerechnet. Der Steuerpflichtige hat zu den Quartalsterminen (10. März, 10. Juni, 10. September, 10. Dezember) Vorauszahlungen auf die veranlagte Kircheneinkommensteuer an das für ihn zuständige Finanzamt zu entrichten. Dieses hat die Höhe der Vorauszahlungen durch einen Vorauszahlungsbescheid festgesetzt, welche sich grundsätzlich nach derjenigen bemißt, die für den letzten Veranlagungszeitraum festgesetzt worden ist. Für die Höhe der Kirchensteuern von der veranlagten Einkommensteuer gelten grundsätzlich die Bestimmungen der Kirche, in der das Kirchenmitglied seinen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt hat (z.B. Zugehörigkeit zur ev. Kirche in Hessen und Nassau, Wohnsitz in Frankfurt/M., Kirchensteuerhebesatz 9%).

## **Wer entrichtet und wer erhält die Kirchensteuer**

### **Kirchensteuerpflicht**

Für die Steuerpflicht sind in allen Kirchensteuergesetzen zwei Kriterien entscheidend, die Kirchenangehörigkeit (Kirchenmitgliedschaft) und der Wohnsitz bzw. der gewöhnliche Aufenthaltsort (Territorialitätsprinzip).

Die Zugehörigkeit zu einer evangelischen Landeskirche oder zur römisch-katholischen Kirche wird durch den Akt der Taufe begründet.

Einen Wohnsitz im Sinne des Steuerrechts hat der Steuerpflichtige dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und nutzen wird. Den gewöhnlichen Aufenthaltsort im Sinne des Steuerrechts hat der Steuerpflichtige dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, daß er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt; als gewöhnlicher Aufenthalt ist stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen. Ob die Besteuerung aufgrund eines Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts erfolgt, ist im Ergebnis ohne Bedeutung, weil die steuerlichen Auswirkungen gleich sind.

Bei Ehegatten wird im staatlichen Steuerrecht und im Meldewesen grundsätzlich davon ausgegangen, daß der Ehemann bzw. die Ehefrau dort den Wohnsitz hat, wo die Familie wohnt. Nimmt er/sie eine Tätigkeit außerhalb des Ortes auf, so behält er/sie im allgemeinen seinen/ihren Wohnsitz am bisherigen Wohnort bei, wenn seine/ihre Familie dort verbleibt. Nur unter besonderen Umständen kann ein gemeinsamer Wohnsitz für die Ehegatten verneint werden.

Bei Wohnsitzwechsel in das Gebiet einer anderen Landeskirche bzw. Diözese teilen sich diese das Besteuerungsrecht nach der Aufenthaltsdauer. Die Aufteilung ist in der Praxis für den Kirchensteuerzahler ohne Bedeutung, insbesondere wenn der Hebesatz der Kirchenlohnsteuer in beiden Bundesländern des Wohnsitzes gleich hoch ist. Bei unterschiedlichem Hebesatz im Umzugsjahr wird die Kirchensteuer vom Finanzamt bei der Einkommensteuerveranlagung bzw. der Arbeitnehmergehälterveranlagung gezwölftelt.

### **Kirchenmitgliedschaftliche Regelungen**

Das Kirchenmitgliedschaftsrecht ist innerkirchliches Recht. Voraussetzung für die Begründung der Kirchenmitgliedschaft ist in der evangelischen und römisch-katholischen Kirche die Taufe. Die innerkirchlichen Regelungen, die die Kirchenmitgliedschaft an Taufe

und Wohnsitz knüpfen, sind verfassungsgemäß, da das Kirchenmitglied jederzeit die Möglichkeit hat, seine Mitgliedschaft zu beenden.

Kirchensteuerpflichtig können in der Bundesrepublik Deutschland nur natürliche Personen sein; „juristische Personen“ (also z.B. Firmen) können - im Gegensatz zu einigen europäischen Nachbarländern - nicht zur Kirchensteuer herangezogen werden. Im Gegensatz zur römisch-katholischen Kirche bildeten sich bei der evangelischen Kirche aus dem Reformationsprozeß verschiedene Strömungen des evangelischen Bekenntnisinhalts (z.B. reformierte, lutherische, unierte). Gehört der Steuerpflichtige im Bundesgebiet einer der evangelischen Landeskirchen an, die sich in der Evangelischen Kirche in Deutschland (EKD) als Gemeinschaft lutherischer, reformierter und unierter Kirchen zusammengeschlossen haben, gehört er der evangelischen Kirchenfamilie an. Kirchensteuerpflicht ist damit in jeder Landeskirche, d. h. in jedem Bundesland begründet. Die Einzelheiten regeln das Kirchengesetz der EKD über die Kirchenmitgliedschaft sowie das Kirchenverfassungsrecht der jeweiligen Landeskirche. Für die römisch-katholischen Diözesen ist das ergänzend zum *codex iuris canonici* (cic) gesetzte Partikularrecht des Bischofs maßgebend.

Nur Kirchenmitglieder sind kirchensteuerpflichtig. Deshalb darf auch ein verheirateter Arbeitnehmer, der keiner steuerberechtigten Kirche angehört, nicht zum Kirchensteuerabzug vom Arbeitslohn verpflichtet werden, nur weil sein Ehegatte einer steuerberechtigten Kirche angehört. Ebenfalls dürfen in einer Ehe, in der nur ein Ehegatte Mitglied einer steuerberechtigten Religionsgemeinschaft ist (glaubensverschiedene Ehe), die Besteuerungsmerkmale nur des kirchenangehörigen Ehegatten Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer sein (3.5.6).

Ausländer sind kirchensteuerpflichtig, wenn sie in der Bundesrepublik ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben und sie einer steuerberechtigten Religionsgemeinschaft angehören. Die Staatsangehörigkeit spielt dabei keine Rolle. Auch ist es gleichgültig, ob in ihrem Heimatland Kirchensteuer erhoben wird oder nicht. Die Kirchenangehörigkeit im Sinne des Kirchensteuergesetzes und damit Kirchensteuerpflicht des zuziehenden Ausländers wird begründet durch die Bekenntnisverwandtschaft der Heimatkirche<sup>1</sup> mit einer der steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaften im Bundesgebiet. Als „evangelisch“ wurden in der Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts alle Kirchen angesehen, die sich zu den Grundsätzen der Reformation bekennen<sup>2</sup>; mithin jedenfalls die Lutheraner, Reformierten und Unierten. Kirchengemeinschaft haben z.B. die Unterzeichner der Leuenberger Konkordie reformatorischer Kirchen gebildet. 1983 haben ihr 81 Kirchen zugestimmt und damit ihre evangelische Bekenntnisverwandtschaft dokumentiert. Ausländische Arbeitnehmer, die Mitglied einer dieser Kirchen sind, sind bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen im Bundesgebiet grundsätzlich kirchensteuerpflichtig. Aus einer Vielzahl der Rechtsprechungsfälle sei beispielhaft genannt: Kirchensteuerpflicht wird bejaht bei Zuzug aus dem Bereich der Dänischen Volkskirche, der Evangelisch-lutherischen Kirche in Finnland, der Evangelischen Kirchengemeinden in Österreich.

Beschränkt steuerpflichtige Personen, die im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind nicht kirchensteuerpflichtig, da sie nur mit ihren inländischen Einkünften der Einkommensteuer unterliegen.

Steuerpflichtige Kirchenangehörige, die ihren Wohnsitz im Inland nur vorübergehend aufgeben und wieder zurückkehren wollen, behalten ihre Mitgliedschaft in der evangelischen Kirche bei. Für die Zeit des Auslandsaufenthalts sind sie jedoch von den Pflichten gegenüber ihrer Kirche befreit, d.h. sie zahlen auch keine Kirchensteuer. Bei der Rückkehr leben ihre Rechte und Pflichten wieder auf.

---

<sup>1</sup> Bei der röm.-kath. Kirche als „Weltkirche“ ist Kirchengemeinschaft immer gegeben.

<sup>2</sup> Prinzipien der Reformation: „Allein Christus“, „Allein das Wort“, „Allein der Glaube“, „Allein die Gnade“.

Deutsche Auslandsbeamte sind - obwohl sie unbeschränkt steuerpflichtig sind - nicht kirchensteuerpflichtig, sofern sie ihren einzigen Wohnsitz<sup>3</sup> im Ausland haben. Angehörige der Bundeswehr gehören zur Landeskirche bzw. zur Diözese ihres Wohnsitzes. Sie sind damit kirchensteuerpflichtig.

### Gläubiger der Kirchensteuer

Die Kirchensteuer steht derjenigen Landeskirche zu, in deren Gebiet der Kirchenangehörige seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Ist der kirchenangehörige Arbeitnehmer im Bereich einer anderen Landeskirche tätig und gelangt seine Kirchensteuer aufgrund des Betriebsstättenprinzips an diese Landeskirche, wird dieser Betrag mittels des Kirchenlohnsteuer-Verrechnungsverfahrens seiner Wohnsitz-Landeskirche zugeführt (s. 3.5.8.2).

### Höhe des Zuschlags zur staatlichen Steuer

Die Kirchensteuer als Zuschlag zur Einkommensteuer bzw. Lohnsteuer ist vom Aufkommen her die wichtigste Kirchensteuerart. Sie wird in Form eines festen Vomhundertsatzes, der in den einzelnen Bundesländern unterschiedlich hoch ist, erhoben.

Der Kirchensteuerhebesatz beträgt derzeit in Baden-Württemberg und Bayern 8% und in Berlin, Brandenburg, Bremen, Hamburg, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Thüringen 9% der Einkommen- bzw. Lohnsteuer, d.h. der für den Steuerpflichtigen festgesetzten Steuerschuld.

### Beispiel 1

Bei einem Monatsbruttolohn von 2.200 € zahlt ein verheirateter Arbeitnehmer ohne Kinder (Steuerklasse III) im Jahr 2006 74,00 € Lohnsteuer und 6,66 € Kirchensteuer.

### Beispiel 2 - Wer zahlt wie viel Kirchensteuer

Vier Beispiele aus der Lohnsteuertabelle 2006 bei einem Kirchensteuerhebesatz von 9%

Monatseinkommen brutto	Ledig Steuerklasse I	Verheiratet Steuerklasse III	Verheiratet 1 Kind Steuerklasse III/1	Verheiratet 2 Kinder Steuerklasse III/2
1.000 €	1,16 €	--	--	--
1.500 €	11,29 €	--	--	--
2.500 €	36,44 €	12,25 €	3,49 €	--
3.500 €	65,71 €	36,69 €	25,39 €	14,67 €

Diese Belastungsbeispiele dokumentieren, daß die Kirchensteuer - ohne steuermindernde Berücksichtigung als Sonderausgabe - nur zwischen 0,12% und 1,88% des monatlichen Bruttolohns (Steuerklasse I) beträgt.

### Notwendige Korrekturen der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Kirchensteuer (§ 51a EStG)

Die Berechnung der Kirchensteuer (s. vor) wird bei zwei Fallgestaltungen modifiziert. Sind Kinder vorhanden und/oder hat der Steuerpflichtige dem Halbeinkünfteverfahren unterliegende Einkünfte (z.B. aus Dividenden) bzw. solche aus Gewerbebetrieb, wird die Bemessungsgrundlage korrigiert (§ 51a EStG).

<sup>3</sup> Urt. BFH vom 17.5.1995, BFHE 192, S. 296

### Berücksichtigung von Kindern

Ein vom Volumen nicht zu unterschätzender kirchlicher Aufgaben- und Ausgabenbereich ist die Arbeit mit Kindern und Jugendlichen. Ihnen gilt als zukünftige Generation die kirchliche Aufmerksamkeit auch bei der Besteuerung.

Nach dem staatlichen Recht erhält der Steuerpflichtige für seine Kinder entweder Kindergeld (138 Euro/mtl. für das 1. Kind) oder den Kinder- und Betreuungsfreibetrag (3.648 € p.a. und 2.160 € p.a.; § 32 Abs. 6 EStG). Die Freibeträge wirken sich aber nur im oberen Progressionsbereich günstiger als das Kindergeld aus und werden somit in die Steuerberechnung einbezogen. Bei (Nur-) Kindergeldbezieher würden die Kinder bei der Berechnung der Kirchensteuer nicht berücksichtigt. Für Zwecke der Berechnung der Kirchensteuer wird deshalb die Bemessungsgrundlage korrigiert (§ 51a Abs. 2 EStG); es werden aber immer die Freibeträge mindernd berücksichtigt, selbst dann, wenn nach staatlichem Recht nur Kindergeld gezahlt wird.

Sofern also beim Steuerpflichtigen Kinder zu berücksichtigen sind, wird die ursprüngliche Bemessungsgröße für den Steuertarif noch um die Kinder- und Betreuungsfreibeträge vermindert und erst dann - fiktiv - die Einkommensteuer und hiervon die Kirchensteuer berechnet.

Mit dem durchgehenden Einbezug der Kinderfreibeträge in jedem Fall des § 32 EStG errechnet sich eine gesonderte, systematisch einheitliche Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer. Folgendes Berechnungsbeispiel mag dies verdeutlichen:

Ein verheirateter Arbeitnehmer mit 2 Kindern hat im Jahr 2006 ein zu versteuerndes Einkommen (zvE) in Höhe von 35.000 €.

Berechnung der Kirchensteuer bei 2 Kindern	mit § 51a EStG	ohne § 51a EStG
zu versteuerndes Einkommen	35.000	35.000
Kinderfreibetrag (2 x 3.648)	./. 7.296	
Betreuungsfreibetrag (2 x 2.160)	./. 4.320	
zu versteuerndes Einkommen (fiktiv)	23.384	35.000
Einkommensteuer (Splittingtabelle; fiktiv)	1.494	4.364
Kirchensteuer 9%	134,50	392,70

### Halbeinkünfteverfahren und Gewerbesteuermeßbetragsanrechnung

Durch das Steuersenkungsgesetz (Unternehmensteuerreform) sind zum 1.1.2001 nicht nur erhebliche, die Steuer reduzierende Tarifänderungen in Kraft getreten, sondern es ist auch die Besteuerung im Unternehmensbereich grundlegend geändert worden. Berührt ist hiervon die Kirchensteuer durch das Halbeinkünfteverfahren und die Anrechnung des Gewerbesteuermeßbetrages.

Vom Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG) sind erfaßt u.a. die Dividendeneinkünfte. Nach dem alten Recht (Anrechnungsverfahren) erhielt der Steuerpflichtige neben der Dividendenbarausschüttung eine Gutschrift über den Körperschaftsteuerbetrag, den das Unternehmen bereits als Steuer abgeführt hatte. Dies floss zu 100% in die Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer.

		Anrechnungsverfahren	Halbeinkünfte
Dividende	200.000		
Bardividende		140.000 €	150.000 €
KSt-Gutschrift		60.000 €	50.000 € <sup>1</sup>
Einkünfte		200.000 €	75.000 €
ESt <sup>2</sup>		81.155 €	24.905 €

Ertragsteuerbelastung <sup>3</sup>		81.155 €	74.905 €
Abschlusszahlung ESt		21.155 €	24.905 €

<sup>1</sup> definitive Körperschaftsteuer

<sup>2</sup> Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer

<sup>3</sup> ESt + KSt (definitiv)

Nunmehr entfällt diese Anrechnung, die gezahlte Körperschaftsteuer (25%) ist definitiv. Von den ausgeschütteten 75% wird nur noch die Hälfte für die Berechnung der Einkommensteuer herangezogen. Dies führt zu einer gleichheitswidriger Verzerrung bei der Kirchensteuer, die korrigiert wird. Die Korrektur erfolgt, indem nicht die Hälfte der Ausschüttung, sondern der volle Ausschüttungsbetrag für Zwecke der Berechnung der Kirchensteuer herangezogen wird. Dies führt durch die Tarifabsenkung und die definitive Vorbelastung mit Körperschaftsteuer aber i.d.R. zu keiner absoluten Mehrbelastung mit Kirchensteuer. Dieses Verfahren gewährleistet nur, das Steuerpflichtige mit unterschiedlichen Einkunftsarten aber gleicher Leistungsfähigkeit auch gleichmäßig belastet werden.

	<b>Anrechnung</b>	<b>Halbeinkünfte</b>
Dividende 100		
Bar-Ausschüttung	70	75
KSt-Gutschrift	30	
BMG für ESt	100	37,5
ESt (42%)	42	15,75
KiSt 9%	3,78	1,41
Korrektur § 51a		
BMG x 2		75
ESt (42%)		31,50
KiSt 9%		2,83

**Andere konkrete Beispiele**

		<b>Ertragsteuer</b>	<b>Kirchensteuer</b>
Dividende	100.000 €		
./. KSt definitiv		25.000 €	
Dividende ausgeschüttet	75.000 €		
ESt auf 50 %	37.500 €	8.326 €	
KiSt 9 % nach BMG 75.000			2.122 €
Gesamtbelastung		33.326 €	2.122 €
			= 6,36 v.H.

Dividende	1.300.000 €		
./. KSt definitiv		325.000 €	
Dividende ausgeschüttet	975.000 €		

ESt auf 50 %	487.500 €	196.836 €	
KiSt 9 % nach BMG 975.000 (ohne Kappung) <sup>4</sup>			36.142 €
Gesamtbelastung		521.836 €	36.142 €
			= 6,92 v.H.

### Beispiel Verlust

div. Einkünfte	300.000 €	300.000 €	300.000 €
Verluste aus Einkünften nach § 23 EStG	50.000 €	./ 25.000 €	./ 50.000 €
zvE		275.000 €	250.000 €
ESt / ESt als Bemessungsgrundlage für KiSt		107.586 €	97.086 €
KiSt 9 %			8.737,74 €
KiSt ohne § 51a EStG		9.682,74 €	

Eine analoge Problemstellung ergibt sich bei Einkünften aus Gewerbebetrieb. Neben gezahlter Gewerbesteuern, die schon immer als Betriebsausgaben abziehbar sind, ist als steuerliche Fördermaßnahme der Abzug des 1,8-fachen Gewerbesteuerermessbetrages von der Einkommensteuerschuld vorgesehen (§ 35 EStG). Da bereits mit dem Abzug als Betriebsausgabe der steuerlichen Leistungsfähigkeit entsprochen ist und eine Gleichbehandlung mit anderen Einkunftsarten gewährleistet bleiben muss, wird für Zwecke der Berechnung der Kirchensteuer auf den Abzug des Gewerbesteuerermessbetrages verzichtet.

### Mindest- und Höchstbeträge

Die Kirchensteuer ist der Pflichtbeitrag der Kirchenmitglieder - in der Praxis nur derjenigen Kirchenmitglieder, die aufgrund ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in der Lage sind, ihn aufzubringen, d.h. die lohn- bzw. einkommensteuerpflichtig sind. Daraus folgt, daß ein Großteil der Kirchenmitglieder, nämlich diejenigen mit geringem Einkommen, die Nichtverdienenden, die Studierenden, Schüler und Schülerinnen, Sozialhilfeempfänger u. a. wegen ihrer persönlichen Finanzlage keine Steuern zahlen. Wer nicht einkommen-(lohn-)steuerbelastet ist (u.a. Mehrzahl der Rentner), zahlt auch keine Kirchensteuer. Die Anknüpfung an die Lohn- und Einkommensteuer für das kirchliche Steuerverfahren muss trotzdem nach wie vor als die gerechteste Methode der Belastung der Steuerpflichtigen angesehen werden. Das persönliche Einkommen ist anerkanntermaßen ein sicherer Indikator für die Leistungskraft des Steuerpflichtigen. Derjenige, der aufgrund seiner besseren Einkommenssituation über mehr Mittel verfügt, soll auch im gleichen Maßstab mit einem höheren Beitrag seine Kirche unterstützen.

### Mindestbetrags-Kirchensteuer

Jeder Kirchenangehörige soll seiner Kirche bei der Finanzierung ihrer Aufgaben helfen. Diejenigen, welche nicht Einkommen- bzw. Lohnsteuer entrichten, können dies durch das (freiwillige) Kirchgeld oder die Ortkirchensteuer tun, die anderen durch die Kirchensteuer nach Maßgabe der Lohn- bzw. Einkommensteuer. Ausgehend vom Grundgedanken der mitgliedschaftlichen Solidarität in der Kirche sollen aber auch Geringverdiener einen kleinen Beitrag zur Finanzierung ihrer Kirche leisten, den sog. Mindestbetrag der Kirchensteuer (Mindestbetrags-Kirchensteuer). Es werden also auch solche Kirchenmitglieder mit einem

<sup>4</sup> Bei Kappung 3 %: 29.250 €.

© Dr. Jens Petersen

Grundbetrag an der Finanzierung kirchlicher Aufgaben beteiligt, die bei einer akzessorischen, d.h. abhängigen, normalen Anbindung der Kirchensteuer an die staatliche Einkommen-(Lohn-)steuer dazu sonst nicht beitragen würden, weil von ihnen trotz eigener geringer Einkünfte wegen der im staatlichen Einkommensteuertarif geltenden Freigrenzen keine staatlichen Steuern erhoben werden.

Die Mindestbetrags-Kirchensteuer wird von den evangelischen und katholischen sowie einigen anderen Religionsgemeinschaften erhoben in den Ländern:

	Jährlich in Euro	Monatlich in Euro	Wöchentlich in Euro	Täglich in Euro
Baden-Württemberg	3,60	0,30	0,07	0,01
Hamburg	3,60	0,30	0,07	0,00
Hessen	1,80	0,15	0,04	0,01
Mecklenburg-Vorpommern <sup>2</sup>	3,60	0,30	0,07	0,01
Niedersachsen	3,60	0,30	0,07	0,01
Sachsen <sup>1</sup>	3,60	0,30	0,07	0,01
Sachsen-Anhalt <sup>1</sup>	3,60	0,30	0,07	0,01
Schleswig-Holstein	3,60	0,30	0,07	0,00
Thüringen <sup>1</sup>	3,60	0,30	0,07	0,01

<sup>1</sup> nur ev <sup>2</sup> für das Erzbistum Berlin und Hamburg: 0,00 € täglich

In den übrigen Bundesländern bemisst sich die Kirchensteuer nach dem normalen kirchlichen Steuersatz.

Die Mindestbeträge sind von solchen Kirchensteuerpflichtigen unter Berücksichtigung von § 51a EStG zu erheben, für die auch staatliche Einkommensteuer festzusetzen oder Lohnsteuer einzubehalten ist, 8% bzw. 9% der staatlichen Einkommen-(Lohn-)steuer aber einen niedrigeren Betrag ergeben würden als den jeweils geltenden Mindestkirchensteuerbetrag.

### Kappung der Progression

Die Kirchensteuer beträgt 8% oder 9% der Lohn- bzw. Einkommensteuer, jedoch nicht mehr als ein gewisser Prozentsatz (2004: 3% bis 4%; 2005: 2,75% bis 3,5%) des zu versteuernden Einkommens (zvE). Die Kirchensteuerordnungen und -beschlüsse sehen - bis auf diejenigen von Bayern - vor, daß die kirchlichen Steuern nach oben hin auf einen bestimmten Prozentsatz des zu versteuernden Einkommens begrenzt werden können (sog. Kappung der Progression). Die Kirchensteuer koppelt sich in diesen Fällen von der Bemessungsgrundlage „Steuerschuld“ ab zur Bemessungsgrundlage „zu versteuerndes Einkommen“. § 51a EStG findet entsprechende Anwendung.

Bundesland	KiSt-Satz in % der Steuer	Kappung in % des zu versteuernden Einkommens	Berücksichtigung
Baden-Württemberg <sup>1</sup>	8	2,75	auf Antrag
Bayern	8	--	keine Kappung
Berlin	9	3	VAw (von Amts wegen)
Brandenburg	9	3	VAw
Bremen	9	3	VAw
		3,5	
Hamburg	9	3	VAw

Hessen <sup>2</sup>	9	3,5	Auf Antrag
Mecklenburg-Vorpommern <sup>3</sup>	9	3	VAw
Niedersachsen	9	3,5	VAw
Nordrhein-Westfalen <sup>2</sup>	9	3,5	Auf Antrag
Rheinland-Pfalz <sup>2</sup>	9	3,5	Auf Antrag
Saarland <sup>2</sup>	9	3,5	Auf Antrag
Sachsen	9	3,5	VAw
Sachsen-Anhalt	9	3,5	VAw
Schleswig-Holstein	9	3	VAw
Thüringen	9	3,5	VAw

<sup>1</sup> Ev. Kirche Württemberg 2,75%; Ev. Kirche Baden und kath. Diözesen 3,5% (keine Auswirkung mehr bei ESt-Tarif 2005).

<sup>2</sup> Nur ev. Kirchen in diesen Bundesländern; kath. Diözesen 4% (keine Auswirkung mehr bei ESt-Tarif 2005)

<sup>3</sup> Von Amts wegen nur kath. Kirche; Pommersche Ev. Kirche 3,5 % auf Antrag als Billigkeitsmaßnahme; Ev. - luth. Landeskirche Mecklenburg keine Kappung

**Beispiel:**

	2004	2005
zu versteuerndes Einkommen	150.000 €	150.000 €
Einkommensteuer (Grundtabelle)	58.655 €	55.086 €
Kirchensteuer 9 v.H.	5.278 €	4.957 €
Kirchensteuer bei Kappung 3 v.H. des zvE	4.500 €	4.500 €
Kappungsvorteil	778 €	457 €

Beginn der Kappung bei einem zu versteuernden Einkommen von:

KiSt-Satz in %	Kappungssatz in % des zvE	Grundtabelle €	Splittingtabelle €
8	2,75	103.795	207.590
9	3	91.320	182.640
9	3,5	254.390	508.780

ESt-Tarif 2005

Je anzurechnendes Kind erhöht sich die Grenze um 2.904 € (0,5 Kind) bzw. 5.808 € (1,0 Kind).

Mit der Einführung des Einkommensteuertarifes 2005 (Höchstsatz 42 %) entfalten folgende Kappungssätze<sup>5</sup> keine Wirkung mehr: KiSt-Satz 8% bzw. 9%, Kappungssatz 3,5% bzw. 4%. Bei der geplanten Einführung einer sog. Reichensteuer könnten sie allerdings wieder wirksam werden.

Die Kappungsanträge sind zu stellen: Ev. Kirche von Westfalen bei den Kreiskirchenämtern, Ev. Kirche im Rheinland ab 2006 bei der Gemeinsamen Kirchensteuerstelle beim Landeskirchenamt (bis 2005: Kirchengemeinden), übrige ev. Landeskirchen beim Landeskirchenamt; Kath. Kirche bei den Diözesen bzw. Generalvikariaten.

<sup>5</sup> Baden-Württemberg: ev. Kirche Baden 3,5%, kath. Bistümer 4%; Hessen, NRW, Rheinland-Pfalz, Saarland: katg. Bistümer 4%

Gegen die Kappung bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Die Kirche ist durch das Grundgesetz nicht verpflichtet, ihrer Steuer die bei der Einkommen-(Lohn-) Steuer geltende Progression zugrunde zu legen. Die Kirchensteuer dient anderen Zwecken als die staatliche Steuer. Sie ist stärker mitgliedschaftsbezogen und verfolgt keinen sozialpolitischen Ordnungsauftrag, erstrebt keine Umverteilung des Einkommens. Hier koppelt sich die Kirche bewusst von der staatlichen Steuer ab. Das Instrument der Kappung dient - zumal in den Antragsfällen - auch der „Kundenpflege“.

Gleichwohl ist die Kappung kein „Steuergeschenk“. Mit der Kappung koppelt sich die Kirche lediglich von der Progressionswirkung des staatlichen Steuertarifs ab, der i.Ü. durch den Spitzensteuersatz von 42% auch eine Kappung beinhaltet. Der die Kappung nutzende Steuerpflichtige ist trotzdem absolut als auch relativ in höherem Maße zur Finanzierung kirchlicher Aufgaben herangezogen. Der Vergleich der Belastung mit Kirchensteuer in Relation zum Bruttoeinkommen zeigt, daß sie bei einem Durchschnittsverdiener bis 2% beträgt, bei den o.g. Kirchenmitglieder aber 3% bis 4%.

### **Besteuerung der Ehegatten**

Die Kirchensteuer knüpft an die persönliche Kirchenmitgliedschaft des Ehegatten an. Bei verheirateten Arbeitnehmern ist daher zwischen konfessionsgleicher, konfessionsverschiedener und glaubensverschiedener Ehe zu unterscheiden.

In einer **konfessionsgleichen** Ehe gehören beide Ehegatten derselben steuererhebenden Kirche an. Bei Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer bzw. bei der Arbeitnehmerveranlagung, dem früheren Lohnsteuer-Jahresausgleich, errechnet sich die Kirchensteuer aus der gemeinsam ermittelten Bemessungsgrundlage. Bei getrennter Veranlagung oder bei der gesonderten Veranlagung im Jahr der Eheschließung wird die Kirchensteuer aus der Einkommensteuerschuld eines jeden Ehegatten errechnet.

Um eine **konfessionsverschiedene** Ehe handelt es sich, wenn beide Ehegatten verschiedenen im betreffenden Bundesland steuerberechtigten und steuererhebenden Religionsgemeinschaften angehören (z.B. ev/rk).

Gehört nur ein Ehegatte einer in dem betreffenden Bundesland steuererhebenden Kirche an, der andere Ehegatte dagegen keiner Religionsgemeinschaft oder einer Religionsgemeinschaft, die keine Steuern erhebt, handelt es sich um eine **glaubensverschiedene** Ehe. Diese Unterscheidung kann dazu führen, daß Ehegatten in verschiedenen Bundesländern unterschiedlich behandelt werden. Ziehen z.B. die der evangelischen und israelitischen Religionsgemeinschaften angehörenden Ehegatten im Laufe des Jahres von Baden-Württemberg nach Hamburg um, handelt es sich zunächst um eine konfessionsverschiedene Ehe und anschließend in Hamburg um eine glaubensverschiedene Ehe, da die israelitische Religionsgemeinschaft in Hamburg keine Steuer durch den Staat erhebt.

#### **Beispiel:**

Ehegatten, wohnhaft in Baden-Württemberg, der Ehemann ist evangelisch, die Ehefrau gehört der israelitischen Religionsgemeinschaft an, Umzug am 3. April nach Hamburg.

In der Zeit vom 1.1. bis 30.4. handelt es sich um eine konfessionsverschiedene Ehe, ab 1.5. um eine glaubensverschiedene, da die israelitische Religionsgemeinschaft in Hamburg keine Steuer durch den Staat erhebt.

Die Unterscheidung zwischen konfessions- und glaubensverschiedener Ehe ist wichtig, da die Kirchensteuer in beiden Fällen unterschiedlich zu berechnen ist. Das Bundesverfassungsgericht hat dazu grundlegende Entscheidungen getroffen und dabei den Grundsatz der Individualbesteuerung auch bei der Ehegattenbesteuerung festgeschrieben. Ein Gemeindeglied, das in glaubensverschiedener Ehe lebt, darf danach zur Kirchensteuer nur herangezogen werden nach den Maßstäben seines eigenen Einkommens und nicht das des Ehegatten.

In einer konfessionsverschiedenen Ehe werden die Ehegatten, wenn sie gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt werden, bzw. die Arbeitnehmerveranlagung durchführen, auch gemeinsam zur Kirchensteuer herangezogen. Die Kirchensteuer für jeden Ehegatten berechnet sich aus der Hälfte der gemeinsamen Steuerbemessungsgrundlage. Der Halbteilungsgrundsatz findet Anwendung.

**Beispiel** (Besteuerung in konfessionsverschiedener Ehe):

Ehepaar, wohnhaft in Hamburg, der Ehemann röm.-katholisch, die Ehefrau ist evangelisch. Gemeinsame Lohnsteuer (= Bemessungsgrundlage 7.100 €); rk Kirchensteuer Ehemann 8% aus (1/2 von 7.100 €) 3.550 € = 284 €; ev. Kirchensteuer Ehefrau 8% aus (1/2 von 7.100 €) 3.550 € = 284 €.

Der Halbteilungsgrundsatz besagt, daß die sich aufgrund der Zusammenveranlagung der Ehegatten ergebende Kirchensteuer im Verhältnis von 50% zu 50% auf beide Konfessionsgruppen (ev./kath.) aufgeteilt wird, mit Ausnahme derjenigen in Bayern, Bremen und Niedersachsen, bei der die volle Kirchensteuer des Beschäftigten jeweils für die Religionsgemeinschaft einbehalten und abgeführt wird, der er angehört. In Bayern wird die Kirchensteuer dann auch individuell nach der Konfession den Kirchen zugeleitet. Die Halbteilung hat seine Wurzel in dem christlichen Verständnis der Ehe als gleichberechtigte Lebensgemeinschaft von Frau und Mann.

Bei getrennter Veranlagung oder bei der besonderen Veranlagung (im Jahr der Eheschließung) wird die für jeden Ehegatten gesondert berechnete Einkommen- bzw. Lohnsteuer als Bemessungsgrundlage für die individuelle Kirchensteuerberechnung zugrunde gelegt.

Wollen Ehegatten in konfessionsverschiedener Ehe die Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes vermeiden und eine individuelle Besteuerung bei der Kirchensteuer erreichen, so müssen sie die getrennte Veranlagung bei der Einkommensteuer und bei der Kirchensteuer wählen.

Bei Ehegatten in glaubensverschiedener Ehe wird bei der Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer die Kirchensteuer nur von dem Ehegatten erhoben, der Mitglied einer steuerberechtigten und steuererhebenden Religionsgemeinschaft ist. Der Halbteilungsgrundsatz gilt hier also nicht.

**Beispiel** (Besteuerung in glaubensverschiedener Ehe):

Ehepaar, wohnhaft in Hamburg, Ehemann/Arbeitnehmer rk, Ehefrau gehört keiner Religionsgemeinschaft an. Die Kirchensteuer des Ehemanns errechnet sich wie folgt:

	Ehemann	Ehefrau	Gesamt
Gesamtbetrag der Einkünfte <sup>1</sup>	35.000 €	11.000 €	46.000 €
EST. lt. Grundtabelle 2006	7.458 €	598 €	
Anteil daran	92,6 %	7,4 %	
./ div. Hinzu-/Abzugsbeträge			3.500 €
Einkommen			42.500 €
zu versteuerndes Einkommen			42.500 €
EST lt. Splittingtabelle			6.388 €
Bemessungsgrundlage für KiSt			6.388 €
Anteil Ehemann 92,6 % =	5.915 €		
KiSt Ehemann davon 9% =	532,35 €		

Einkünfte: ggf. korrigiert um Halbeinkünfte; Abzüge: u.a. nach § 32 Abs. 6 EstG

zur Feststellung seines Anteils (1) ist die Einkommensteuer beider Ehegatten (2) im Verhältnis der Einkommensteuerbeträge (3) aufzuteilen, die sich nach der Grundtabelle auf die Einkünfte eines jeden Ehegatten ergeben würde. § 51a EStG findet entsprechende Anwendung.

Auch bei der Berechnung der Kirchensteuer in glaubensverschiedener Ehe werden die Freibeträge des § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG berücksichtigt. Da die gemeinsame Einkommensteuer auf die Ehegatten nach deren Leistungsfähigkeit aufzuteilen ist, werden im Rahmen der Ermittlung der Anteile die dem Halbeinkünfteverfahren unterworfenen Einkünfte bei den Ehegatten korrigiert. § 51a Abs. 2 Satz 2 EStG ist bei der Ermittlung der Einkünfte eines jeden Ehegatten entsprechend anzuwenden.

	Ehemann	Ehefrau	Gesamt
div. Einkünfte	35.000 €	11.000 €	
Halbeinkünfte ./.. 5.000 bzw. 10.000	./.. 10.000 €	+ 20.000 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte	25.000 €	31.000 €	56.000 €
ESt. lt. Grundtabelle ESt-Tarif 2005	4.271 €	6.128 €	
Anteil daran	41,1 %	58,9 %	
./.. div. Hinzu-/Abzugsbeträge			3.500 €
Einkommen			52.500 €
zu versteuerndes Einkommen			52.500 €
ESt lt. Splittingtabelle			9.290 €
Bemessungsgrundlage für KiSt			9.290 €
Anteil Ehemann 41,1 % =	3.818 €		
KiSt Ehemann davon 9% =	343,62 €		

Begrifflich zu trennen ist hiervon das **Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe**<sup>6</sup> (sogenanntes besonderes Kirchgeld), das von dem der Kirche angehörenden gering- oder nicht verdienenden Ehegatten des Steuerpflichtigen erhoben wird. Hat das in einer glaubensverschiedener Ehe lebende Kirchenmitglied keine eigenen oder nur sehr geringe steuerpflichtige Einkünfte (bei höheren Einkünften s.o.), so ist nicht der reguläre Kirchensteuerhebesatz (8% oder 9%) anzuwenden. Der kirchenangehörige Ehegatte ist vielmehr nach Maßgabe seines „Lebensführungsaufwandes“, ausgedrückt im gemeinsam zu versteuernden Einkommen (zvE) der Eheleute, zu einem moderaten, seiner Leistungsfähigkeit angemessenem Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe zu veranlagern. Die Anknüpfungen an einen dieser Art typisierten Lebensführungsaufwand hat das Bundesverfassungsgericht als sachgerecht beurteilt. Das gemeinsam zu versteuernde Einkommen der Ehegatten dient in diesem Fall zur Feststellung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage findet § 51a EStG entsprechende Anwendung.

Das Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe wird von den evangelischen Landeskirchen, röm.-kath. Diözesen und der altkatholischen Kirche in folgenden Bundesländern erhoben: in Baden-Württemberg (nur ev); Bayern (nur ev); Berlin; Brandenburg; Bremen; Hamburg; Hessen (auch Freirel. Gemeinde Mainz u. Offenbach, jüd. Gemeinden Frankfurt, Bad Nauheim, Darmstadt, Fulda, Gießen Kassel, Offenbach); Meckl.-Vorpommern; Niedersachsen; Nordrhein-Westfalen (nur ev); Rh.-Pfalz (ev und Bistum Limburg, Mainz, Speyer, Trier, Freireligiöse Gemeinde Mainz); Saarland (ev. und Bistum Speyer und Trier); Sachsen; Sachsen-Anhalt; Schl.-Holstein; Thüringen

<sup>6</sup> Rechtstechnischer Begriff

© Dr. Jens Petersen

Es bemißt sich nach folgender Tabelle:

	<b>Bemessungsgrundlage (Gemeinsam zu versteuerndes Einkommen nach § 2 Abs. 5 EStG)</b>	<b>jährliches besonderes Kirchgeld</b>
Stufe	EURO	EURO
1	30.000 - 37.499	96
2	37.500 - 49.999	156
3	50.000 - 62.499	276
4	62.500 - 74.999	396
5	75.000 - 87.499	540
6	87.500 - 99.999	696
7	100.000 - 124.999	840
8	125.000 - 149.999	1.200
9	150.000 - 174.999	1.560
10	175.000 - 199.999	1.860
11	200.000 - 249.999	2.220
12	250.000 - 299.999	2.940
13	300.000 und mehr	3.600

Es wird gegenüber dem Kirchenmitglied im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung festgesetzt und erhoben<sup>7</sup>. Bezogen auf den Beginn der Stufen des zVE bedeutet dies eine Belastung mit Kirchensteuern zwischen 0,3% und 1,2%. Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung kann das Kirchgeld als Sonderausgabe abgezogen werden. Die tatsächliche Belastung mindert sich dadurch entsprechend.

**Beispiel:**

Die Ehegatten haben ein gemeinsam zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 83.000 €. Sie haben zwei Kinder. Der kirchenangehörige Ehegatte hat bereits 250 € Kirchenlohnsteuer entrichtet. Das ihm gegenüber festzusetzende Kirchgeld berechnet sich wie folgt:

gemeinsam zu versteuerndes Einkommen der Ehegatten	83.000 €
./. Kinderfreibeträge für 2 Kinder	11.616 €
Bemessungsgrundlage für das Kirchgeld	71.384 €
Kirchgeld lt. Tabelle	396 €
./. bereits entrichtete Kirchenlohnsteuer	250 €
verbleibende Kirchensteuer	146 €

Die Kinderfreibeträge werden bei der Veranlagung automatisch berücksichtigt.

Gehört ein Ehegatte einer Religionsgemeinschaft an, die eine Kirchensteuer oder damit vergleichbare Umlage erhebt, aber die Verwaltung nicht den Finanzbehörden übertragen hat (z.B. Mennoniten), kann das besondere Kirchgeld (evtl.) erstattet werden bzw. es wird erst gar nicht erhoben. Die Regelungen über das Ob und Wie sind in den einzelnen Bundesländern allerdings unterschiedlich.

<sup>7</sup> Unter Anrechnung geleisteter Vorauszahlungen

Treten die Voraussetzungen für das besondere Kirchgeld erst im Laufe des Veranlagungsjahres ein (durch Heirat) und entfallen sie in diesem (durch Austritt), findet die **Zwölfteilungsregelung** (3.5.10.4) Anwendung. Nach Auffassung des Finanzgerichts Düsseldorf<sup>8</sup> ist dabei, daß nicht auf den Jahreszeitraum bis zum Austritt, sondern nur auf die Dauer der Ehe abzustellen ist.

**Beispiel:**

Bei der Heirat im September und dem Austritt im November wird das besondere Kirchgeld nicht mit 11/12 des Jahresbetrages, sondern nur mit 3/12 erhoben.

Für Kirchenmitglieder, die **außerordentliche Einkünfte nach § 34 Abs. 2 EStG** erzielen (z.B. Veräußerungsgewinn, Abfindung) kann die hierauf entfallende Kirchensteuer auf Antrag um (bis zu) 50% ermäßigt (Einzelheiten s. 3.5.10.5). Diese Erlaßmöglichkeit findet auch beim besonderen Kirchgeld Anwendung.

**Beispiel:**

	<b>Einkünfte</b>	<b>Kirchgeld</b>
lfd. Einkünfte	100.000	840
a.o. Einkünfte	150.000	
Bemessungsgrundlage (BMG)	250.000	2.940
auf § 34 entfallen		2.940
		<u>./. 840</u>
		2.100
davon 50%		1.050
Kirchgeld		2.940
		<u>./. 1.050</u>
		1.890

Beispiel wie vor mit anderen Beträgen

	<b>Einkünfte</b>	<b>Kirchgeld</b>	<b>Einkünfte</b>	<b>Kirchgeld</b>
lfd. Einkünfte	1.000.000	3.600	15.000	0
a.o. Einkünfte	1.000.000		1.000.000	
Bemessungsgrundlage (BMG)	2.000.000	3.600	1.015.000	3.600
auf § 34 entfallen		3.600		3.600
		<u>./. 3.600</u>		<u>./. 0</u>
		0		3.600
davon 50%		0		1.800
Kirchgeld		3.600		3.600
		<u>./. 0</u>		<u>./. 1.800</u>
		3.600		1.800

**Beginn und Ende der Kirchensteuerpflicht**

Die Steuerpflicht (s. 3.5.2) beginnt bei Zuzug des Kirchenangehörigen mit dem Monat nach der Wohnsitznahme bzw. Begründung des gewöhnlichen Aufenthalts; beim Kircheneintritt mit Beginn des auf den Eintritt folgenden Monats; beim Übertritt aus einer

<sup>8</sup> Urteil vom 23.7.2004, 1 K 5497/03 Ki, rkr; Tatbestand „deren Ehegatte“; Einzelfallentscheidung

anderen steuerberechtigten Religionsgemeinschaft mit Beginn des auf den Übertritt folgenden Monats, nicht jedoch vor dem Ende der bisherigen Kirchensteuerpflicht.

Mit „Kircheneintritt“ ist auch die Wiederaufnahme in die Kirche gemeint. Die Begründung der Kirchenmitgliedschaft beruht auf dem Akt der Taufe, dem „Ja Gottes zum Menschen“. Diese Zusage Gottes ist auch durch einen Austritt nicht rückgängig zu machen. Ein Wiedereintritt kann somit auch durch schlüssiges Handeln erfolgen. Bei Aufnahme oder Wiedereintritt werden die Meldestellen der Gemeinde und das Finanzamt von der Kirche benachrichtigt, sofern ihr die entsprechende Erklärung des Pfarramtes vorliegt. Die neuen Kirchenmitglieder legen ihre Lohnsteuerkarte zur Änderung der Religionsbezeichnung der Gemeinde (Meldestelle) vor.

Bei einem Wohnsitzwechsel innerhalb des Bundesgebietes in ein anderes Bundesland oder in das Erhebungsgebiet einer anderen Kirche innerhalb des Bundesgebiets bleibt die Kirchensteuerpflicht erhalten. Es kommt lediglich zu einem Wechsel der steuerberechtigten Kirche. Die Frage der Aufteilung der Kirchensteuer ist hierbei unerheblich. Diese Rechtsfolge beruht für die Evangelische Kirche auf dem Kirchenmitgliedschaftsgesetz der EKD und für die katholische Kirche ergibt sie sich aus dem Codex Juris Canonici.

Die Steuerpflicht endet bei Tod des Kirchenmitgliedes; durch Wohnsitzwechsel mit Ablauf des Kalendermonats, in dem der Wohnsitz bzw. gewöhnliche Aufenthaltsort im Gebiet der steuerberechtigten Religionsgemeinschaft aufgegeben wurde; durch Kirchenaustritt mit bürgerlicher Wirkung zu unterschiedlichen Zeitpunkten<sup>9</sup>, die im einzelnen in den kirchlichen Steuer- bzw. Kirchenaustrittsgesetzen der Länder bestimmt sind. Der Kirchenaustritt bedeutet das Aufgeben der kirchlichen Mitgliedschaft mit Wirkung für das staatliche Recht und entbindet von der Verpflichtung zur Zahlung der Kirchensteuer. Für die Austrittserklärung sind in den verschiedenen Bundesländern unterschiedliche Stellen zuständig, in den meisten erfolgt sie vor dem Standesamt, ansonsten vor dem Amtsgericht; nur im Bundesland Bremen bei der Kirche.

	<b>Ende der KiSt</b>	<b>Austritt zu erklären</b>
Baden-Württemberg	Kalendermonat	Standesamt
Bayern	Kalendermonat	Standesamt
Berlin	Folgemonat	Amtsgericht
Brandenburg	Folgemonat	Amtsgericht
Bremen	Folgemonat	Kirchenkanzlei
Hamburg	Folgemonat	Standesamt
Hessen	Folgemonat	Amtsgericht
Mecklenburg-Vorpommern	Folgemonat	Standesamt
Niedersachsen	Kalendermonat	Standesamt
Nordrhein-Westfalen	Kalendermonat	Amtsgericht
Rheinland-Pfalz	Kalendermonat	Standesamt
Saarland	Kalendermonat	Standesamt
Sachsen	Folgemonat	Standesamt
Sachsen-Anhalt	Kalendermonat	Amtsgericht
Schleswig-Holstein	Folgemonat	Amtsgericht
Thüringen	Folgemonat	Amtsgericht

<sup>9</sup> In den Kirchensteuergesetzen der Länder und den Kirchensteuerordnungen wird teils abgestellt auf das Ende des Austrittsmonats teils auf das des Folgemonats.

## Abzug der Kirchenlohnsteuer durch den Arbeitgeber und innerkirchlicher Ausgleich (Betriebsstättenprinzip und Kirchenlohnsteuer-Verrechnungsverfahren)

### Abzug der Kirchenlohnsteuer durch den Arbeitgeber

Die Kirchenlohnsteuer sowie die Mindestkirchensteuer bzw. Mindestbetrags-Kirchensteuer wird zusammen mit der Lohnsteuer nach den Angaben auf der Lohnsteuerkarte (Kirchensteuer- und Kindermerkmale) vom Arbeitgeber einbehalten und für jeden Lohnzahlungszeitraum an das Finanzamt der Betriebsstätte abgeführt (s. 3.5.1). Die Abführung erfolgt getrennt nach Konfessionen. Bei der Einbehaltung und Abführung der Kirchenlohnsteuer hat sich der Arbeitgeber nach dem auf der Lohnsteuerkarte vermerkten Religionszugehörigkeitsschlüssel (z.B. ev, rk) zu richten. Diese Merkmale werden von den einzelnen Bundesländern mit Gültigkeit nur für ihren Bereich exakt festgelegt. Bei verheirateten Arbeitnehmern wird bei der Ausstellung der Lohnsteuerkarte durch die ausstellende Gemeinde die Religionszugehörigkeit der Ehegatten nur noch bei konfessionsverschiedener Ehe eingetragen, in allen übrigen Fällen nur diejenige des Arbeitnehmers.

Religionszugehörigkeit		Eintrag im Feld Kirchensteuerabzug
Arbeitnehmer	Ehegatte	
ev	rk	ev rk
ev	ev	ev
rk	--	rk
--	ev	--
--	--	--

Aus den Angaben müssen die Religionsgemeinschaften erkennbar sein, die die Erhebung der Kirchensteuer den Finanzbehörden übertragen haben. Die Lohnsteuerrichtlinien verwenden dabei die folgenden Abkürzungen:

- ev evangelisch (protestantisch)
- rk römisch-katholisch
- ak altkatholisch

Darüber hinaus finden in den einzelnen Bundesländern noch folgende Abkürzungen Verwendung<sup>10</sup>:

lt	evangelisch-lutherisch, protestantisch
ev	evangelisch-lutherisch
fr	französisch-reformiert
fa, fb, fm, fg oder fs	freireligiöse Gemeinde
ib, il, is oder iw	israelitisch
jd, jh	jüdisch
rf	evangelisch-reformiert
rk	römisch-katholisch
vd oder --	kein Kirchensteuerabzug

Das Kirchensteuermerkmal ist im Lohnkonto festzuhalten, ebenso die einbehaltene Kirchenlohnsteuer. Die für die Anmeldung und die Abführung der Lohnsteuer geltenden

<sup>10</sup> Vgl. Bekanntmachung des Musters für die Lohnsteueranmeldung 2006, BStBl. 2005 I, 864

Angaben sind auch für die Kirchenlohnsteuer zu machen. Die einzubehaltende Kirchenlohnsteuer ist in den Lohnsteuertabellen unter Berücksichtigung der Kinderfreibeträge bereits eingearbeitet.

Der Arbeitgeber wird bei der Einbehaltung und Abführung der Kirchenlohnsteuer als Erfüllungsgehilfe der Finanzbehörde und nicht der Religionsgemeinschaft tätig. Die auf gesetzlicher Grundlage beruhende Verpflichtung des Arbeitgebers zur Einbehaltung und Abführung der Kirchenlohnsteuer seiner Arbeitnehmer verstößt nicht gegen das Grundgesetz, insbesondere wird der Arbeitgeber nicht in seinem Grundrecht auf freie Religionsausübung (Art. 4 GG) beeinträchtigt. Die steuererhebenden Kirchen sind den Arbeitgebern für ihre Dienste sehr dankbar.

Für den Kirchenlohnsteuerabzug gilt in allen Bundesländern das Prinzip der Betriebsstättenbesteuerung. Danach hat der Arbeitgeber die Kirchenlohnsteuer auch für solche kirchensteuerpflichtigen Arbeitnehmer einzubehalten und abzuführen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem anderen Bundesland als der Zentralverwaltung der Firma haben. Dabei ist durch Anweisungen der Finanzverwaltung<sup>11</sup> sichergestellt, daß der Arbeitgeber auch dann evangelische Lohnsteuer („ev“) einzubehalten hat, wenn der Arbeitnehmer aus einem anderen Bundesland eine Lohnsteuerkarte mit dem Merker z.B. „lt“ vorlegt. Ist in einem Bundesland ein Merker nicht vorgesehen, wird keine Kirchensteuer einbehalten (z.B. „fm“ in Berlin).

Die Betriebsstättenbesteuerung hat für den Arbeitgeber den Vorteil, daß er ohne Rücksicht auf die unterschiedlichen Hebesätze in den Bundesländern nur den Hebesatz anzuwenden braucht, der für das Bundesland gilt, in dem seine Betriebsstätte liegt. Insbesondere für Arbeitgeber mit zentraler Lohnabrechnung und mit Arbeitnehmern aus verschiedenen Bundesländern bringt dies eine erhebliche Erleichterung.

Im Rahmen der Veranlagung zur (Kirchen-)Einkommensteuer bzw. der Arbeitnehmerveranlagung wird vom zuständigen Finanzamt der am Wohnsitz des Arbeitnehmers geltende Kirchensteuerhebesatz angewandt. Wird eine Veranlagung nicht durchgeführt und wurde durch die Betriebsstättenbesteuerung ein höherer Hebesatz angewandt als am Wohnsitz des Arbeitnehmers gilt (z.B. 9% Betriebsstätte statt 8% Wohnsitz), so erstatten die Kirchen den Unterschiedsbetrag (sogenannte Hebesatzdifferenz) auf Antrag. Wenn umgekehrt von der Betriebsstätte ein niedriger Hebesatz angewandt wurde als am Wohnsitz des Arbeitnehmers (z.B. 8% Betriebsstätte statt 9% Wohnsitz), so sind die Kirchen berechtigt, die Hebesatzdifferenz nachzuerheben. Durch diese Regelung ist gewährleistet, daß dem Arbeitnehmer keine Nachteile entstehen und er letztlich mit dem Steuersatz der Religionsgemeinschaft besteuert wird, der in dem Bundesland seines Wohnsitzes gilt. Viele Kirchengemeinden des Wohnortes bzw. des dauernden Aufenthaltsortes des Arbeitnehmers erlassen auf Antrag diese Hebesatzdifferenz.

### **Innerkirchlicher Ausgleich (Betriebsstättenprinzip und Kirchenlohnsteuer-Verrechnungsverfahren)**

Die vom Arbeitgeber einbehaltene und an das für ihn zuständige Finanzamt abgeführte Kirchenlohnsteuer steht der Kirche<sup>12</sup> zu, deren Mitglied der Arbeitnehmer ist, in deren Bereich er seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Wird aber z.B. die Kirchenlohnsteuer vom Arbeitgeber im Land A einbehalten und abgeführt, gehört der Arbeitnehmer aufgrund seines Wohnsitzes hingegen der Kirche im Land B an, müssen die im Land A vereinnahmten Kirchenlohnsteuerbeträge der Kirche im Land B zugewiesen werden. Dieselbe Problematik ergibt sich auch, wenn der Arbeitgeber die Lohn- und Gehaltszahlungen bundesweit in einer Betriebsstätte zentral durchführen lässt. Der

---

<sup>11</sup> Z.B. OFD Hamburg vom 25.3.2003 - S 244-1/2003-St 323 -; OFD Berlin vom 26.2.1999 - St 421-S 2447-2/98, EStG-Kartei Berlin KiSt Nr. 1001

<sup>12</sup> Unter „Kirche“ sind jeweils die evang. Landeskirchen bzw. die röm.-kath. Diözesen zu verstehen

Ausgleich zwischen den Kirchen erfolgt mittels des sogenannten Kirchenlohnsteuer-Verrechnungsverfahrens (tendenziell vergleichbar mit der staatlichen Lohnsteuererlegung). Anhand der Veranlagungsdaten wird ermittelt, welches Einkommen an Kirchenlohnsteuer der jeweiligen Wohnsitz-Kirche zusteht (Kirchensteuer-Soll). Die Wohnsitz- und Einkommensdaten (einbehaltene Kirchenlohnsteuer) werden den Veranlagungsdaten des Arbeitnehmers entnommen, einer zentralen Datenverarbeitung der Kirchen zugeleitet und bezogen auf die Kirchen ausgewertet. Den so gewonnenen Soll-Daten wird die an die Kirchen von der Finanzverwaltung abgeführte Kirchenlohnsteuer gegenübergestellt (Kirchensteuer-Ist). Die Differenz wird zentral durch die im Kirchenamt der EKD bzw. beim Verband der Diözesen Deutschlands eingerichtete Verrechnungsstelle ausgeglichen. Durch dieses Verfahren ist sichergestellt, daß die Kirchensteuer der Mitglieder einer Kirche auch ihrer Kirche zukommen.

## Einbindung der Finanzverwaltung

Als eine kirchliche, d.h. eine der Kirche zustehende und grundsätzlich auch von kirchlichen Stellen zu erhebende Abgabe, unterliegt die Kirchensteuer kirchlicher Verwaltung. Die Kirchensteuergesetze aller Bundesländer eröffnen den Kirchen jedoch die Möglichkeit, die Verwaltung der Kirchensteuer auf die Landesfinanzbehörden (Finanzämter) zu übertragen. Für die Verwaltung der Kirchensteuer als Zuschlag zur Lohn- und Einkommensteuer wurde davon in allen Bundesländern - jedoch nicht von allen Religionsgemeinschaften - Gebrauch gemacht. Die evangelische und die katholische Kirche haben in allen Bundesländern entsprechende Verträge mit der Finanzverwaltung abgeschlossen<sup>13</sup>.

Die Verwaltung der Kirchensteuer als Zuschlag zur Lohn- und Einkommensteuer durch die Finanzämter ist nahezu umfassend. Sie reicht von der Festsetzung und Erhebung bis zur Beitreibung und zum Einzug der von den Arbeitgebern abzuführenden Kirchenlohnsteuer. Einschränkungen für die Finanzämter bestehen hinsichtlich der Entscheidung über Stundungs- und Erlaßanträge und über außergerichtliche Rechtsbehelfe. Hier haben sich die Kirchen die allein die Kirchensteuer betreffenden Entscheidungen vorbehalten. Wird die Einkommensteuer bzw. Lohnsteuer durch Billigkeitsmaßnahmen von der Finanzverwaltung reduziert oder ganz erlassen, gilt diese Entscheidung auch für die Kirchensteuer mit. Dies ist Ausdruck der Abhängigkeit der Kirchensteuer von der staatlichen Steuer (sog. Akzessorietät). In bestimmten Fällen, in denen sich Einkommen mehrerer Jahre kumulieren und es zu einer hohen Steuerbelastung kommt (§ 34 EStG), wird im Einzelfall geprüft, ob es angebracht ist, dem Kirchenmitglied auf die anfallende Kirchensteuer eine weitere Ermäßigung aus Billigkeitsgründen auf Antrag zu gewähren.

In Bayern erfolgt die Verwaltung der Kirchensteuern generell nicht durch die Finanzämter, sondern durch die bereits 1942 eingerichteten evangelischen und katholischen Kirchensteuerämter. Lediglich der Einzug der Kirchenlohnsteuer obliegt den Finanzämtern. Um die Beitreibung von Kirchensteuerrückständen kann das Finanzamt ersucht werden.

Für die Verwaltung der Kirchensteuer durch die Finanzämter entrichten die Religionsgemeinschaften eine Verwaltungskostenentschädigung. Sie liegt zwischen 2% und 4% des Einkommens der Kirchensteuer. Die Verwaltung der Kirchensteuer durch die Finanzämter ist in jüngster Zeit wieder einmal kritisiert worden. Die Kritiker sahen hier eine unzulässige Verbindung mit dem Staat und verwiesen auf die in Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 WRV statuierte Trennung von Staat und Kirche. Ohne hier auf den Trennungsbegriff der Verfassung näher eingehen zu wollen, muß jedoch festgestellt werden, daß sie im deutschen Staatskirchenverhältnis keine vollständige ist, wie etwa in Frankreich. Das deutsche Staatskirchenverhältnis erfordert geradezu - neben allem Trennenden - die Zusammenarbeit. Trotzdem sollen kritische Anfragen nicht verschwiegen werden. Das „Staatsinkasso“ (der Einzug durch das Finanzamt) anonymisiert den unmittelbaren Bezug zwischen der

---

<sup>13</sup> Übrige Kirchen siehe 0

Religionsgemeinschaft und dem Kirchensteuerzahler. Mag man den Wert dieses Kontaktes gering veranschlagen, so bleibt bei kircheneigener Verwaltung jedenfalls die Abhängigkeit der Kirche von staatlicher Mitwirkungsbereitschaft geringer. Dafür, daß alle steuererhebenden Religionsgemeinschaften sich schließlich dennoch zur Übertragung der Kirchensteuerverwaltung auf den Staat entschlossen haben, waren letztendlich verwaltungsökonomische und finanzpolitische Überlegungen maßgeblich. Der Staat hält eine effizient arbeitende Steuerverwaltung vor. Der Aufwand für die Verwaltung der Kirchensteuer ist hierbei unverhältnismäßig gering und die Kontinuität des Steueraufkommens ist größer, das Verwalten effizienter. Somit sind die Kirchen nur zwischen 2% und 4% statt geschätzter 15% bei kirchlichem Einzug belastet. Dies entspricht dem verantwortlichen Umgang der Kirchen mit den ihr anvertrauten Geldern. Das so nicht ausgegebene Geld steht für kirchliche Arbeit direkt zur Verfügung.

## Weitere Einzelheiten

### Kirchensteuer

#### Sonderausgabenabzug

#### Solidaritätszuschlag

Die im Kalenderjahr tatsächlich gezahlte Kirchensteuer ist - abzüglich eventueller Erstattungen - in voller Höhe als **Sonderausgabe** bei der Einkommensteuerveranlagung abziehbar. Trotz ihrer (unzutreffenden) gesetzlichen Definition als „Sonder“-Ausgabe steht die Abzugsmöglichkeit nicht zur Disposition des Gesetzgebers. Der Abzug der Kirchensteuer ist zur Vermeidung einer unzulässigen Doppelbelastung des Einkommens gerechtfertigt. Sie ist „Sonder“-Ausgabe, da sie weder betrieblich noch beruflich veranlasst ist. Die Kirchensteuer wird nach Maßgabe der Einkommensteuer erhoben. Da die Einkommensteuer auf das Maß des disponiblen Einkommens bezogen ist, würde eine nichtabziehbare Kirchensteuer das nicht mehr disponible Einkommen in verfassungsrechtlich unzulässiger Weise belasten. Die Zugehörigkeit zu einer Religionsgemeinschaft und damit die Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch die Zahlung der Kirchensteuer ist für den überwiegenden Teil der Bevölkerung tatsächlich indisponibel. Vor diesem steuersystematischen Hintergrund ist die Argumentation widerlegt, der Staat fördere die Kirchen durch den Sonderausgabenabzug in unzulässiger Weise. Diese Gelder gehören dem Staat erst gar nicht und werden nur in steuertechnischer Hinsicht als Sonderausgabenabzug den steuerpflichtigen Kirchenmitgliedern zurückerstattet.

Von Kritikern wird dem unbeschränkten Kirchensteuerabzug als Sonderausgabe manchmal entgegengehalten, dies würde die Kirchen gegenüber Spenden an gemeinnützige Vereine „bevorteilen“. Richtig ist vielmehr, daß weder Kirchen noch Vereine von der Abzugsmöglichkeit direkt profitieren, noch eine „Bevorteilung“ vorliegt. Die Entlastungswirkung der gezahlten Kirchensteuer für den Steuerpflichtigen bleibt immer hinter der bei einer Spende mit einem Höchstabzugssatz von 5% des Gesamtbetrages der Einkünfte zurück!

Der **Solidaritätszuschlag** hat keine Auswirkung auf die für die Erhebung der Kirchensteuer maßgebende Bemessungsgrundlage. Er ist eine selbständige Steuer und wird rechtstechnisch als Zuschlag zur Lohn- bzw. Einkommensteuer erhoben. Insbesondere wird dadurch nicht die Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer verändert.

### Kirchensteuer bei Lohnsteuerpauschalierung; einheitliche Pauschsteuer (Minijobs)

Das Einkommensteuergesetz regelt für die Steuererhebung bei der Lohnsteuer ein besonderes Besteuerungsverfahren, die sog. Pauschalierung der Lohnsteuer<sup>14</sup>, welches auch für die Kirchensteuer Bedeutung hat. Eine Lohnsteuerpauschalierung durch den

---

<sup>14</sup> §§ 40, 40a, 40b EStG

Arbeitgeber ist z.B. in folgenden Fällen möglich: Gewährung sonstiger Bezüge durch den Arbeitgeber in einer größeren Zahl von Fällen; Gewährung von unentgeltlichen und verbilligten Mahlzeiten oder Barzuschüssen für Mahlzeiten; bei kurzfristig oder geringem Umfang oder gegen geringen Arbeitslohn beschäftigten Arbeitnehmern; bei Aushilfskräften der Land- und Forstwirtschaft; bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen.

Die Pauschalierung ist eine Vereinfachung für den Arbeitgeber. Anders als beim Lohnsteuerabzug allgemeiner Art knüpft die Lohnsteuerpauschalierung nicht an die persönlichen Verhältnisse des Lohnsteuerpflichtigen an. Der Arbeitnehmer ist am Pauschalierungsverfahren nicht direkt beteiligt; daher bleiben pauschal besteuerte Bezüge und die darauf entfallende Lohnsteuer bei seiner Einkommensteuerveranlagung außer Ansatz. Der Schuldner der pauschalen Lohnsteuer ist in jedem Fall der Arbeitgeber.

Die Kirchensteuergesetze und Kirchensteuerordnungen schreiben die entsprechende Anwendung der einkommensteuerlichen Vorschriften vor, weshalb in den Fällen der Pauschalierung der Lohnsteuer grundsätzlich auch die Kirchensteuer einzubehalten und abzuführen ist.

Die Lohnsteuerpauschalierung, die Berechnung und der Einbehalt der darauf entfallenden Kirchensteuer wird durch den Arbeitgeber vorgenommen. Seine Inanspruchnahme für die pauschale Lohn- und Kirchensteuer ist u.a. durch die in Art. 140 GG gewährleistete Garantie eines ordnungsgemäßen Besteuerungsverfahrens gedeckt. Die grundgesetzlich geschützten Positionen der Religionsfreiheit des - auch Andersgläubigen oder keiner Kirche angehörenden - Arbeitgebers werden nicht verletzt. Er selbst wählt die Pauschalierung in Kenntnis der Verpflichtung, auch die Kirchensteuer zu übernehmen. Das Bundesverfassungsgericht sieht darin keinen verfassungswidrigen Eingriff, da der Arbeitgeber auf das normale Besteuerungsverfahren ausweichen könne und nur geringe Kirchensteuerbeträge anfielen, die keine persönliche Verpflichtung des Arbeitgebers darstellen würden, sondern die er als Folge der Vereinfachung an Stelle seiner Arbeitnehmer erbringe. Sie wird aus Praktikabilitätsgründen in verfahrensrechtlich-technischer Hinsicht vom Arbeitgeber erhoben, und er ist formell gesehen alleiniger Steuerschuldner. Materiell-rechtlich gesehen handelt es sich um eine Steuer, die dadurch entsteht, daß der Arbeitnehmer eine nichtselbständige Tätigkeit mit der Absicht der Erzielung von Einkünften ausübt und damit einen Besteuerungstatbestand verwirklicht.

Die Mitgliedschaft des Arbeitnehmers in einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft ist auch für die Erhebung der evangelischen oder römisch-katholischen Kirchensteuer in Fällen der Lohnsteuerpauschalierung vorausgesetzt. Die persönlichen Besteuerungsmerkmale des Arbeitnehmers können aber durch die Typik des Pauschalierungsverfahrens nicht berücksichtigt werden. Gegenüber dem allgemeinen Hebesatz wird daher bei der Pauschalierung der Kirchenlohnsteuer ein geringerer Steuersatz angewandt, der berücksichtigt, daß nicht alle Arbeitnehmer, für die der Arbeitgeber die Pauschalierung wählt, kirchensteuerpflichtig sind. Im übrigen kann der Arbeitgeber die Erhebung der Kirchensteuer in bestimmten Fällen vermeiden, indem er im Einzelfall nachweist, daß der Arbeitnehmern einer kirchensteuererhebenden Religionsgemeinschaft nicht angehört<sup>15</sup>.

Die Pauschalierungssätze bewegen sich - je nach Bundesland/Landeskirche - zwischen 4% und 7%.

Bundesland	Pausch KILSt	Aufteilung <sup>16</sup> auf die Kirchen (in v.H.)
------------	-----------------	---

<sup>15</sup> Siehe gleichlautende Erlaße der Bundesländer v. 19.5.1999 (BStBl I S. 509) u. 8.5.2000 (BStBl. I S. 612)

<sup>16</sup> Die Kirchensteuer auf pauschale Lohnsteuer wird auf die evangelische und die römisch-katholische Kirche aufgeteilt. Die Aufteilungssätze richten sich nach dem Verhältnis der in dem Bundesland der einen oder anderen Konfession angehörenden Kirchenmitglieder und werden zwischen den Kirchen festgelegt.

	in v.H.	rk	ev
Baden-Württemberg	6,5	50	50 <sup>1</sup>
Bayern	7	70	30
Berlin	5	30	70
Brandenburg	5	30	70
Bremen			
- Stadt	7	20	80
- Bremerhaven	7	10	90
Hamburg	4	29,5 <sup>2</sup>	70
Hessen	7	50	50 <sup>1</sup>
Mecklenburg-Vorpommern	5	10	90
Niedersachsen	6	27	73
Nordrhein-Westfalen	7	50	50 <sup>1</sup>
Rheinland-Pfalz	7	50	50 <sup>1</sup>
Saarland	7	75	25
Sachsen	5	15	85
Sachsen-Anhalt	5	27	73
Schleswig-Holstein	6	15	85
Thüringen	5	27	73

<sup>1</sup> örtlich verschieden; im Zweifel <sup>2</sup> Ab 1.1.2006; für die jüdische Gemeinde 0,5%

Die Kirchensteuer auf pauschale Lohnsteuer wird auf die evangelische und die römisch-katholische Kirche aufgeteilt<sup>17</sup>. Die Aufteilungssätze richten sich nach dem Verhältnis der in dem Bundesland der einen oder anderen Konfession angehörenden Kirchenmitglieder.

Durch das 2. Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt ist eine besondere Form der Pauschalierung für die sog. **Minijobs** in das Einkommensteuergesetz eingefügt worden. Nach § 40a Abs. 2 EStG kann Arbeitgeber unter Verzicht auf die Vorlage einer Lohnsteuerkarte die Lohnsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuern (**einheitliche Pauschsteuer**) für das Arbeitsentgelt aus geringfügigen Beschäftigungen im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1 und des § 8 a des IV. Buches Sozialgesetzbuch, für das er Beiträge nach § 168 Abs. 1 Nr. 1 b oder 1 c (geringfügig versicherungspflichtig Beschäftigte) oder nach § 172 Abs. 3 oder 3 a (versicherungsfrei geringfügig Beschäftigte) des VI. Buches Sozialgesetzbuch zu entrichten hat, mit einem einheitlichen Pauschsteuersatz in Höhe von 2% des Arbeitsentgeltes erheben. Die in der einheitlichen Pauschsteuer definitorisch enthaltene Kirchensteuer ist keine solche im eigentlichen Sinn, da ihr die sie begründenden Merkmale fehlen. Es ist vielmehr eine von allen Arbeitgebern zu tragende staatliche Steuer mit gesetzlicher Verwendungsfiktion.

### Rechtsweg und Rechtsmittel

In öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten über Abgabenangelegenheiten ist der Finanzrechtsweg zwingend, soweit die Abgaben der Gesetzgebung des Bundes unterliegen und durch Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Für Abgabenangelegenheiten, die wie das Kirchensteuerrecht nicht der Gesetzgebung des Bundes unterliegen, ist der Finanzrechtsweg nur dann eröffnet, wenn dies durch Bundes- oder Landesgesetz geregelt ist. Das bedeutet, daß für Kirchensteuergesetze, die ja der Landesgesetzgebung unterliegen, die Rechtswege vom Landesgesetzgeber festgelegt

<sup>17</sup> Kleinere steuererhebende Religionsgemeinschaften sind de facto nicht beteiligt. Ihre Ansprüche werden von den evang. Landeskirchen bzw. röm-kath. Diözesen aufgrund bilateraler Absprachen pauschal abgegolten.

werden. Diese haben sich teilweise für den Finanzrechtsweg, zum anderen Teil für den Verwaltungsrechtsweg in Kirchensteuerstreitigkeiten entschieden.

Richtet sich das Rechtsmittel (Einspruch gegen den Steuerbescheid) gegen die zugrunde liegende Maßstabsteuer (Lohn- bzw. Einkommensteuer), auf deren Festsetzung die Heranziehung zur Kirchensteuer beruht, so ist das Rechtsmittel grundsätzlich gegen die staatliche Finanzbehörde zu richten; hier ist der Finanzrechtsweg gegeben. Richtet sich das Rechtsmittel ausschließlich gegen die Heranziehung zur Kirchensteuer, so ist der Rechtsbehelf (z.B. Widerspruch) bei der zuständigen kirchlichen Behörde einzulegen. Ausnahmen sind in den Ländern Baden-Württemberg, Bremen, Hamburg, Hessen, Rheinland-Pfalz, Saarland und den neuen Bundesländern gegeben, da hier das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren von der staatlichen Finanzbehörde durchzuführen ist. Nur in den Ländern Berlin, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen und Schleswig-Holstein ist die Entscheidung der steuerberechtigten Kirche über den außergerichtlichen Rechtsbehelf vorgesehen. In Bayern ist zu beachten, daß sich ein außergerichtlicher Rechtsbehelf gegen die Heranziehung zur Kirchenlohnsteuer an die Finanzbehörden zu richten hat, während außergerichtliche Einwendungen gegen die Heranziehung zur Kircheneinkommensteuer gegenüber den zuständigen Kirchenbehörden vorzubringen sind.

Hilft die zuständige Behörde in dem vorgeschriebenen Rechtsbehelfsverfahren der Beanstandung nicht ab, so kann gegen die Heranziehung zur Kirchensteuer Klage vor den staatlichen Gerichten erhoben werden. In den Ländern Baden-Württemberg, Bayern, Bremen, Hamburg, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Saarland, Sachsen und Thüringen sind für die Rechtsmittelverfahren bei der Kircheneinkommensteuer (Kirchenlohnsteuer) die Finanzgerichte zuständig, in den Ländern Berlin, Brandenburg, Hessen, Niedersachsen, Rheinland-Pfalz, Sachsen-Anhalt und Schleswig-Holstein hingegen die Verwaltungsgerichte. Rechtsmittel, die gegen die Heranziehung zur Kirchengrundsteuer und zum allgemeinen Kirchgeld (Ortskirchensteuer) erhoben werden, sind grundsätzlich im Verwaltungsrechtsweg geltend zu machen.

### **Ende der Kirchensteuerpflicht durch Kirchenaustritt (Zwölfteilung) oder Tod**

Der Kirchenaustritt führt im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zur monatsbezogenen Aufteilung (sog. zeitanteiligen Zwölfteilung) der Kirchensteuer. Gegen die Zwölfteilung bestehen keine rechtlichen Bedenken. Je nachdem, in welchem Bundesland der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz oder dauernden Aufenthalt begründet hat, endet die Kirchensteuerpflicht mit dem Ablauf des Kalendermonats oder des Folgemonats (siehe 0).

#### **Beispiel:**

Bei einem Kirchenaustritt im September beträgt die Kirchensteuer 9/12 der Steuerschuld, die sich für das ganze Jahr ergeben hätte.

Beim Ende der Kirchensteuerpflicht durch den Tod des Steuerpflichtigen wird die Zwölfteilungsregelung nicht angewandt. Anders als beim Kirchenaustritt endet mit dem Tag des Todes die Einkommen- und Lohnsteuerpflicht.

### **Erlaß der Kirchensteuer bei außerordentlichen Einkünften**

Der Erlaß einer Steuerschuld ist grundsätzlich zu unterscheiden von dem Wunsch einiger Steuerpflichtiger nach Reduktion ihrer Steuerlast<sup>18</sup>. Ersteres ist an tatbestandsmäßige Voraussetzungen geknüpft, zweiteres 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.

---

<sup>18</sup> Im Sinne einer Paktierung

In den meisten Kirchensteuergesetzen wird bestimmt, daß sich ein Erlaß oder auch 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>19</sup>. Der kirchliche Gesetz- und Ordnungsgeber kann innerhalb der Grenzen des staatlichen Kirchensteuergesetzes nicht nur über die Art und Höhe der Kirchensteuer entscheiden, sondern auch über etwaige Modifizierungen. Dergestaltige verbindliche Regelungen müssen wenigstens in der Form von Erlaßrichtlinien vorliegen, in denen die Voraussetzungen bezüglich einer Reduzierung einschließlich des Entscheidungsspielraum 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>20</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>21</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 auf ihr Gebiet sich 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 Herrschaftsbereiches der jeweiligen autonomen Recht setzenden Körperschaft erfolgreich<sup>22</sup>.

Nachfolgend werden einige Beispiele aus der Erlaßpraxis vorgestellt:

Die Kirchensteuer steigt entsprechend der Einkommensteuerprogression. Dies ist per se nicht unbillig und kein Grund für einen Erlaß i.S.v. § 227 AO<sup>23</sup>. Auch wenn - wie in Bayern - eine Kappungsregelung nicht vorgesehen ist, trägt § 227 AO wohl den Einzelfall, nicht jedoch die abstrakt generelle Kappungsregelung<sup>24</sup>.

---

<sup>19</sup> Urt. BVerwG vom 21.5.2003 BVerwG 9 C 12.02, NJW 2003, 3001

<sup>20</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>21</sup> Urt. BVerwG vom 21.5.2003, a.a.O.,

<sup>22</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).

<sup>23</sup> Urt. BVerwG vom 21.5.2003, a.a.O.; BFH Urt. v. 13.8.1997 -I R 56/96- n.v.

<sup>24</sup> BFH a.a.O.

Die Höhe der Kirchensteuer richtet sich nach dem Kirchensteuerhebesatz, der am Wohnsitz des Steuerpflichtigen gilt. Eine Nacherhebung der Differenz wegen eines niedrigeren Hebesatzes am Ort der Betriebsstätte (Beispiel: Wohnort Niedersachsen, Betriebsstätte Bayern) ist nicht unbillig<sup>25</sup>.

Die auf eine Gewinnausschüttung entfallende Kirchensteuer ist bei einem Schütt-Aus-Hol-Zurück-Verfahren dem beherrschenden Gesellschafter langfristig gestundet worden. Darüber hinaus besteht kein Erlaßgrund<sup>26</sup>. Eine andere Beurteilung rechtfertigt sich in den Fällen, in denen der (Familien-) Gesellschafter durch den Gesellschaftsvertrag an einer Veräußerung der Gesellschaftsanteile gehindert ist, nur die zur Begleichung der Ertragsteuer notwendigen Mittel zur Verfügung gestellt bekommt und i.Ü. über kein nennenswertes Einkommen und Vermögen verfügt. Hier wäre die akzessorische Kirchensteuer dem Makel der konfiskatorischen Wirkung ausgesetzt und würde sich nicht mehr an dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ausrichten.

Bereits diese wenigen Beispiele mögen belegen, daß die Durchbrechung der Akzessorietät nicht in das vollständige Belieben der kirchlichen Verwaltung gestellt ist. Die Grundsätze der Gesetzes- und Tatbestandsmäßigkeit sind auch in diesen Fällen zu beachten. Den Verwaltungs- bzw. Finanzgerichten steht die Befugnis zur Überprüfung des kirchlichen Handels zu.

Der Hauptanwendungsfall der Durchberechnung der Akzessorietät durch Erlaß 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>27</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<sup>28</sup> grundsätzlich auf eine entsprechende Behandlung dieser Einkünfte verständigt.

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	

<sup>25</sup> VG Stade Ur. v. 14.2.1996 -5 A 2670/94- n.v.; y Ur. v. 21.7.1983, KirchE 21, 177

<sup>26</sup> FG München Ur. v. 14.7.1998, EFG 1999, 208

<sup>27</sup> Ur. BVerwG vom 21.5.2003, a.a.O.,

<sup>28</sup> Erstmals wohl seit der gemeinsamen Sitzung der Steuerkommissionen der EKD und des VDD in Schwerte im Januar 1971 als Empfehlung an die Landeskirchen bzw. Diözesen mit Fortentwicklungen in den Folgejahren; eigene Quelle.

ESt	31.986	11.101	
KiSt 9%	2.878,70	999,20	
KiSt-Differenz			1.879,50
50% Erlaß ./.	939,75		939,75
endgültig zu zahlende KiSt	1.938,95		

Grundtabelle Tarif 2005

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.

Mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002<sup>29</sup> ist § 34 Abs. 1 EStG neu gefaßt worden. Die Berechnung der auf die außerordentlichen Einkünfte entfallenden Steuer wird nunmehr durch die sog. Fünftelregelung vorgenommen. Bei gewissen Einkunftskonstellationen<sup>30</sup> kann dies zu einer höheren Steuer führen, als wenn diese Einkünfte als laufende Einkünfte besteuert würden. Die Finanzverwaltung wendet im Rahmen der Veranlagung durch eine Vergleichsberechnung die für den Steuerpflichtigen günstigste Regelung an und weist hierauf in den Erläuterungen zum Einkommensteuerbescheid hin<sup>31</sup>. In einigen Kirchen wird dann der Antrag auf einen 50%-Erlaß mit der Begründung abgelehnt, daß die staatliche Festsetzung bereits zu einer niedrigeren Maßstabsteuer und damit einer niedrigeren Kirchensteuer geführt hat.

Aufgrund der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens wurde der Umfang der „begünstigungsfähigen“ Veräußerungsgewinne eingeschränkt. Für Zwecke der Berechnung der Kirchensteuer wird die Maßstabsteuer um die Halbeinkünfte korrigiert (siehe 0). In diesen Fällen prüfen einige Kirchen einzelfallbezogen, ob bei diesen Veräußerungsgewinnen ein Erlaß in analogen Anwendung (kircheneigener Fortschreibung) der Erlaßregelungen zu § 34 Abs. 2 EStG-Einkünften vorgenommen wird.

Beispiel: Erlaß der Kirchensteuer bei Veräußerungsgewinn mit Halbeinkünften (vereinfacht):

	KiSt mit V-Gewinn u. Korrektur Halbeinkünfte	KiSt ohne V-Gewinn	
Einkünfte aus ...	50.000	50.000	
Veräußerungsgewinn (§ 17 EStG)	50.000		
Gesamtbetrag der Einkünfte	100.000	50.000	
div. Abzüge	5.000	5.000	
Korrektur Halbeinkünfte	50.000		

<sup>29</sup> Vom 24.3.1999, BGBl. I, S. 402, 847

<sup>30</sup> Vgl. z.B. M. Henning u.a., Die Progressionsglättung für außerordentlichen Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG-Entwurf: Steuersätze bis zu 265%, DStR 1999, S. 131 ff.; K. Strohnner/N. Schmidt-Keßeler, Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der lohn- und einkommensteuerlichen Behandlung von Entlassungsschädigungen, DStR 1999, S. 693 ff.

<sup>31</sup> Z.B. Niedersächsische Finanzverwaltung für VZ 2001: „Die nach § 34 Absatz 1 EStG begünstigten Einkünfte wurden nicht nach der sogenannten Fünftel-Regelung besteuert, weil sich sonst eine höhere steuerliche Belastung ergeben würde.“

zvE	145.000	45.000	
ESt	52.986	11.101	
KiSt 9%	4.768,70	999,20	
KiSt-Differenz			3.769,50
50% Erlaß ./.	1.884,75		1.884,75
endgültig zu zahlende KiSt	2.883,95		

Grundtabelle ESt-Tarif 2005

Handelt es sich beim Veräußerungsgewinn um Anteile an Gesellschaften wie z.B. GmbH-Anteilen, sind sie steuerpflichtig, soweit der Steuerpflichtige am Kapital der Gesellschaft zu mindest zu 1% beteiligt war. Dem Gedanken der kirchlichen Erlaßregelung (s.o.) zufolge sollen außerordentliche Belastungen aufgefangen werden. Der vorbezeichneten analogen Anwendung entsprechen daher nur Veräußerungsgewinne insoweit, als der Steuerpflichtige die Einkünfte aus der Veräußerung von mehr als 50% seiner Anteile versteuern muss.

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-Aktienoptionen 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 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>32</sup> (Beispiele siehe 0).

Es kann hinterfragt werden, ob ein Erlaß in allen Fällen des § 34 Abs. 2 EStG angezeigt ist. Der ursprüngliche Erlaßgedanke, einmalige, außerordentliche Belastungsspitzen aufzufangen um Freiräume für Altersvorsorge o.ä. zu schaffen, ist vielfach so nicht mehr gegeben. Es sind eine nicht unerhebliche Zahl von Fällen bekannt, in denen die Veräußerungsgewinne zur Generierung von neuen Einkünften wieder reinvestiert wurden. Hier versagt m.E. die mit dem Erlaß verfolgte Absicht.

### Besonderheit: Verlustverrechnungsfälle

Durch das Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000 ist § 51a EStG um die Korrekturberechnung für Halbeinkünfte erweitert worden.

§ 51a EStG Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern (Auszug)

(2) Bemessungsgrundlage ist die Einkommensteuer, die abweichend von § 2 Abs. 6 unter Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 in allen Fällen des § 32 festzusetzen wäre. Zur Ermittlung der Einkommensteuer im Sinne des Satzes 1 ist das zu versteuernde

<sup>32</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

Einkommen um die nach § 3 Nr. 40 steuerfreien Beträge zu erhöhen und um die nach § 3c Abs. 2 nicht abziehbaren Beträge zu mindern.

Das Tatbestandsmerkmal „zu erhöhen“ ist dabei im Sinne von „zu korrigieren“ zu verstehen, d.h. die Bemessungsgrundlage wird um diese positiven oder negativen Beträge korrigiert.

Die Gesetzesänderung war notwendig zur Korrektur der für die Kirchensteuer systemfremden Änderung der Ertragsbesteuerung (Halbeinkünfteverfahren), damit weiterhin die Kirchenmitglieder - unabhängig von ihrer Einkunftsart - nach gleich Maßstäben besteuert werden können.

In Verlust- bzw. Verlustverrechnungsfällen kann es bei isolierter Betrachtung eines Veranlagungsjahres zu Ergebnissen kommen, die für den Kirchensteuerpflichtigen nachteilig erscheinen. Dies ist bedingt durch die fehlende und nicht gewollte Schattenveranlagung für Zwecke der Berechnung der Kirchensteuer und der fehlenden Festsetzung von Verlustvor- bzw. Rückträgen nur für die Kirchensteuer.

Maßgebend für die Beurteilung ist zunächst der Wortlaut des Gesetzes. Danach ist das zu versteuernde Einkommen um die nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfreien Beträge zu korrigieren (positiv als auch negativ). Die so ermittelte neue Bemessungsgrundlage dient der Berechnung für die Kirchensteuer.

Bei gewissen Einkunftsarten wie z.B. bei § 23 EStG sind die Verlustverrechnungen auf diese beschränkt. Die Beschränkung wirkt sich bei der Berechnung der Einkommensteuer nur auf der Ebene der Berechnung dieser Einkünfte aus. Die Korrektur für die Kirchensteuer wird aber auf der Ebene des zu versteuernden Einkommens vorgenommen. Für Zwecke der Kirchensteuer wird - da es keine Schattenveranlagung und gesonderte Verlustfeststellung gibt (s.o.) - diese Grenze dann durchbrochen, indem die Bemessungsgrundlage um sie korrigiert wird (Beispiel 1). Im Laufe der Jahre gleicht sich dies dann aus und führt zu denselben Ergebnissen, als wenn ein gesonderter Verlustvortrag für Kirchensteuerzwecke geschaffen worden wäre.

Bei Einkünften nach z.B. §§ 17, 20, 23 EStG kann es in einem Veranlagungszeitraum dazu kommen, daß sich Verluste auf die Kirchensteuer nicht voll auswirken. Dies wird in den folgenden Veranlagungszeiträumen korrigiert, so daß über die Jahre die Kirchensteuer nach der zutreffenden Bemessungsgrundlage berechnet wird (Beispiel 2).

Nur für die Fälle, in denen ein Verlust für Zwecke der Kirchensteuerberechnung „verloren geht“, sollte ein Erlaß aus Billigkeitsgründen in Betracht kommen; diese Fälle sind durch die Gesetzesänderung nicht beabsichtigt worden.

**Beispiel 1**

<b>Jahr 1</b>	<b>Einkünfte</b>	§ 19	30.000	
		§ 23	-30.000	
	<b>EST</b>	§ 19	30.000	
		§ 23	-15.000	gesonderte Verlustfeststellung -15000
		BMG	30.000	
	<b>KiSt</b>	Korrektur der ESt		
		um Halbeinkünftebetrag	-15.000	Korrekturbetrag
		BMG	15.000	
<b>Jahr 2</b>	<b>Einkünfte</b>	§ 19	30.000	
		§ 23	20.000	

<b>EST</b>	§ 19	30.000	
	§ 23	10.000	
	Verlustverrechnung	-10.000	-10.000
	BMG	30.000	verbleibender Verlust -5.000
<b>KiSt</b>	Korrektur der ESt		
	um Halbeinkünftebetrag	10.000	Korrekturbetrag
	BMG	40.000	

<b>Jahr 3</b>	<b>Einkünfte</b>	§ 19	30.000	
		§ 23	20.000	
	<b>EST</b>	§ 19	30.000	
		§ 23	10.000	
		Verlustverrechnung	-5.000	-5.000
		BMG	35.000	verbleibender Verlust 0
	<b>KiSt</b>	Korrektur der ESt		
		um Halbeinkünftebetrag	10.000	Korrekturbetrag
		BMG	45.000	

**Beispiel**

233:

Zwei Steuerpflichtige haben eine Leistungsfähigkeit von je 100 und identische, ausreichende Verlustvorträge. Sie erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.v. § 16 EStG (Veräußerung Kommanditanteil) bzw. i.S.v. §§ 17, 3 Nr. 40c EStG (Veräußerung Geschäftsanteil GmbH). Die Berechnung der Kirchensteuer für dieses Jahr ergibt:

	§ 16 EStG	§ 17 EStG
Veräußerungsgewinn	100	100
davon steuerfrei (§ 3 Nr. 40 EStG)	0	- 50
zvE vor Verlustvortrag	100	50
Verlustabzug	- 100	- 50
zvE nach Verlustvortrag	0	0
zzgl. steuerfreie pos. HE	0	50
Ersatzbemessungsgrundlage	0	50
ESt (50%)	0	25
Kirchensteuer 9%	0	2,25

Diese auf ein Jahr isolierte Betrachtung relativiert sich im Folgejahr und führt - mit den dargestellten Annahmen - zu einer gleichen Kirchensteuer für beide Einkunftsarten.

<sup>33</sup> Ausgangsfall : Hofmann, Der Betrieb 2005 S. 2158

<b>Jahr 1</b>	<b>EST</b>	§ 16	100	
		Verlust	-100	Verlustvortrag 0
		BMG	0	
	<b>KiSt</b>	BMG	0	
	<b>EST</b>	§ 17	50	
		Verlust	-50	Verlustvortrag 50
		BMG	0	
	<b>KiSt</b>	Korrektur	50	
		BMG	50	

<b>Jahr 2</b>	<b>EST</b>	§ 16	100	
		Verlust	0	
		BMG	100	
	<b>KiSt</b>	BMG	100	
	<b>EST</b>	§ 17	50	
		Verlust	-50	Verlustvortrag 0
		BMG	0	
	<b>KiSt</b>	Korrektur	50	
		BMG	50	

BMG für KiSt für Jahr 1 und 2	
§ 16	100
§ 17	100