

Kirchensteuer als Zuschlag zur Einkommen-, Lohn- und Kapitalertragsteuer

Die Anbindung der Kirchensteuer an die Einkommen- und 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, insbesondere die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Diese Grundsätze gelten - wenn auch mit anderen Beträgen und feiner ausdifferenziert - bis heute.

In der nachfolgenden Darstellung werden einzelnen Aspekte aufgezeigt, die sich bei der Berechnung, Einbehaltung und Abführung der Kirchensteuer ergeben. Das höchste Aufkommen von allen Arten der Kirchensteuer wird durch die Kirchenlohnsteuer erzielt. Die allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften gelten 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 Einkommen-, Lohn- bzw. Kapitalertragsteuer.

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 Lohnsteuerkarte¹ 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.

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]).

Kinder darf der Arbeitgeber beim Kirchenlohnsteuerabzug nur berücksichtigen, wenn auf der Lohnsteuerkarte Kinderfreibeträge eingetragen sind. In den (nichtamtlichen) 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 (zur Kirchensteuer auf Kapitalertragsteuer s.u.). Die veranlagte Kircheneinkommensteuer wird mit

¹ Bzw. die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale gem. § 39e EStG

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 Religionsgemeinschaft wird durch den Akt der Taufe begründet². Der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt richten sich nach § 8 AO. Ob die Besteuerung dabei 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 nach Monaten aufgeteilt.

Steuerpflichtige Kirchenangehörige, die ihren Wohnsitz im Inland nur vorübergehend aufgeben und wieder zurückkehren wollen, behalten ihre Mitgliedschaft i.d.R. 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.

Deutsche Auslandsbeamte sind - obwohl sie unbeschränkt steuerpflichtig sind - nicht kirchensteuerpflichtig, sofern sie ihren einzigen Wohnsitz³ im Ausland haben. Angehörige der Bundeswehr gehören zur Landeskirche bzw. zur Diözese ihres Wohnsitzes. Sie sind damit kirchensteuerpflichtig.

Anteil der Kirchensteuerzahler

Fast $\frac{2}{3}$ der Steuerpflichtigen gehört einer der beiden großen steuererhebenden Religionsgemeinschaften an. 43% sind auch Kirchensteuerzahler. Im evangelischen Bereich betragen die Relationen gut 50% bzw. 34%.

² Bei den jüdischen Gemeinschaften durch die Abstammung von einer jüdischen Mutter

³ Ur. BFH vom 17.5.1995, BFHE 192, S. 296

Steuerpflichtige insgesamt	43.415.280
evang. und kath. Steuerpflichtige	62 %
evang. und kath. Kirchensteuerzahler	43 %

Prozentangaben gerundet; Quelle: Statistische Auswertung 2001

evang. Kirchenmitglieder	26.453.592	
evang. Steuerpflichtige	13.268.510	50,2 %
evang. Kirchensteuerzahler	9.052.178	34,2 %

Quelle: EKD für 2001

Kirchenmitgliedschaftliche Regelungen

Das Kirchenmitgliedschaftsrecht ist innerkirchliches Recht. Voraussetzung für die Begründung der Kirchenmitgliedschaft ist grundsätzlich 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. Aktiengesellschaften) 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.

Ausländer sind kirchensteuerpflichtig, wenn sie in der Bundesrepublik ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben und sie einer steuererhebenden 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 Heimatkirche⁴ 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 bekennen⁵; mithin jedenfalls die Lutheraner, Reformierten und Unierten. Kirchengemeinschaft haben z.B. die Unterzeichner der Leuenberger Konkordie reformatorischer Kirchen gebildet. 1983 haben ihr 81 Kirchen

⁴ Bei der röm.-kath. Kirche als „Weltkirche“ ist Kirchengemeinschaft immer gegeben.

⁵ Prinzipien der Reformation: „Allein Christus“, „Allein das Wort“, „Allein der Glaube“, „Allein die Gnade“.

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.

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.

Gläubiger der Kirchensteuer

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

Höhe des Zuschlags zur staatlichen Steuer

Die Kirchensteuer als Zuschlag zur Einkommen-, Lohn- bzw. Kapitalertragsteuer ist vom Aufkommen her die wichtigste Finanzierungsart für die kirchliche Arbeit. Sie wird in Form eines festen Vomhundertsatzes erhoben.

Der Kirchensteuerhebesatz beträgt in Baden-Württemberg und Bayern 8%, in den übrigen Bundesländern 9% der Einkommen-, Lohn- bzw. Kapitalertragsteuer, d.h. der für den Steuerpflichtigen festgesetzten Steuerschuld.

Beispiel 1: Bei einem Monatsbruttolohn von 3.500 € zahlt ein verheirateter Arbeitnehmer mit 2 Kindern (Steuerklasse III/2) im Jahr 2010 monatlich 356,83 € Lohnsteuer und 7,15 € Kirchensteuer⁶.

Beispiel 2 - Wer zahlt wie viel Kirchensteuer

Vier Beispiele aus der Lohnsteuertabelle 2010⁷ bei einem Kirchensteuerhebesatz von 9%

Monatslohn brutto	Ledig Steuerklasse I	Verheiratet Steuerklasse III	Verheiratet 1 Kind Steuerklasse III/1	Verheiratet 2 Kinder Steuerklasse III/2
2.000 €	20,31 €	3,70 €	--	--
3.000 €	43,43 €	22,12 €	9,81 €	0,52 €
3.500 €	56,40 €	32,11 €	18,86 €	7,15 €
4.000 €	71,03 €	43,09 €	29,18 €	16,13 €

Beispiele 1 und 2 ohne Berücksichtigung des die Belastung reduzierenden Sonderausgabenabzugs

Beispiel 3

Bei Kapitaleinkünften in Höhe von 1.000 € beträgt die Kapitalertragsteuer 244,50 € und die Kirchensteuer 22,00 €.

Kirchenlohnsteuer nach dem Faktorverfahren

Wird die Lohnsteuer auf Antrag der Ehegatten nach dem Faktorverfahren (§ 39f EStG)⁸ berechnet, bemisst sich die Kirchensteuer nach der in diesem Verfahren berechneten Lohnsteuer (§ 51a Abs. 2a S. 3 EStG).

⁶ Ohne Berücksichtigung der Kinder hätte die Kirchensteuer 32,11 Euro betragen

⁷ Alle Berechnungen nach Stotax Gehalt und Lohn 2010 jeweils ohne Kinderlosenzuschlag Pflegeversicherung

Beispiel: Arbeitnehmer, Ehegatte 1, ev: 30.000 Euro, Lohnsteuerklasse IV: 4.800 Euro; Ehegatte 2, ev: 10.000 Euro, Lohnsteuerklasse IV: 0 Euro, Gesamtsteuer IV/IV: 4 800 Euro (X)

Gesamtsteuer nach Splittingverfahren: 4.000 Euro (Y) (wird vom Finanzamt ermittelt).

Faktor = $Y/X = 4.000 \text{ Euro} / 4.800 \text{ Euro} = 0,833$. Der Faktor wird auf den Lohnsteuerkarten der Ehegatten jeweils neben Steuerklasse IV vom Finanzamt eingetragen.

	Bemessungsgrundlage	LSt x Faktor	Lohnsteuer	Kirchensteuer 9%
Ehegatte 1	30.000 €	4.800 x 0,833	3.998,40 €	359,85 €
Ehegatte 2	10.000 €	0 x 0,833	0,00 €	0,00 €

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 Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren unterliegende Einkünfte (z.B. aus Dividenden) bzw. solche aus Gewerbebetrieb, wird die Bemessungsgrundlage korrigiert (§ 51a EStG).

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 oder den Kinder- und Betreuungsfreibetrag (4.368 € p.a. und 2.640 € p.a.⁹; § 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 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 Abs. 6 EStG errechnet sich eine gesonderte, systematisch einheitliche Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer. Folgendes Berechnungsbeispiel mag dies verdeutlichen:

Beispiel: Ein verheirateter Arbeitnehmer mit 2 Kindern hat ein zu versteuerndes Einkommen (zvE) in Höhe von 40.000 €.

Berechnung der Kirchensteuer bei 2 Kindern	mit § 51a EStG	ohne § 51a EStG
zu versteuerndes Einkommen	40.000 €	40.000 €
Kinderfreibetrag (2 x 4.368)	./. 8.736 €	
Betreuungsfreibetrag (2 x 2.640)	./. 5.280 €	
zu versteuerndes Einkommen (fiktiv)	25.984 €	40.000 €
Einkommensteuer (Splittingtabelle; fiktiv)	1.850 €	5.518 €

⁸http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_53848/DE/BMF__Startseite/Aktuelles/091006__Promo__Faktorv erfahren__anl,property=publicationFile.pdf

⁹ Ab 1.1.2010; aufgehoben durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2

Kirchensteuer 9%	166,50 €	496,62 €
------------------	----------	----------

Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren und Anrechnung des Gewerbesteuermeßbetrags

Durch das Steuersenkungsgesetz 2000 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 Halb- (ab 2009 Teil-) Einkünfteverfahren 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 € ¹
Einkünfte		200.000 €	75.000 €
ESt ²		81.155 €	24.905 €

Ertragsteuerbelastung ³		81.155 €	74.905 €
Abschlusszahlung ESt		21.155 €	24.905 €

¹ definitive Körperschaftsteuer ² Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer ³ 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.

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2009 ist das Halb- durch das Teileinkünfteverfahren¹⁰ abgelöst worden; Vorstehendes gilt hierfür entsprechend.

	Anrechnung	Halbeinkünfte
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

¹⁰ Im Privatvermögen erzielte Kapitaleinkünfte unterfallen der Abgeltungsteuer. Das Teileinkünfteverfahren gilt für im BV erzielte Kapitaleinkünfte.

Korrektur § 51a		
BMG x 2		75
EST (42%)		31,50
KiSt 9%		2,83

Verlustfälle

Nach § 51a Abs. 2 Satz 2 EStG ist zur Ermittlung der Einkommensteuer (u. a.) das zu versteuernde Einkommen um die nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfreien Beträge zu erhöhen, wobei das Tatbestandsmerkmal “zu erhöhen” im Sinne von “zu korrigieren” zu verstehen ist, d. h. die Bemessungsgrundlage wird um diese positiven oder negativen Beträge korrigiert.

In Verlust- bzw. Verrechnungsfällen 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 Verlustvortrag 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 diese Grenze dann durchbrochen, indem die Bemessungsgrundlage um sie korrigiert wird. 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 auswirken¹¹. Dies wird in den folgenden Veranlagungszeiträumen korrigiert, so dass über die Jahre die Kirchensteuer nach der zutreffenden Berechnungsgrundlage berechnet wird.

Nur für die Fälle, in denen ein Verlust für Zwecke der Kirchensteuerberechnung endgültig “verloren geht”, kommt ein Erlass aus Billigkeitsgründen in Betracht; diese Fälle sind durch die Gesetzesänderung nicht beabsichtigt worden¹².

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 €	

¹¹ Es liegt kein Verstoß gegen des aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Grundsatz der steuerlichen Belastungsgleichheit vor, wenn ein Verlustvortrag nicht berücksichtigt wird; vgl. für „Altverluste“ BVerwG U. v. 20.8.2008, 9 C 9.07, DVBl. 2008, 1506; NWB EN Heft 36/2008, 3358

¹² Einzelheiten s. Petersen: in K/S/M, § 51a Rdnr. C 16 ff.

Berücksichtigung der Anrechnung des Gewerbesteuermeßbetrages

Die Anrechnung des Gewerbesteuermessbetrages auf die tarifliche Einkommensteuer in § 35, eingeführt durch das Steuersenkungsgesetz (StSenkG)¹³, wird durch § 51a Abs. 2 S. 3 EStG nicht auf die Berechnung der Kirchensteuer angewendet. Bei ihr handelt es sich um eine außerhalb des Leistungsfähigkeitsprinzips¹⁴ (sic.: Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe; objektives Nettoprinzip) normierte, auf gewerbliche Einkünfte ausgerichtete und auf sie begrenzte Subventionsnorm¹⁵.

Mindest- und Höchstbeträge

Die Kirchensteuer ist der Pflichtbeitrag der 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, zahlt auch keine Kirchensteuer. Die Anknüpfung an die 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 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
Hamburg	3,60	0,30	0,07	0,00
Hessen	1,80	0,15	0,04	0,01
Mecklenburg-Vorpommern ²	3,60	0,30	0,07	0,00
Sachsen ¹	3,60	0,30	0,07	0,01
Sachsen-Anhalt ¹	3,60	0,30	0,07	0,01
Schleswig-Holstein	3,60	0,30	0,07	0,00
Thüringen ¹	3,60	0,30	0,07	0,01

¹³ G. v. 23. 10. 2000, BGBl I 2000, 1433 = BStBl I 2000, 1428; vgl. Petersen in: K/S/M § 51a Rdnr. C 51 ff.

¹⁴ Gl. A. Glanegger, in: Schmidt²¹, § 32 c Rdnr. 2; ebenso Pust, in: Littmann/Bitz/Pust, § 51 a Rz. 30 c; Frotscher, in: Frotscher, § 51 a Rz. 30 c; Kirchhof, in: Kirchhof⁸, § 51 a Rdnr. 2

¹⁵ Vgl. Petersen, in: Seer/Kämper, S. 101, 142 f.

¹ nur ev ² nur für das Erzbistum Berlin und Hamburg

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. Auf Kirchensteuer von der Kapitalertragsteuer wird die Mindestbetrags-Kirchensteuer nicht erhoben.

Kappung der Progression

Die Kirchensteuer beträgt 8% oder 9% der Lohn- bzw. Einkommensteuer, jedoch nicht mehr als ein gewisser Prozentsatz (2,75% bis 4%) des zu versteuernden Einkommens (zvE). Die Kirchensteuerordnungen und -beschlüsse sehen - bis auf diejenigen der Religionsgemeinschaften in Bayern und der Ev.-Luth. Landeskirche Mecklenburgs - 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 %	Kappung des zu versteuernden Einkommens ¹ %		Berücksichtigung
Baden-Württemberg	8	ev. Württemberg 2,75	ev. Baden; kath. Diözesen 3,5	auf Antrag
Bayern	8	--		keine
Berlin	9	3		vAw
Brandenburg	9	3		vAw
Bremen	9	3,5		vAw
Bremerhaven	9	3,5		vAw
Hamburg ¹	9	3		vAw
Hessen	9	ev. Kirchen 3,5	kath. Diözesen 4	auf Antrag
Mecklenburg-Vorpommern ²	9	Mecklenburg -- Pommern 3,5 a.A.	Erzbistum HH 3	vAw
Niedersachsen	9	3,5		vAw
Nordrhein-Westfalen	9	ev. Kirchen 3,5	kath. Diözesen 4	auf Antrag
Rheinland-Pfalz	9	ev. Kirchen 3,5	kath. Diözesen 4	auf Antrag
Saarland	9	ev. Kirchen 3,5	kath. Diözesen 4	auf Antrag
Sachsen	9	3,5		vAw
Sachsen-Anhalt	9	3,5		vAw
Schleswig-Holstein	9	3		vAw
Thüringen	9	3,5		vAw

¹ Für die auf dem Gebiet der Freien und Hansestadt Hamburg liegenden Teile der Ev.-luth. Landeskirche Hannover beträgt die Kappung 3,5%

² In Mecklenburg-Vorpommern 3% für das Erzbistum Hamburg; die Pommersche Ev. Kirche ermäßigt die Kirchensteuer auf 3,5% auf Antrag; Ev.-Luth. Landeskirche Mecklenburg keine Kappung (auch für ihre Gemeinden in Brandenburg)

Beispiel:

zu versteuerndes Einkommen	150.000 €
Einkommensteuer (Grundtabelle)	54.828 €
Kirchensteuer 9 v.H.	4.934 €
Kirchensteuer bei Kappung 3 v.H. des zvE	4.500 €
Kappungsvorteil	434 €

Die Kappungsanträge sind zu stellen: Ev. Kirche von Westfalen bei den Kreiskirchenämtern, Ev. Kirche im Rheinland bei der Gemeinsamen Kirchensteuerstelle beim Landeskirchenamt, übrige ev. Landeskirchen beim Landeskirchenamt; Kath. Kirche bei den Diözesen bzw. Generalvikariaten; andere Religionsgemeinschaften bei den Landesverbänden oder Gemeinden.

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 45% 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 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 steuererhebenden Religionsgemeinschaften angehören (z.B. ev/rk). In einer konfessionsverschiedenen Ehe werden die Ehegatten, wenn sie gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt werden 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 9% aus (1/2 von 7.100 €) 3.550 € = 319,50 €; ev. Kirchensteuer Ehefrau 9% aus (1/2 von 7.100 €) 3.550 € = 319,50 €.

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. Die Halbteilung hat seine Wurzel in dem christlichen Verständnis der Ehe als gleichberechtigte Lebensgemeinschaft von Frau und Mann. In Bayern gilt der Halbteilungsgrundsatz nicht. Hier wird die Kirchensteuer individuell nach der Konfession den Kirchen zugeleitet.

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.

Gehört nur ein Ehegatte einer in dem betreffenden Bundesland steuererhebenden Kirche an, der andere Ehegatte dagegen keiner Religionsgemeinschaft oder einer Religionsgemeinschaft, die hier keine Steuern erhebt, handelt es sich um eine **glaubensverschiedene**¹⁶ Ehe¹⁷. 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.

Bei Ehegatten in glaubensverschiedener Ehe wird bei der Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer die Kirchensteuer nur von dem Ehegatten erhoben, der Mitglied einer steuererhebenden Religionsgemeinschaft ist.

Beispiel (Besteuerung in glaubensverschiedener Ehe):

Ehepaar, wohnhaft in Hamburg, Ehemann/Arbeitnehmer rk, Ehefrau gehört keiner Religionsgemeinschaft an; 1 Kind. Die Kirchensteuer des Ehemanns errechnet sich wie folgt:

	Ehegatte 1	Ehegatte 2	Gesamt
Gesamtbetrag der Einkünfte	35.000 €	11.000 €	46.000 €
ESt lt. Grundtabelle	7.259 €	501 €	
Anteil daran	93,5 %	6,5 %	
./. Kinderfreibetrag für 1 Kind			7.008 €
Einkommen/zu versteuerndes Einkommen			38.992 €
ESt lt. Splittingtabelle			5.130 €
Anteil Ehemann 93,5 % =	4.781 €		
KiSt Ehemann davon 9% =	430,29 €		

Zur Berechnung der Kirchensteuer ist die Einkommensteuer beider Ehegatten im Verhältnis der Einkommensteuerbeträge aufzuteilen, die sich nach der Grundtabelle auf die Einkünfte eines jeden Ehegatten ergeben würde. § 51a EStG findet entsprechende Anwendung.

Begrifflich zu trennen ist hiervon das **Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe**¹⁸ (sogenanntes besonderes Kirchgeld), das von dem der Kirche angehörenden nicht verdienenden oder - im Vergleich zum anderen Ehepartner - geringer verdienenden Ehegatten des Steuerpflichtigen erhoben wird. Jedes Kirchenmitglied ist nach den kirchlichen Ordnungen verpflichtet, nach Maßgabe seiner Leistungsfähigkeit die Finanzierung der kirchlichen Aufgaben zu unterstützen. Der kirchenangehörige Ehegatte mit keinem oder nur im Vergleich zum Ehepartner geringerem Einkommen leitet seine Leistungsfähigkeit aus dem sog. Lebensführungsaufwand her oder m.a.W. aus dem Unterhaltsanspruch gegenüber dem höher verdienenden Ehegatten. Da sich der Lebensführungsaufwand nicht in jedem Einzelfall ermitteln lässt, wird er aus dem gemeinsam zu versteuernden Einkommens der Ehegatten typisierend hergeleitet. Anhand einer 13-stufigen Tabelle wird so das besondere Kirchgeld ermittelt. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage findet § 51a EStG entsprechende Anwendung. Die Anknüpfungen an

¹⁶ Von der Rechtsprechung geprägter rechtstechnischer Begriff

¹⁷ Diese Unterscheidung kann dazu führen, daß Ehegatten in verschiedenen Bundesländern unterschiedlich behandelt werden (z.B. Eheleute ev/jd: in Niedersachsen glaubensverschiedene Ehe, in Baden-Württemberg konfessionsverschiedene Ehe).

¹⁸ Rechtstechnischer Begriff

einen dieser Art typisierten Lebensführungsaufwand hat das Bundesverfassungsgericht als sachgerecht beurteilt.

Die grobe Herleitung erfolgt in der Weise, dass auf ein Drittel des zu versteuernden Einkommens der Steuertarif angewendet wird. Der so ermittelten Betrag ist Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer. Das Ergebnis sind dann die geglätteten Kirchgeldbeträge der Tabelle.

Das Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe wird von den evangelischen Landeskirchen, röm.-kath. Diözesen und der altkatholischen Kirche in folgenden Bundesländern nach folgender Tabelle 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

	Bemessungsgrundlage (Gemeinsam zu versteuerndes Einkommen nach § 2 Abs. 5 EStG)	jährliches besonderes Kirchgeld
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 erhoben¹⁹. Bezogen auf den Beginn der Stufen des zVb 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	14.016 €

¹⁹ Unter Anrechnung geleisteter Vorauszahlungen

Bemessungsgrundlage für das Kirchgeld	68.984 €
Kirchgeld lt. Tabelle Stufe 4	396 €
./. bereits entrichtete Kirchenlohnsteuer	250 €
verbleibende Kirchensteuer	146 €

Die Kinderfreibeträge werden im Rahmen der Veranlagung 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), wird das besondere Kirchgeld i.d.R. (teil-) erlassen. Die Regelungen sind in den einzelnen Bundesländern unterschiedlich.

Treten die Voraussetzungen für das besondere Kirchgeld erst im Laufe des Veranlagungsjahres ein (durch Heirat) oder entfallen sie in diesem (durch Austritt), findet die **Zwölfelungsregelung**²⁰ (s.u.)

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.u.). Diese Erlaßmöglichkeit findet auch beim besonderen Kirchgeld Anwendung.

Beispiel 1	Einkünfte	Kirchgeld
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 2	Einkünfte	Kirchgeld	Einkünfte	Kirchgeld
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

²⁰ Nach Auffassung des Finanzgerichts Düsseldorf, Urteil vom 23.7.2004, 1 K 5497/03 Ki, rkr ist dabei nicht auf den Jahreszeitraum bis zum Austritt, sondern nur auf die Dauer der Ehe abzustellen ist; Tatbestand „deren Ehegatte“; Einzelfallentscheidung

Kirchensteuer auf Kapitalertragsteuer

Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 ist die Besteuerung von im Privatvermögen erzielten Kapitaleinkünften ab 2009 neu geregelt worden. Die Einkommensteuer auf Kapitalerträge (Kapitalertragsteuer) wird in der Form einer Abgeltungsteuer anonym an der Quelle erhoben. Diese Änderung hat für die Kirchensteuer Bedeutung (§ 51a Abs. 2 c ff. EStG).

Wie bisher sind die Kapitalerträge Einkünfte, die der Einkommensteuer und damit der Kirchensteuer unterliegen. Sie vermitteln dem Kirchenmitglied - wie andere Einkunftsarten - Leistungsfähigkeit. Insofern ändert sich nichts, da die Kapitalertragsteuer nur eine besondere Form der Erhebung der Einkommensteuer ist. Wurde bisher Einkommensteuer auf Kapitalerträge durch Angabe in der Einkommensteuererklärung erst im Rahmen der Veranlagung durch das Finanzamt erhoben, wird sie nunmehr gleich an der Quelle, d.h. der die Kapitalerträge (z.B. Zinsen) auszahlenden Stelle (i.d.R. die Bank) einbehalten und an die Finanzverwaltung abgeführt. Ferner beträgt der Steuersatz nunmehr höchstens 25% (bisher bis 45%). Die auszahlende Stelle behält von den Kapitalerträgen 25% Kapitalertragsteuer ein. Hierauf wird - neben dem Solidaritätszuschlag - auch die Kirchensteuer (8% in Bayern und Baden-Württemberg, sonst 9%) erhoben.

Die steuermindernde Wirkung des **Sonderausgabenabzugs** für die Kirchensteuer ist gleich mit berücksichtigt. Die Kapitalertragsteuer wird grundsätzlich abgeltend an der Quelle mit einem Steuersatz von 25% erhoben (§ 32d Abs. 1). Nach § 32d Abs. 1 S. 3, 4 wird der Sonderausgabenabzug in die Kapitalertragsteuer "eingepreist", d.h. der steuermindernde Effekt bei der Einkommensteuer und Kirchensteuer wird - durch die nachstehende Formel - rechnerisch ermittelt und berücksichtigt. Die Kapitalertragsteuer ermäßigt sich dabei um 25% der auf die Kapitalerträge entfallenden Kirchensteuer. Beispiel: bei im Inland erzielten Kapitaleinkünften in Höhe von 4.000 € und einem Kirchensteuersatz von 9% ergibt sich für den Kirchenangehörigen folgende Kirchensteuer:

$$\frac{e - 4q^{21}}{4 + k} = \frac{4000 - 4 * 0}{4 + 0,09} = \frac{4000}{4,09} = 978 \text{ € Einkommensteuer und } (978 * 9\%) 88,02 \text{ € Kirchensteuer}$$

Beispiel vereinfacht Begrenzung auf 25%		ESt allg. Tarif	KapErtSt 25% ¹
Kapitalerträge	100.000		
Einkommensteuer		33.936	24.450
Kirchensteuer 9%		3.054	2.200

¹24,45% durch Sonderausgabenabzugswirkung

Liegt der persönliche Steuersatz des Steuerpflichtigen unter 25%, wird zuviel einbehaltene Steuer vom Finanzamt im Rahmen der Veranlagung (Günstigerprüfung) erstattet. Die bisher mögliche Steuerfreistellung von Kapitalerträgen (z.B. beim Sparerpauschbetrag, NV-Bescheinigung) bleibt erhalten.

Beispiel vereinfacht Günstigerprüfung		KapErtSt 25% ¹	ESt unter 25%
Kapitalerträge	25.000		
Einkommensteuer		6.112	4.171
Kirchensteuer 9%		550	375
Erstattung Kirchensteuer			175

¹24,45% durch Sonderausgabenabzugswirkung

Beispiel vereinfacht		KapErtSt 25%
----------------------	--	--------------

²¹ e = die nach den Vorschriften des § 20 ermittelten Einkünfte; q = die nach Maßgabe des § 32d Abs. 5 anrechenbare ausländische Steuer; k = der für die Kirchensteuer erhebenden Religionsgemeinschaft geltende Kirchensteuersatz [Bayern, Baden-Württemberg 8%; übrige Bundesländer 9%]

Sparerpauschbetrag		
Kapitalerträge	750	
Sparerpauschbetrag	./. 810	
verbleibt	0	
KapErtSt		0
Kirchensteuer		0

Für den Einbehalt der Kirchensteuer teilt das Kirchenmitglied seiner Bank bzw. seinen Banken seine Religionszugehörigkeit mit und die Bank behält die Kirchensteuer mit dem am Wohnsitz des Steuerpflichtigen geltenden Hebesatz (z.B. 9% bei einer Bank in München für einen Kunden aus Bremen) ein. Die Bank hält entsprechende Vordrucke²² bereit. Teilt das Kirchenmitglied gegenüber seiner Bank die Religionszugehörigkeit nicht mit oder kann keine Kapitalertragsteuer im Abzugsverfahren einbehalten werden, dann müssen die Kapitalerträge zur Festsetzung der Kirchensteuer im Rahmen der Einkommensteuererklärung angegeben werden. Die auszahlenden Stellen übersenden dem Kirchensteuerpflichtigen auf Verlangen eine Kapitalertragsteuerbescheinigung. Der besondere Steuersatz gilt auch in diesen Fällen.

Ehegatten erklären gemeinschaftlich ihre Religionszugehörigkeit gegenüber der auszahlenden Stelle). Bei Personenmehrheiten (außer Ehegatten) wird die Kirchensteuer durch die auszahlende Stelle nur einbehalten, wenn alle Personen derselben Religionsgemeinschaft angehören; i.ü. ist die Veranlagung durchzuführen.

Bei Kapitalerträgen aus inländischen thesaurierenden Fonds ist ein Kirchensteuereinbehalt durch die auszahlende Stelle (derzeit) nicht möglich. Für diese Kapitalerträge ist stets eine Veranlagung erforderlich. Für im Ausland erzielte Kapitalerträge ist stets eine Veranlagung durchzuführen.

Die Regelungen der Mindestbetrags-Kirchensteuer und der Zwölfteilung finden beim Kirchensteuerabzug durch die auszahlenden Stellen keine Anwendung. Sie werden - soweit zulässig - berücksichtigt, sofern die Kapitaleinkünfte veranlagt werden (§ 51a Abs. 2d S. 1 i.V.m. § 32d Abs. 3 ff. EStG).

Die beiden Erklärungsvarianten (ggü. auszahlender Stelle oder im Rahmen der Steuerveranlagung) gelten voraussichtlich nur für die Jahre 2009 und 2010. Danach wird die Erhebung der Kirchensteuer in die Philosophie der Abgeltungsteuer vollständig eingebunden (§ 51a Abs. 2e EStG). Die auszahlende Stelle erhält dann auf elektronischem Weg die Religionszugehörigkeit unter strikter Beachtung der Datenschutzerfordernisse verschlüsselt mitgeteilt. Dies ist vergleichbar mit dem Verfahren beim Lohnsteuerabzug, bei dem der Arbeitgeber die Religionszugehörigkeit des Arbeitnehmers mitgeteilt bekommt. Das Verfahren ist bereit angelegt durch das ELSTER-Lohn II – Verfahren (§ 39e EStG).

Die Kirchensteuer auf Kapitalertragsteuer wird von der auszahlenden Stelle an das Betriebsstättenfinanzamt abgeführt. Diese leitet die Steuer für die Jahre 2009 und 2010 an eine zentrale kirchliche Stelle weiter, von wo aus sie nach einem vereinbarten Schlüssel auf die Steuergläubiger weitergeleitet wird. Ab dem Jahr 2011 erfolgt die Weiterleitung direkt von den Finanzämtern zu den Kirchen.

Beginn und Ende der Kirchensteuerpflicht

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

²² Muster: <http://www.kirchenabgeltungssteuer.de/muster-erklaerung.pdf> und <http://www.kirchenabgeltungssteuer.de> (Beispiel Erklärungsvordruck). Entgegen der Auffassung der Banken ist es zulässig, auch unterjährig einen Antrag auf Einbehalt zu stellen bzw. zu ändern.

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 Zeitpunkten²³, 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 auch bei der Kirche.

	Ende der KiSt	Austritt zu erklären
Baden-Württemberg	Kalendermonat	Standesamt
Bayern	Kalendermonat	Standesamt
Berlin	Folgemonat	Amtsgericht
Brandenburg	Folgemonat	Amtsgericht
Bremen	Folgemonat	Kirche / Standesamt
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	Standesamt

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

Abzug der Kirchenlohnsteuer durch den Arbeitgeber

²³ In den Kirchensteuergesetzen der Länder und den Kirchensteuerordnungen wird teils abgestellt auf das Ende des Austrittsmonats teils auf das des Folgemonats.

Die Kirchenlohnsteuer sowie die 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. Die Abführung erfolgt getrennt nach Konfessionen. Bei der Einbehaltung und Abführung der Kirchenlohnsteuer hat sich der Arbeitgeber nach dem auf der Lohnsteuerkarte bzw. den elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (§ 39e EStG) 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 Verwendung²⁴:

lt	evangelisch-lutherisch
ev	Evangelisch (protestantisch)
rf	reformiert
fr	französisch-reformiert
rk	römisch-katholisch
ak	altkatholisch
	freireligiöse Gemeinden
fa	Freie Religionsgemeinschaft Alzey
fb	Freireligiöse Landesgemeinde Baden
fm	Freireligiöse Gemeinde Mainz
fg	Freireligiöse Landesgemeinde Pfalz
fs	Freireligiöse Gemeinde Offenbach
ib	israelitische / jüdische Gemeinden
il	Kultussteuer der kultussteuerberechtigten Gemeinden
is	Israelitische Bekenntnissteuer
	Israelitische Religionsgemeinschaft

²⁴ Vgl. Bekanntmachung des Musters für die Lohnsteueranmeldung 2010, BStBl. I 2009, 897

iw	Württembergs
jd	jüdische Kultussteuer
jh	
--	kein Kirchensteuerabzug ²⁵

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

Betriebsstättenprinzip

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 Finanzverwaltung²⁶ 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. Der Arbeitgeber kann bei der Finanzverwaltung aber auch die Anwendung des für den Steuerpflichtigen geltenden Hebesatzes (z.B. 8% in NRW) beantragen.

Im Rahmen der Veranlagung zur (Kirchen-)Einkommensteuer 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

²⁵ BVerfG v. 25.5.2001, 1 BvR 2253/00, HFR 2001, 907; KirchE 39, 157. Im Verfahren vor dem EGMR Wasmuth vs. Bundesrepublik Deutschland, 12884/03, wendet sich der Beschwerdeführer gegen den Eintrag „—“ beim Religionsmerker auf der Lohnsteuerkarte. Er macht u.a. geltend, auch die Angabe der Zugehörigkeit zu keiner Religionsgemeinschaft beeinträchtigt ihn in seinen Grundrechten aus Art. 8 Abs. 1, 9 Abs. 1, 14 EMRK

²⁶ 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

Wohnortes bzw. des dauernden Aufenthaltsortes des Arbeitnehmers erlassen auf Antrag diese Hebesatzdifferenz.

Für die Abführung der Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer gilt vorstehendes entsprechend.

Innerkirchlicher Ausgleich - und Kirchenlohnsteuer-Verrechnungsverfahren

Die vom Arbeitgeber einbehaltene und an das für ihn zuständige Finanzamt abgeführte Kirchenlohnsteuer steht der Kirche 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 Ausgleich zwischen den Kirchen erfolgt mittels des sogenannten Kirchenlohnsteuer-Verrechnungsverfahrens (tendenziell vergleichbar mit der staatlichen Lohnsteuererlegung). Anhand der Veranlagungsdaten wird ermittelt, welches Aufkommen an Kirchenlohnsteuer der jeweiligen Wohnsitz-Kirche zusteht (Kirchensteuer-Soll). Die Wohnsitz- und Aufkommensdaten (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 Einkommen-, Lohn- und Kapitalertragsteuer wurde davon in allen Bundesländern - jedoch nicht von allen Religionsgemeinschaften - Gebrauch gemacht. Die evangelische und die katholische Kirche sowie einige kleinere Religionsgemeinschaften haben in allen Bundesländern entsprechende Verträge mit der Finanzverwaltung abgeschlossen²⁷.

Die Verwaltung der Kirchensteuer 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 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

²⁷ Übrige Kirchen siehe 0

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 Aufkommens der Kirchensteuer. Die Verwaltung der Kirchensteuer durch die Finanzämter ist keine unzulässige Verbindung mit dem Staat. Die in Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 WRV statuierte Trennung von Staat und Kirche wird nicht tangiert. Das deutsche Staatskirchenverhältnis erfordert geradezu - neben allem Trennenden - die partnerschaftliche Zusammenarbeit. Trotzdem sollen kritische Punkte nicht verschwiegen werden. Das „Staatsinkasso“ (der Einzug durch das Finanzamt) anonymisiert den unmittelbaren Bezug zwischen der Religionsgemeinschaft und dem Kirchensteuerzahler. Dafür, daß alle steuererhebenden Religionsgemeinschaften sich zur Übertragung der Kirchensteuerverwaltung auf den Staat entschlossen haben, waren letztendlich verwaltungsökonomische und finanzpolitische Überlegungen maßgeblich. Der Staat hält die notwendigen Daten vor („staatliche Steuerlisten“) und verfügt über eine effizient arbeitende Steuerverwaltung. Der Aufwand für die Verwaltung der Kirchensteuer ist hierbei unverhältnismäßig geringer und die Kontinuität des Steueraufkommens ist größer, das Verwalten effizienter. Somit sind die Kirchen nur zwischen 2% und 4% der Steueraufkommens belastet. Dies entspricht dem verantwortlichen Umgang der Kirchen mit den ihr anvertrauten Geldern.

Weitere Einzelheiten

Sonderausgabenabzug

Die im Kalenderjahr tatsächlich gezahlte Kirchensteuer ist - abzüglich eventueller Erstattungen - in voller Höhe als Sonderausgabe²⁸ 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 kommt nur dem Steuerpflichtigen zugute.

Kirchensteuer in Pauschalierungsfällen (insbesondere Lohnsteuerpauschalierung); einheitliche Pauschsteuer (Minijobs)

Das Einkommensteuergesetz regelt für die Steuererhebung bei der Lohnsteuer ein besonderes Besteuerungsverfahren, die sog. Pauschalierung der Lohnsteuer²⁹, welches auch für die Kirchensteuer Bedeutung hat. Eine Lohnsteuerpauschalierung durch den Arbeitgeber ist z.B. in folgenden Fällen möglich: Gewährung sonstiger Bezüge durch den

²⁸ Zum Sonderausgabenabzug bei Kirchensteuer auf Kapitalertragsteuer s. dort

²⁹ §§ 40, 40a, 40b EStG

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. Mit dem Jahressteuergesetz 2007³⁰ ist die Pauschalierung um weitere Tatbestände erweitert worden. Nach § 37b EStG unterfallen auch Vorteile aus Sachzuwendungen (z.B. betrieblich veranlaßte Geschenke) und betrieblich veranlaßte Zuwendungen an Arbeitnehmer der pauschalen Versteuerung³¹.

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 Mitgliedschaft des Arbeitnehmers in einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft ist auch für die Erhebung der 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 Kirchensteuer in Pauschalierungsfällen 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 angehört³².

Die Pauschalierungssätze tragen - je nach Bundesland - zwischen 4% und 7%.

Bundesland	Kirchensteuer in %
Baden-Württemberg	6,5 ab 2011: 6
Hamburg	4
Berlin, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Thüringen	5
Niedersachsen, Schleswig-Holstein	6
Bayern, Bremen (Stadt; Bremerhaven), Hessen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland	7

Die Kirchensteuer auf pauschale Lohnsteuer wird auf die evangelische und die römisch-katholische Kirche und kleinere Religionsgemeinschaften (z.B. jüdische Gemeinde in

³⁰ Vom 13.12.2006 BStBl. I 2007, 28

³¹ Die anfallende Steuer ist in jedem Fall - per gesetzlicher Definition - Lohnsteuer

³² S. gleichlautende Erlasse der Bundesländer v. 17.11.2006 (BStBl. I S. 716) u. 28.12.2006 (BStBl. I 2007, 76)

Hamburg) aufgeteilt³³. Die Aufteilung der Kirchensteuer auf die Religionsgemeinschaften bei Anwendung des vereinfachten Verfahrens wird von der Finanzverwaltung vorgenommen. Die Kirchensteuer bei pauschaler Lohnsteuer wird in einer Summe gesondert in der Lohnsteueranmeldung erfaßt (Zeile 24 des Vordrucks)³⁴. Der gesonderte Ausweis in der Lohnsteueranmeldung gilt i.ü. auch für die pauschale Lohnsteuer.

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 § 8a des IV. Buches Sozialgesetzbuch, für das er Beiträge nach § 168 Abs. 1 Nr. 1b oder 1c (geringfügig versicherungspflichtig Beschäftigte) oder nach § 172 Abs. 3 oder 3a (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 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 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 Kirchengemeinschaftsteuer 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 Kirchengemeinschaftsteuer

³³ Sofern kleinere steuererhebende Religionsgemeinschaften in einigen Bundesländern nicht am Verfahren teilnehmen, werden ihre Ansprüche werden von den evang. Landeskirchen bzw. röm-kath. Diözesen aufgrund bilateraler Absprachen pauschal abgegolten.

³⁴ Muster für die LSt-Anmeldung 2009 BStBl. I 2008, 888

(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 - 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.

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 Steuerlast³⁵. 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.

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 verlangt³⁶. 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. 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 werden³⁷.

³⁵ Im Sinne einer Paktierung

³⁶ Ur. BVerwG vom 21.5.2003 BVerwG 9 C 12.02, NJW 2003, 3001

³⁷ U.a. Ur. BVerwG vom 21.5.2003, a.a.O.; Ur. v. 17.1.1996, NJW 1996, 1766; FG Nürnberg Ur. v. 2.2.1995, BB 1995, 1223

Aufgrund der Mitgliederbezogenheit darf die Kirchengliederzugehörigkeit 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 Rechtsprechung³⁸ 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 Herrschaftsbereiches der jeweiligen autonomen Recht setzenden Körperschaft erfolgreich³⁹.

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 AO⁴⁰. Auch wenn - wie in Bayern - eine Kappungsregelung nicht vorgesehen ist, trägt § 227 AO wohl den Einzelfall, nicht jedoch die abstrakt generelle Kappungsregelung⁴¹.

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 unbillig⁴².

Die auf eine Gewinnausschüttung entfallende Kirchensteuer ist bei einem Schütt-Aus-Hol-Zurück-Verfahren dem beherrschenden Gesellschafter langfristig gestundet worden. Darüber hinaus besteht kein Erlaßgrund⁴³. 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 Handelns zu.

Der Hauptanwendungsfall der Durchbrechung 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

³⁸ Urt. BVerwG vom 21.5.2003, a.a.O.,

³⁹ 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).

⁴⁰ Urt. BVerwG vom 21.5.2003, a.a.O.; BFH Urt. v. 13.8.1997 -I R 56/96- n.v.

⁴¹ BFH a.a.O.

⁴² VG Stade Urt. v. 14.2.1996 -5 A 2670/94- n.v.; y Urt. v. 21.7.1983, KirchE 21, 177

⁴³ FG München Urt. v. 14.7.1998, EFG 1999, 208

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 Bundesverwaltungsgerichts⁴⁴ 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 Jahren⁴⁵ 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	
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.

Mit dem Steuerentlastungsgesetz 2000⁴⁶ 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 Einkunfts-konstellationen⁴⁷ 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

⁴⁴ Urt. BVerwG vom 21.5.2003, a.a.O.,

⁴⁵ 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.

⁴⁶ Vom 24.3.1999, BGBl. I, S. 402, 847

⁴⁷ 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. Strohner/N. Schmidt-Keßeler, Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der lohn- und einkommensteuerlichen Behandlung von Entlassungsentschädigungen, DStR 1999, S. 693 ff.

hierauf in den Erläuterungen zum Einkommensteuerbescheid hin⁴⁸. 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 (s.o.). 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		
zvE	145.000	45.000	
ESt	52.836	10.966	
KiSt 9%	4.755,24	986,94	
KiSt-Differenz			3.768,30
50% Erlaß	./. 1.884,15		1.884,75
endgültig zu zahlende KiSt	2.871,09		

Grundtabelle ESt-Tarif 2009

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.

⁴⁸ 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.“

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 Ehegatten⁴⁹.

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.

⁴⁹ 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 gelichkommt; Urt. v. 2.6.1992, EFG 1992, 763; KirchE 30, 255