

Jens Petersen

Kirchensteuer kompakt

Strukturierte Darstellung mit
Berechnungsbeispielen

2. Auflage



Springer Gabler



Kirchensteuer kompakt

Jens Petersen

Kirchensteuer kompakt

Strukturierte Darstellung mit
Berechnungsbeispielen

2., überarbeitete und aktualisierte Auflage

Jens Petersen
Evangelische Kirche in Deutschland (EKD)
Wedemark - Bissendorf
Deutschland

ISBN 978-3-658-05956-9
DOI 10.1007/978-3-658-05957-6

ISBN 978-3-658-05957-6 (eBook)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden 2010, 2015

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften. Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen.

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Springer Fachmedien Wiesbaden ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media
(www.springer.com)

Vorwort zur 2. Auflage

Da nichts Beständiges ist als der Wandel, insbesondere in der Steuergesetzgebung und Rechtsprechung, bedarf es der nun vorliegenden 2. Auflage. Neben dem Ersatz der traditionellen Lohnsteuerkarte durch die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (EL-STAM) ist für die Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer deren vollständige Einbindung in die Philosophie der Abgeltungsteuer gesetzgeberisch umgesetzt worden. Die Bewährung in der Praxis zum 1.1.2015 steht zwar noch aus. Die Neuregelung ist aber (grds.) in sich schlüssig. Die nach wie vor recht umfangreiche, aber so zum rechtlichen und technischen Verständnis auch notwendige Darstellung zur Kapitalertragsteuer ist in einen eigenen Abschnitt ausgegliedert worden.

Das Bundesverfassungsgericht hat im Mai die nach Maßgabe des Art. 3 Abs. 1 GG nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung bei Anwendung des Splittingtarifs zwischen Verheirateten und eingetragenen Lebenspartnerschaften festgestellt. Der Gesetzgeber hat daraufhin das Einkommensteuergesetz geändert. Dem Grundsatz der Akzessorietät folgend werden die bisher für Ehegatten geltenden kirchlichen Besteuerungsnormen nunmehr auch bei eingetragenen Lebenspartnerschaften angewendet.

Die Abschnitte zur Prinzipienbindung der Kirchensteuer, der soziodemographischen Entwicklung und zu alternativen Anknüpfungspunkten für die Berechnung der Kirchensteuer sind neuen Erkenntnissen und Wertungen angepasst worden.

Daneben werden die seit der 1. Auflage ergangene Rechtsprechung und veröffentlichte Literatur berücksichtigt. Ferner sind einige Unschärfen und Flüchtigkeiten beseitigt und Nachweise aktualisiert worden.

Das positive Echo zur 1. Auflage „Es wurde auch Zeit – Zeit, dass ein aktuelles Buch zum Kirchensteuerrecht erscheint, das dem mit Kirchensteuerrechtsfragen Befassten verlässlicher Begleiter auch bei den neueren Entwicklungen in dieser Rechtsmaterie sein kann“¹, ermutigt, auch über eine 2. Auflage hinaus der Sache weiter verbunden zu bleiben.

Wedemark – Bissendorf, Oktober 2014

Dr. Jens Petersen

¹ Ziekow, ZevKR 57 (2012), 221.

Inhaltsverzeichnis

1 Einführung	1
Literatur	3
2 Historische Entwicklung der Kirchensteuer	5
2.1 Reichsdeputationshauptschluß	5
2.2 Art. 137 Abs. 6 WRV	7
2.3 Religionsgemeinschaften in der DDR	8
Literatur	9
3 Rechtsquellen des Kirchensteuerrechts	11
3.1 Rechtsgrundlagen der Kirchensteuer	11
3.2 Staat – Kirchen – Verträge	12
3.3 Kirchliche Rechtsquellen	13
3.4 Kirchensteuerlich relevante Normen	15
Literatur	15
4 Einkommensteuer als Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer	17
4.1 Prinzipienbindung	17
4.2 Steuerliche Prinzipienfolgen	20
Literatur	21
5 Kirchensteuer und kirchliche Leistungsfähigkeit in Abhängigkeit der gesellschaftlichen Entwicklung	23
5.1 Soziodemografische Entwicklung	23
5.1.1 Allgemeine staatliche und kirchliche Entwicklung	23
5.1.2 Entwicklungsschichtung	25
5.2 Langfristige Verpflichtungen	27
5.3 Kirchenaustrittswirkung	28
5.4 Konsequenzen für kirchliche Leistungsfähigkeit	28
Literatur	30

6 Kirchensteuerarten und Kirchensteuerhebesatz	31
6.1 Kirchensteuer als Zuschlag zur Lohn- und Einkommensteuer	32
6.1.1 Kirchensteuer als Zuschlag zur Lohnsteuer	32
6.1.2 Kirchenlohnsteuer nach dem Faktorverfahren	34
6.1.3 Kirchensteuer als Zuschlag zur Einkommensteuer	35
6.1.4 Korrektur der Bemessungsgrundlage	35
6.2 Kirchensteuerhebesatz	35
6.2.1 Regulärer Hebesatz	35
6.2.2 Geltungsweite des Hebesatzes	36
6.2.3 Besondere Hebesätze	37
6.3 Weitere Kirchensteuerarten	37
6.3.1 Kirchensteuer vom Einkommen	37
6.3.2 Kirchensteuer nach Maßgabe des Grundsteuermessbetrages	39
6.3.3 Kirchensteuer vom Vermögen	40
6.3.4 Kirchensteuer als (Allgemeines, Orts- oder Gemeinde-) Kirchgeld	41
6.3.5 Besonderes Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe/Lebens- partnerschaft	43
6.4 Anrechnung der Kirchensteuern aufeinander	45
Literatur	46
7 Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer	47
7.1 Einführung	47
7.2 Abzug der Kirchensteuer bis 31.12.2014	49
7.3 Erhebung der Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer ab 1.1.2015	53
7.3.1 Grundlegende Notwendigkeiten	53
7.3.2 Einzelheiten des Erhebungsverfahrens	54
7.3.3 Veranlagungsverfahren	63
7.3.4 Beizufügende Unterlagen	67
7.3.5 Akzessorietät i.R.d. besonderen Erhebungs- und Tarifregimes	67
7.4 Weitere Einzelheiten	68
7.4.1 Sonderausgabenabzug	68
7.4.2 Keine Zwölfteilung der Kirchensteuer	70
7.4.3 Mindestbetrags-Kirchensteuer wird nicht erhoben	71
7.4.4 Keine Kappung im Erhebungsverfahren	71
7.4.5 Kirchensteuer auf Kapitalertragsteuer bei glaubensverschiede- ner Ehe/Lebenspartnerschaft	72
7.4.6 Keine Berücksichtigung von Kindern	75
7.4.7 Inanspruchnahme des Abzugsverpflichteten	75
7.4.8 Kapitalertragsteuer in besonderen Fällen/Anderkonten/Genos- senschaften	76

7.5	Altfälle „ev“ und „rk“	77
7.6	Ergiebigkeit des Kirchensteueraufkommens	77
7.7	Ausschluss anderer Erhebungsverfahren	78
7.8	Wertung des neuen Verfahrens	79
7.9	Inkrafttreten des neuen Erhebungsverfahrens	79
	Deutsche Steuer-Zeitung	80
8	Steuerpflicht – Kirchenmitgliedschaft	81
8.1	Kirchensteuerpflicht	81
8.2	Kirchenmitgliedschaftliche Regelungen	83
8.3	Kirchensteuer bei Auslandsaufenthalt/bei Zuziehenden	85
8.4	Aufteilung der Steuerschuld	88
8.5	Anteil der Kirchensteuerzahler	88
	Literatur	91
9	Steuergläubiger	93
10	Beginn und Ende der Kirchensteuerpflicht	95
10.1	Beginn der Kirchensteuerpflicht	95
10.2	Ende der Kirchensteuerpflicht	96
11	Besteuerung von Personenmehrheiten (Ehegatten/Lebenspartnerschaften)	97
11.1	Konfessionsgleiche Ehe/Lebenspartnerschaft	97
11.2	Konfessionsverschiedene Ehe/Lebenspartnerschaft	98
11.3	Glaubensverschiedene Ehe/Lebenspartnerschaft	101
11.3.1	Grundlagen	101
11.3.2	Berechnung der Kirchensteuer – Lohnsteuerabzugsverfahren	102
11.3.3	Berechnung der Kirchensteuer – Veranlagungsverfahren	102
11.3.4	Besonderes Kirchgeld	104
11.3.5	Weitere Spezifikationen	111
11.4	Gesamtschuldnerische Haftung	120
11.5	Eingetragene Lebenspartnerschaft	121
	Literatur	122
12	Korrekturen der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Kirchensteuer (§ 51a Abs. 2 und 2a EStG) – Durchbrechung der Akzessorietät	123
12.1	Berücksichtigung von Kindern	124
12.1.1	Geltung der Freibeträge des § 32 Abs. 6 EStG	124
12.1.2	Jährlichkeitsprinzip	125
12.1.3	Rechtswittelweg	126

12.2 Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren	126
12.2.1 Halbeinkünfteverfahren (bis 2008)	127
12.2.2 Halbeinkünfteverfahren – Verlustfälle	128
12.2.3 Teileinkünfteverfahren (ab 2009)	131
12.2.4 Rechtsmittelweg	131
12.3 Keine Anrechnung des Gewerbesteuermessbetrages	132
Literatur	134
13 Mindestbetrags-Kirchensteuer	135
Literatur	137
14 Kappung der Progression	139
14.1 Allgemeines	139
14.2 Kappung in Sonderfällen	142
15 Kirchensteuer bei Pauschalierung der Lohn-bzw. Einkommensteuer	145
15.1 Pauschalierung der Lohnsteuer nach §§ 40, 40a, 40b EStG	145
15.1.1 Vereinfachtes Verfahren	145
15.1.2 Nachweisverfahren	147
15.2 Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37a EStG und § 37b EStG	147
15.3 Einheitliche Pauschsteuer bei Minijob	148
Literatur	148
16 Sonderausgabenabzug	149
16.1 Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 1 EStG	149
16.2 Rechtfertigung des Abzugs	150
16.3 Sonderausgabenrücktrag	151
16.4 Tarifliche Berücksichtigung des Sonderausgabenabzugs bei der Kirchensteuer auf Kapitalertragsteuer nach §§ 32d Abs. 1; 10 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 EStG	152
16.5 Einschränkung des Abzugs von Zuwendungen (§ 10b EStG)	153
Literatur	154
17 Zwölfteilung der Kirchensteuer	155
17.1 Verfassungsrechtliche Zulässigkeit	155
17.2 Im Rahmen der Veranlagung	156
17.2.1 Ende der Kirchensteuerpflicht im Folgemonat	156
17.2.2 Wohnsitzwechsel	156
17.2.3 Wechsel unbeschränkte/beschränkte Steuerpflicht	157
17.2.4 Höheres Einkommen nach Kirchenaustritt	157
17.2.5 Besonderes Kirchgeld	158
17.2.6 Zwölfteilung bei Ehegatten/Lebenspartnerschaften	159

17.2.7	Zwölfteilung bei Kinderfreibeträgen	161
17.2.8	Tod des Kirchensteuerpflichtigen	162
17.3	Erhebung der Kirchensteuer auf Kapitalertragsteuer	162
18	Erlass der Kirchensteuer	165
18.1	Grundlagen	165
18.2	Erlass bei außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 2 EStG	167
18.3	Beispiele aus der Erlasspraxis	169
18.4	Verfahren	172
19	Kirchenaustritt	173
19.1	Austrittsformalien	173
19.2	Austrittserklärung bei Betreuungsverhältnis/gesetzlichem Vertreter	174
19.3	Wirkung des Austritts	176
19.4	Nachweis des Austritts	177
19.5	Staatliche Gebühr	178
19.6	Beratungspflicht zum Austritt	179
	Literatur	180
20	Rechtsweg und Rechtsmittel	181
21	Kirchensteuer-Verteilungsverfahren	185
21.1	Kirchenlohnsteuer-Verrechnungsverfahren	185
21.2	Verteilung der Kirchensteuer auf Kapitalertragsteuer	186
21.2.1	Verteilungsverfahren in den Jahren 2009–2014	186
21.2.2	Verteilungsverfahren ab 2015	187
	Literatur	187
22	Abzugspflichten, elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale, Betriebsstättenprinzip	189
22.1	Religionsmerkmal als elektronisches Lohnsteuerabzugsmerkmal nach §§ 39, 39e EStG	189
22.2	Pauschalierung der Lohn- bzw. Einkommensteuer	191
22.3	Betriebsstättenprinzip	192
22.4	Abzugspflichten bei Kapitalertragsteuer	194
22.5	Inanspruchnahme des Abzugsverpflichteten	194
	Literatur	194
23	Einbindung der Finanzverwaltung	195
	Literatur	197
24	Geltung der allgemeinen Steuergesetze	199
	Literatur	199

25 Transferleistungen und Kirchensteuer	201
25.1 Berechnung des Arbeitslosengeldes	201
25.2 Berechnung des Elterngeldes	202
25.3 Berechnung von Abfindungen	203
25.4 Wertung	204
26 Ist die Kirchensteuer zeitgemäß?	205
Literatur	208
27 Alternative Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer – ein nur theoretischer Ansatz	209
27.1 Theoretischer Ansatz	210
27.2 Prämissen der Kirchenfinanzierung	210
27.3 Bemessungsgrundlage zu versteuerndes Einkommen	212
27.3.1 Überprüfung der Ansätze	213
27.3.2 Machbarkeit und rechtlicher Standort	215
27.4 Status quo bewahren	216
27.5 Änderung des Hebesatzes	217
Literatur	218
28 Änderungen beim Einkommensteuertarif	219
Literatur	220
29 Die Kirchensteuer in Europa	221
29.1 Einfluss europäischen Rechts auf das deutsche Kirchensteuerrecht	221
29.2 Finanzierung der Kirchen in Europa – Überblick	222
Literatur	226
30 Verwaltung der Kirchensteuer in den Bundesländern	227
31 Kirchensteuer-Übersicht	229
32 Anschriften der steuererhebenden Religionsgemeinschaften	233
33 Gesetze	241
33.1 Grundgesetz (Auszug)	241
33.1.1 Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 6 und 8 WRV	241
33.2 Einkommensteuergesetz (Auszug)	241
33.2.1 § 2 EStG Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen	241
33.2.2 § 10 EStG	242
33.2.3 § 32d EStG Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapital- vermögen	242

33.2.4	§ 51a EStG – Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern . . .	245
33.2.5	§ 51a EStG – Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern . . .	247
33.3	Ländereinheitliche Erlasse	251
33.4	Nachweis Kirchensteuergesetze der Länder	251
33.5	Nachweis der Kirchensteuerordnungen	253
34	Formulare und kirchlicher Haushalt	259
34.1	Steuererklärung für die Veranlagung zur Kirchensteuer (Abb. 34.1 und 34.2)	259
34.2	Kirchensteuer bei Pauschalierung der Lohnsteuer/Einkommensteuer	260
34.2.1	Muster nach Ziffer 2b) des Erlasses vom 23.10.2012, BStBl. I 2012, 1083	260
34.2.2	Muster nach Ziffer 2b) des Erlasses vom 28.12.2006, BStBl. 2007 I, 76	261
34.3	Einnahmen und Ausgaben kirchlicher Körperschaften (Tab. 34.1, Abb. 34.3)	262
35	Kirchensteuersätze der steuererhebenden Religionsgemeinschaften	265
36	Statistische Auswahl – Kirchenkarten	275
	Sachverzeichnis	281

Die Kirche¹ bildet einen wesentlichen Faktor in der geistigen, kulturellen, pädagogischen und sozialen Infrastruktur unseres Gemeinwesens. Sie schafft Wertebewusstsein und bietet eine Voraussetzung für einen demokratischen Staat, die der Staat nicht aus sich selbst hervorbringen kann. Sie bildet eine Investition in ethische Werte, Leben, Lebenssinn, Gerechtigkeit, Frieden und Bewahrung der Schöpfung.

Die Kirche hat den Auftrag, den Glauben (die gute Nachricht, sic. das Evangelium) in Wort und Tat zu verkündigen. Sie begleitet und berät die Menschen auf ihren Lebenswegen. Dies geschieht überwiegend in direktem Kontakt von Mensch zu Mensch; die Arbeit in den Kirchengemeinden und den diakonischen bzw. caritativen Einrichtungen ist also entsprechend personal- und kostenintensiv² (s. zum kirchlichen Haushalt Kap. 34.2).

Zu der Verkündigung und Seelsorge kommen die Aufgaben in den Bereichen von Aus- und Fortbildung, Schulen und Akademien, Jugend- und Frauenarbeit, Telefon- und Krankenhausseelsorge³, Öffentlichkeitsarbeit, Publizistik, Mission und Ökumene sowie Entwicklungshilfe hinzu. Zu finanzieren sind ebenfalls die Unterhaltung von Gebäuden, Verwaltungsarbeit, Versicherungen und sonstiges⁴.

¹ Der Begriff „Kirche“ wird i. F. verwendet für Religions-, Glaubens- und Weltanschauungsgemeinschaften in der Rechtsform der Körperschaft des öffentlichen Rechts (insbes. Evangelische Landeskirchen, Römisch-katholische (Erz-) Bistümer, jüdische bzw. israelitische Gemeinschaften, Alt-Katholische Kirche, Freireligiösen Gemeinschaften).

² Für die evangelischen Kirchen: www.ekd.de/statistik/index.html; für die kath. (Erz-) Bistümer: www.dbk.de/zahlen-fakten/.

³ Zu Seelsorgeaufgaben in öffentlichen Einrichtung s. z. B. Jacobs, KuR 2012, (900), 224, 229 ff.

⁴ S. hierzu z. B. Jahresberichte der Ev. Kirche in Hessen und Nassau <http://www.ekhn.de/ueberuns/presse/jahresberichte.html>; Finanzbericht 2013 des Bistums Osnabrück <http://www.bistum-osnabrueck.de/das-bistum/finanzen.html>.

Die diakonische bzw. caritative Arbeit (z. B. Kindergärten, Diakonie-, Caritas- und Sozialstationen, Suchtgefährdetenhilfe, Krankenhäuser) ist ein weiteres großes Feld, in dem die Kirchen⁵ als Träger hierfür tätig werden. Die Diakonie/Caritas⁶ als tätige Nächstenliebe gehört zum Selbstverständnis kirchlichen Handelns, mithin zum Kernbereich ihres Wirkens (Lebens- und Wesensäußerung)⁷. Die diakonischen/caritativen Leistungen sind aber auch Angebote, die den Kirchen wie auch anderen freien Trägern im Rahmen des Subsidiaritätsprinzips überlassen wurden. Die Diakonie/Caritas nimmt Aufgaben wahr, die dem Grunde nach von der öffentlichen Hand im Rahmen der Daseinsvorsorge wahrgenommen werden müssten⁸. Darum wird sie aus den Mitteln unterstützt, die der Staat für diese sozialen Zwecke vorgesehen hat, um in freier Trägerschaft diese vom Staat für notwendig erachteten Aufgaben durchzuführen.

Um all diese Aufgaben wahrnehmen zu können, brauchen Kirche und Diakonie/Caritas die engagierte Mitarbeit von vielen Menschen und eine gesicherte Finanzierungsgrundlage. Diese solide Grundlage bildet wesentlich die Kirchensteuer. Die kirchlichen Einnahmen, insbesondere die Kirchensteuer, gewährleisten die Unabhängigkeit der Kirche in einem sehr viel höheren Maß, als wenn sie auf eigenes Vermögen oder auf jeweils anfordernde Umlagen oder Spenden angewiesen wäre. Das Kirchensteuersystem gewährleistet eine gerechte Verteilung der Finanzierungslasten, es sichert ferner nicht nur die Unabhängigkeit der Kirche gegenüber dem Staat, sondern es bietet auch die Möglichkeit, die Unterschiede von „reichen“ und „armen“ Kirchengemeinden auszugleichen, und um überall ein möglichst breit gefächertes kirchliches Angebot bereitzuhalten.

Die Kirche ist ein Ansprechpartner für alle Menschen – auch für die nicht der Kirche Angehörigen – und kann Pflichten übernehmen, die über ihren eigentlichen Verkündigungsauftrag hinausgehen und der Allgemeinheit zugutekommen.

Das kirchliche Finanzierungswesen steht im Bezugssystem einer institutionellen Trennung von Kirche und Staat. Eines der wichtigen Merkmale dieses Systems sind der Status der Kirchen als Körperschaften des öffentlichen Rechts⁹, mit dem der Staat ihre öffent-

⁵ Sofern die Voraussetzungen vorliegen, können sich auch andere Institutionen diesen Aufgaben widmen (z. B. DRK, AWO).

⁶ www.diakonie.de; www.caritas.de/.

⁷ Dies gilt unbeschadet der Tatsache, dass Diakonie und Caritas – aus der historischen Entwicklung heraus – als eigene Körperschaften in der Rechtsform eines eingetragenen Vereins organisiert sind. Ob ihr Handeln im kirchlichen Kernbereich (sic. tätige Nächstenliebe) als öffentlich-rechtlich (sic. Organleihe) zu werten ist, ist offen; s. nichtamtliche Begründung zum Diakonie- und Entwicklungsgesetz vom 9.11.2011, ABl. EKD 2011, 326, www.kirchenrecht-ekd.de/showdocument/id/28287, Kap. 1 Abs. 4.

⁸ Z. B. Versorgung mit Kindergärten, Gesetz über Tageseinrichtungen für Kinder (KiTaG) [Niedersachsen] i. d. F. v. 7.2.2002, Nds.GVBl. 2002, S. 57, zuletzt geändert d. Gesetz zur Änderung des Gesetzes über Tageseinrichtungen für Kinder v. 7.11.2012, Nds.GVBl. 2012S.417.

⁹ Zum öffentlich-rechtlichen Charakter kirchlichen Handelns s. u.a. BVerfG v. 17.2.1965 – 1 BvR 732/65, BVerfGE 18, 385, 387; BVerfG v. 25.3.1980 – 2 BvR 208/76, BVerfGE 53, 366, 391; BVerfG v. 13.12.1983 – 2 BvL 13/82, BVerfGE 66, 1 (Rn. 54); Küffner/Rust 2014, 2533, 2539 m.w.N.

liche Bedeutung anerkennt, ferner die Gleichbehandlung der Kirchen sowie die Kooperation von Staat und Kirche in für das Gemeinwesen wichtigen Aufgabenbereichen. Die Kirche ist berechtigt, ihre eigenen (inneren) Angelegenheiten selbständig zu regeln, und sie hat ein Besteuerungsrecht. Es widerspricht weder der garantierten Unabhängigkeit der Kirche noch der religiösen Neutralität des Staates, wenn der Staat als Sozial- und Kulturstaat die Kirchen insoweit fördert.

Mit dieser Ausarbeitung werden sowohl dem Praktiker als auch dem an dieser Rechtsmaterie Interessierten die wesentlichen Facetten der Kirchensteuer anhand von Beispielfällen und der Rechtsprechung vorgestellt¹⁰.

Literatur

Hammer, Felix. 2002. Rechtsfragen der Kirchensteuer.

Jacobs, Uwe Kai. 2012. Gemeindereform und Seelsorgefelder in der evangelischen Kirche. Rechtliche Strukturen und innere Zusammenhänge. *Kirche & Recht* 900: 224.

Küffner, Rust. 2014. Kirchen im Fokus der Umsatzsteuer – muss das sein? Ausübung öffentlicher Gewalt durch kirchliche Rechtsträger nach dem geplanten § 2b UStG, DStR 2014, 2533.

¹⁰ Zu rechtsdogmatischen Aspekten der Kirchensteuer sehr ausführlich Hammer 2002.

Die Entstehung der Kirchensteuer ist ein gleitender Prozess seit der Mitte des 19. Jahrhunderts und auf eine Reihe von Staat, Kirche und Gesellschaft verändernden Umständen zurückzuführen¹.

Durch die Annexion der linksrheinischen Gebiete durch die französische Revolutionsarmee zu Anfang des 19. Jahrhunderts mussten die deutschen Fürsten infolge des Friedensvertrags von Lunéville vom 9.2.1801² diese Ländereien an Frankreich abtreten. Zum Ausgleich dafür eigneten sie – die Fürsten – sich kirchlichen Grundbesitz und kirchliche Vermögenswerte an, nahmen den (röm.-kath.) Kirchen also einen wesentlichen Teil der Quellen, aus denen bis dato Einnahmen erzielt wurden. Die evangelischen Kirchen, entstanden aus dem Reformationsprozess, waren per se in Ermangelung nennenswerten Vermögens auf staatliche Unterstützung angewiesen, sie waren quasi Teil der staatlichen Hoheitsgewalt.

2.1 Reichsdeputationshauptschluß

Auf Grund eines Gutachtens der in Regensburg zusammengetretenen außerordentlichen Reichsdeputation wurde im Reichsdeputationshauptschluß vom 25.2.1803³ die Säkularisation des kirchlichen Vermögens als Entschädigung für die verloren gegangenen staatli-

¹ Die Entwicklung im Überblick bei v. Campenhausen und de Wall 2006, 226 ff. m.w.N.; Hammer 2002, 3 ff. m.w.N.; Dennemarck in Holzner und Ludyga 2013, S. 161 ff.; Holzner in: Holzner und Ludyga 2013, S. 207 ff.; Bormann in: Holzner und Ludyga 2013, S. 243 ff.; Otto in: Holzner und Ludyga, 2013, S. 269 ff.; Marre' 1999, 448 ff.; Otte 2001, 227.

² www.lwl.org/westfaelische-geschichte/portal/Internet/finde/langDatensatz.php?urlIID=808&url_tabelle=tab_quelle.

³ www.steuer-forum-kirche.de Link: Reichsdeputationshauptschluß.

chen Gebiete beschlossen. Dies war dem Grunde nach ein Akt der völker- und staatsrechtliche Annexion, verbunden mit der Aufhebung der politischen Herrschaft von Bischöfen über geistliche Territorien, der Enteignung von Territorien und Vermögen der (katholischen) Kirche, des gesamten bischöflichen und klösterlichen Grundbesitzes zur Entschädigung der erblichen deutschen Landesfürsten wegen Verlustes der linksrheinischen Gebiete, mithin die Verlagerung der dem Reich als Ganzem auferlegten Entschädigung auf die geistlichen Fürstentümer und die Kirche⁴. Zum Ausgleich übernahmen die Fürsten die Verpflichtung, für den Unterhalt der Kirche und der Pastoren zu sorgen⁵.

Umwälzungen zu Anfang des 19. Jahrhunderts ergaben sich auch in der Gesellschaft als Ganzes. Für die Staaten war es nicht mehr möglich, sich mit den in der Mehrzahl im Lande lebenden Religionsgemeinschaften ebenso eng zu verbinden, wie das mit einer einzigen oder wenigstens privilegierten Konfession zuvor der Fall gewesen war, zumal die Religionsfreiheit und staatsbürgerliche Gleichheit nunmehr zu allgemeiner Anerkennung gelangten⁶. Die zunehmende Notwendigkeit zu einer „neutralen“ Haltung gegenüber den Religionsgemeinschaften wurde verstärkt durch die großen konfessionsvermischenden Bevölkerungsverschiebungen, welche den Übergang zum liberalen Wirtschafts- und Industriestaat begleiteten.

Noch bis zum Anfang des 19. Jahrhunderts gab es konfessionell einheitlich zusammengesetzte Kommunen, die den Baubedarf für „ihre“ Kirche aufbrachten. Mit dem Beginn der Industrialisierung und den damit verbundenen Bevölkerungsbewegungen und konfessionellen Vermischungen der Kommunen kamen sie nicht mehr mit Selbstverständlichkeit für den kirchlichen Baubedarf auf. Vermögen besaßen neu errichtete Kirchengemeinden nicht. Der Rückgang der Naturalwirtschaft, der Übergang zur Gehaltszahlung an Pfarrer, die Entwicklung kirchlicher Versorgung für die Theologen im Ruhestand und ihre Hinterbliebenen steigerten den kirchlichen Finanzbedarf zusätzlich und damit die Notwendigkeit für den Staat, Zuschüsse zu leisten.

Die Initiative für die Entwicklung einer Kirchensteuer ging dann auch vom Staat bzw. den Fürstentümern aus. Er wollte eine bessere Besoldung der Pfarrer sicherstellen, nachdem die Naturalwirtschaft (Pfründesystem) zur Versorgung nicht mehr ausreichte. Die Kirchen sollten aber gleichzeitig die zur Finanzierung der kirchlichen Arbeit insgesamt benötigten Mittel immer mehr selbst aufbringen und ihre Finanzen so in größerer Unabhängigkeit frei gestalten können. Das war auch nötig, weil die Zahlungen der Baulastträger zurückgingen und Umlagen auf die Gemeindeglieder erforderlich wurden. Die Er-

⁴ Der Kirche ging verloren: 66 geistliche Reichsstände (3 Kurfürstentümer, 19 Reichsbistümer, 44 Reichsabteien), alle mittelbaren Stifte, Abteien und Klöster (10.000 km², 3,2 Mio. Einwohner, 21 Mio. Gulden jährliche Einkünfte). Der Verlust der Fürsten wurde wertmäßig erheblich überkompensiert; nach vorsichtigen Schätzungen in Bayern 7x, in Preußen 5x und in Württemberg 4x.

⁵ Zu Staatsleistung s. u.a. Hense, passim, m.w.N.. Zum Auftrag des Grundgesetzes zur Ablösung von Staatsleistungen (Art. 140 GG i.V.m. Art. 138 WRV) s. Entwurf des Staatsleistungsablösegesetz BT-Drucks. 17/8791.

⁶ S. u.a. Zweyter Theil, Eilftel Titel ALR v. 1.6.1794 http://opiniojuris.de/quelle/1623#Eilfter_Titel_Von_den_Rechten_und_Pflichten_der_Kirchen_und_geistlichen_Gesellschaften.

schließung einer Finanzquelle für die Kirchen lag schließlich deshalb auch in staatlichem Interesse, weil der Staat durch die Verbindung mit der evangelischen Kirche seit der Reformation und durch die Säkularisation von Kirchenvermögen beider Kirchen finanziell für beide verantwortlich war. Von dieser Beanspruchung wollte der Staat sich dadurch befreien, dass er den Kirchen die Möglichkeit eröffnete, ihren Finanzbedarf durch Erhebung von Abgaben von den Kirchenangehörigen selbst zu decken, indem sie ihn auf die Gemeindeglieder umlegten, also letztendlich eine Kirchensteuer zu erheben. Die Kirchen übernahmen diese Form der Finanzierung zunächst zögerlich, da sie ein Mitspracherecht der Kirchenmitglieder befürchteten. Letztendlich akzeptierten sie die neue Finanzierungsmöglichkeit aber, da sie sich als recht auskömmlich erwies.

2.2 Art. 137 Abs. 6 WRV

Schon 1919, als die Kirchensteuerfrage in der Nationalversammlung erörtert wurde, hatte sich die Interessenlage jedoch geändert. Nunmehr waren die Kirchen daran interessiert, die Garantie der Kirchensteuer in die Verfassung aufgenommen zu bekommen. Der Verfassungsgeber⁷ kam dem Anliegen entgegen und garantierte neben anderen Vermögensrechten in Art. 137 Abs. 6 WRV das Kirchensteuerrecht als die praktisch wichtigste Befugnis, die mit dem Status als Körperschaft des öffentlichen Rechts verbundenen war. Mit dem Ende des landesherrlichen Kirchenregiments fand auch die grundsätzliche Verpflichtung des Staates, für den Unterhalt der Kirche Sorge zu tragen, ein Ende. Die Absicherung eines eigenen originären Finanzierungsinstrumentes der Kirche bildete somit die politische und verfassungsrechtliche Konsequenz. Die mit der Weimarer Reichsverfassung erreichte Rechts- und Interessenlage wurde unverändert in das Grundgesetz übernommen (Art. 140 GG).

Der kirchenfeindlich eingestellte nationalsozialistische Staat tendierte im Rahmen seiner Bekämpfung der Religion zur Abschaffung der Kirchensteuer. Die bisher obligatorische staatliche Verwaltung der Kirchensteuern, insbesondere der Einzug der Kirchensteuer als Zuschlag zur Lohnsteuer, wurde in eine Kann-Bestimmung umgewandelt. Die in Bayern vertretenen Kirchen haben daraufhin 1943 eigene Kirchensteuerämter eingerichtet und die Verwaltung der Kirchensteuer in eigener Regie übernommen⁸. Für die neu zum Reich hinzugekommenen Gebiete wurde die Kirchensteuer überhaupt nicht mehr zugelassen, sondern an ihrer Stelle nunmehr ein privatrechtlicher Beitrag vorgesehen. In Österreich wird diese Form der Kirchenfinanzierung noch heute praktiziert.

Die Entwicklung zur Kirchensteuer zu der in der Bundesrepublik Deutschland praktizierten Form zeigt zum einen den Rückzug des sich zunehmend neutral verstehenden Staates aus der unmittelbaren Verantwortung für den finanziellen Unterhalt der Kirchen

⁷ D. h. die Weimarer Nationalversammlung als verfassungsgebendes Parlament der Weimarer Republik; Hammer, Rechtsfragen, 44 ff. m.w.N.

⁸ Vgl. Grethlein et al. 1994, 536 ff., 556 f.).

und andererseits unübersehbar, dass der Staat trotz dessen keine feindliche Trennung von Staat und Kirche und keine Privatisierung der Kirchen im weltlichen Bereich durchführen wollte. Die Kirche, selbständig in ihrem ureigensten Bereich, aber unterworfen den für alle geltenden Gesetzen, ist nach dem christlichem Verständnis existenznotwendiger Bestandteil des Gemeinschaftsgefüges.

2.3 Religionsgemeinschaften in der DDR

Mit dem „Gesetz zur Regelung des Kirchensteuerwesens“, das die ehemalige DDR im Rahmen des Einigungsvertrages vom 31. August 1990⁹ erlassen hat, ist in den neuen Bundesländern das Kirchensteuerwesen formell und materiell wieder als Landesrecht verankert worden. Mittlerweile haben die einzelnen neuen Bundesländer eigene Kirchensteuergesetze erlassen.

Bereits in den Jahren 1946/1947 regelten die Verfassungen der Länder in der sowjetischen Besatzungszone das Steuererhebungsrecht der Kirchen. Die Verfassung der DDR von 1949 knüpfte formal im Wortlaut an die Regelung der Weimarer Reichsverfassung an. Den Kirchen wird der Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts garantiert und damit auch das Recht, von ihren Mitgliedern Steuern aufgrund der staatlichen Steuerlisten zu erheben. In den nächsten Jahren allerdings wurde zunächst den Finanzämtern die Kirchensteuerverwaltung und 1956 den Zivilgerichten untersagt, den Kirchen Rechtsschutz bei der Durchsetzung ihrer Ansprüche auf Zahlung der Kirchensteuer gegenüber den Kirchenmitgliedern zu gewähren. In der DDR-Verfassung von 1968 wurde die Kirchensteuerfrage nicht mehr erwähnt. Obwohl die Kirchensteuer damit in der staatlichen Rechtsordnung nur noch den Charakter einer Naturalobligation (eines Beitrages) hatte, ist die Bezeichnung „Kirchensteuer“ bewusst beibehalten worden, um dem kirchlichen Selbstverständnis entsprechend die Traditionslinie der in Deutschland üblichen Finanzierung fortzusetzen. Die Kirchen erhoben die Kirchensteuer als mitgliedschaftliche Abgabe nach innerkirchlicher Regelung.

Maßstab für die Bemessung der Kirchensteuer war das Einkommen, welches die Steuerpflichtigen ihrer Kirche mitteilten. Die in der Form der Kirchensteuer für die Kirchenmitglieder verbindlich gemeinten Abgaben mussten als freiwillige Beiträge eingesammelt werden. Die Freiwilligkeit funktionierte nur bedingt. Ihre Folge war faktisch, dass aus Verbindlichkeit Beliebigkeit wurde. Eine gleichmäßige, an den Grundsätzen der Leistungsfähigkeit ausgerichtete Besteuerung, wie sie durch die Anknüpfung der Kirchensteuer an die Einkommensteuer gewährleistet ist, war nicht möglich.

⁹ BGBl. I 1990, 885. In der Eile, in der dieses Gesetz im Zuge des Einigungsvertrages geschaffen wurde, wurde offenbar übersehen, dass es sich um ein Bundesgesetz handelt.

Literatur

- Bormann, Lukas. 2013. Staatskirchenrecht im Nationalsozialismus. In *Entwicklungstendenzen des Staatskirchen- und Religionsverfassungsrechts*, Hrsg. von Thomas Holzner und Hannes Ludyga, 239. Verlag Ferdinand Schöningh GmbH.
- von Campenhausen A., und H. de Wall. 2006. *Staatskirchenrecht*. 4. Aufl.
- Dennemarck, Bernd. 2013. Die rechtliche Neuordnung der katholischen Kirche nach der Säkularisation. *Entwicklungstendenzen des Staatskirchen- und Religionsverfassungsrechts*, Hrsg. von Thomas Holzner und Hannes Ludyga, 161. Verlag Ferdinand Schöningh GmbH.
- Gretlein, G., H. Böttcher, W. Hofmann, und H. P. Hübner. 1994. *Evangelisches Kirchenrecht in Bayern*.
- Hammer, Felix. 2002. Rechtsfragen der Kirchensteuer.
- Hense, Ansgar. Staatsleistungen in der Diskussion. In *Religion im öffentlichen Raum*, Hrsg. Karlies Abmeier, Michael Borchard, und Matthias Riemenschneider, 188. Berlin: Schöningh.
- Holzner, Thomas. 2013. Das Staatskirchenrecht in der Weimarer Zeit - der ungeliebte Kompromiss zwischen Anspruch und Verfassungswirklichkeit. In *Entwicklungstendenzen des Staatskirchen- und Religionsverfassungsrechts*, Hrsg. von Thomas Holzner und Hannes Ludyga, 207. Verlag Ferdinand Schöningh GmbH.
- Marré, Heiner. 1999. Die Kirchenfinanzierung in Deutschland vom Ausgang des 18. Jahrhunderts bis zum Ende des Zweiten Weltkriegs. *Zeitschrift der Savigny-Stiftung für Rechtsgeschichte*. 116:448, 451.
- Otte, Hans. 2001. Die Kirchensteuer in Hannover: Von der „Kirchenumlage“ zur Landeskirchensteuer. *Jahrbuch der Gesellschaft für niedersächsische Kirchengeschichte*. 99:227.
- Otto, Martin. 2013. Staatskirchenrecht in der DDR. In *Entwicklungstendenzen des Staatskirchen- und Religionsverfassungsrechts*, Hrsg. von Thomas Holzner und Hannes Ludyga, 268. Verlag Ferdinand Schöningh GmbH.

3.1 Rechtsgrundlagen der Kirchensteuer

Das Kirchensteuerrecht gehört zu den sogenannten gemeinsamen Angelegenheiten von Staat und Kirche. Beide Partner haben dabei eine gleichberechtigte Regelungskompetenz. Sie beruht auf staatlicher und auf kirchlicher Gesetzgebung und führt zu parallelen Vorschriften.

Der staatliche Gesetzgeber hat den Kirchen eine verfassungsgemäße Besteuerung zu ermöglichen¹. Diese verfassungsgemäße Verpflichtung des Staates, die Verleihung des Besteuerungsrechts, die Erhebung gesetzlich zu regeln, die Beteiligung am Vollzug etc., begründet zugleich die Pflicht, in Rechtsetzung und Vollzug die Möglichkeit geordneter Verwaltung der Kirchensteuer sicherzustellen. Denn nur unter dieser Voraussetzung kann die Gewährleistung des Art. 137 Abs. 6 WRV ihre Wirkung voll entfalten. Nehmen die Kirchen ihr Besteuerungsrecht aus Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 Abs. 6 WRV in Anspruch und bedienen sich bei der Umsetzung der staatlichen Organe, haben sie spiegelbildlich die verfassungsrechtlichen Besteuerungsmaximen zu beachten, insbesondere den Grundsatz der Gleichbehandlung².

Oberste Rechtsquelle für das Kirchensteuerrecht bildet Art. 140 GG. Er hat als vollgültiges Verfassungsrecht alle Verfassungsnormen aufgenommen, die in der Deutschen Verfassung (Weimarer Reichsverfassung (WRV)) die Kirchen betroffen haben. Danach wird

¹ BVerfG v. 8.2.1977, 1 BvR 329/71 u. a., BVerfGE 44, 37, 57: „Diese verfassungsgemäße Verpflichtung des Staates [Verleihung Besteuerungsrecht, Erhebung gesetzlich regeln, Beteiligung am Vollzug pp.] begründet zugleich die Pflicht, in Rechtsetzung und Vollzug die Möglichkeit geordneter Verwaltung der Kirchensteuer sicherzustellen; denn nur unter dieser Voraussetzung kann die Gewährleistung des Art. 137 Abs. 6 WRV ihre Wirkung voll entfalten.“

² BVerfG v. 19.8.2002, 2 BvR 443/01, BFH/NV 2003, 136, HFR 2002, 1129.

den Kirchen, die Körperschaften des öffentlichen Rechts³ sind, u. a. das Recht eingeräumt, aufgrund der bürgerlichen Steuerlisten⁴ Steuern nach Maßgabe der landesrechtlichen Bestimmungen zu erheben (Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 Abs. 6 WRV). Die landesrechtliche Bestimmungen, nach deren Maßgabe die Steuern erhoben werden dürfen, setzen den Rahmen, d. h. die Bundesländer sind zuständig für die Kirchensteuergesetze.

Die Kirchensteuergesetze der Länder sind – mehr oder weniger gefasste – Rahmengesetze, die von den Kirchen durch ihre eigenen kirchensteuerlichen Gesetze (Kirchensteuerordnungen, Kirchensteuerbeschlüsse) ausgefüllt werden. Die Rahmengesetze stellen den Kirchen mehrere Arten von Kirchensteuern zur Auswahl und überlassen ihnen auch, die Höhe der Kirchensteuer festzusetzen. Die Kirchensteuerbeschlüsse legen den Besteuerungsmaßstab und die anzuwendenden Hebesätze (8 oder 9 % der Einkommen-, Lohn- und Kapitalertragsteuer) fest. Sie werden von den kirchlichen Beschlussorganen (z. B. Synoden) gefasst und bedürfen der staatlichen Genehmigung. Ihre vorgeschriebene Veröffentlichung erfolgt in den jedermann zugänglichen Gesetz- und Verordnungsblättern der Bundesländer und der Kirchen. Die Kirchensteuergesetze der Länder, die Kirchensteuerordnungen und die Kirchensteuerbeschlüsse bilden somit die festgefügte Rechtsgrundlage für die Erhebung der Kirchensteuer.

3.2 Staat – Kirchen – Verträge

Neben den verfassungsrechtlichen und landesrechtlichen Normen bilden die Staatskirchenverträge⁵ eine weitere Grundlage, in der das Verhältnis zwischen Staat und Kirche geregelt wird. Hierin verpflichten sich die Bundesländer (deklaratorisch) noch einmal ausdrücklich, das kirchliche Besteuerungsrecht beizubehalten. Diese Bestimmungen schaffen

³ Neben den „großen“ Religionsgemeinschaften (Evangelische Landeskirchen, röm.-kath. (Erz-)Bistümer, Bistum der Altkatholiken) gibt es sehr viele kleine Religions- und Weltanschauungsgemeinschaften, denen der Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts verliehen wurde, die aber das Steuererhebungsrecht nicht in Anspruch nehmen, s. www.uni-trier.de/index.php?id=26713&L=0; aktuell z. B. für Berlin <http://www.berlin.de/sen/kultur/bkrw/koerperschaften.html>. Zu den Islamischen Gemeinden s. Hillgruber, KuR 2011, (210), 225 ff.

⁴ Gemeint waren damit auch die Veranlagungslisten der staatlichen Steuerverwaltung. Koriath in: Maunz-Dürig 42: Art. 140 Art. 137 WRV Rdnr. 97 sieht durch diese Formulierung den Staat verpflichtet, entsprechend geeignete Leistungen zur Realisierung des Besteuerungsrechts zu erbringen. Vgl. auch Hammer 2002, 44 ff., 54 f.

⁵ Auswahl unter: www.uni-trier.de/fileadmin/fb5/inst/IEVR/Arbeitsmaterialien/Staatskirchenrecht/Europa/EuGH/Dritter_Teil_Staatskirchenvertraege.pdf; BMI: www.bmi.bund.de/SiteGlobals/Forms/Suche/Solr_Servicesuche_Formular.html;jsessionid=70EA4EB8DCE71BE3B77BFDEA38A4B3E1.2_cid364?nn=3314876&sortOrder=score+desc&documentType_=publication&templateQueryString=kirchen&shouldNotBeIndexed=off; Mückl 2007, passim.

gemeinsames kirchliches und staatliches Recht und schließen daher eine einseitige staatliche Abänderung aus⁶.

3.3 Kirchliche Rechtsquellen

Die erforderlichen Einnahmen kirchlicher Haushalte werden i. d. R. aus Pflichtabgaben⁷ der Kirchenmitglieder, mithin den Kirchensteuern, erzielt. Die Verfassungen, Grundordnungen, Codizes etc. der Kirchen gehen davon aus, dass den Kirchenmitgliedern Abgaben auferlegt werden können. Das gehört zu den Mitgliedschaftspflichten der Kirchenmitglieder⁸. Pflichtabgaben, wie sie die Kirchensteuern auch sind, sind der kirchlichen Ordnung also nicht fremd.

Die Kirchensteuer ist nach innerkirchlichem Recht vom Grundgedanken her ein Kirchenbeitrag. Es liegt bei den Kirchen, in welcher Form sie den Abgabensanspruch gegenüber ihren Mitgliedern geltend machen. Derartige Abgaben werden aus eigenem Recht der Kirchen als mitgliedschaftliche Verpflichtung der Kirchenmitglieder begründet und mit kirchengesetzlicher Anordnung verbindlich gemacht.

Allerdings stehen zur Verwirklichung des Abgabenrechts den Kirchen nur kirchliche Mittel zur Verfügung. Zur hoheitlichen, d. h. durch staatliche Organe durchzuführenden Durchsetzung der kirchlichen Abgabensforderung ist jeweils ein Vollstreckungstitel erforderlich, der vor einem Gericht erwirkt werden muss⁹. Im Fall der Kirchensteuer ist das nicht nötig. Ihr Hauptmerkmal ist, dass der Staat den Kirchen für die Einziehung dieses kirchenmitgliedschaftlichen Beitrages seinen Verwaltungsapparat zur Verfügung stellt¹⁰.

⁶ Die Verabschiedung eines Kirchensteuergesetzes mit Überprüfungsvorbehalt oder mit Ablaufdatum widerspricht diesem Grundgedanken; vgl. § 18 Satz 2 KiStG Hessen i. d. F. vom 12.2.1986, GVBl. I S. 90, zuletzt geändert durch Art. 6 Zweites Gesetz zur Verlängerung der Geltungsdauer und Änderungen befristeter Rechtsvorschriften v. 14.12.2006, GVBl. I, 656; Satz 2 aufgehoben durch Gesetz zur Änderung des KiStG v. 19.11.2008, GVBl. I, 981.

⁷ D. h. regelmäßig wiederkehrende, gegenüber dem Kirchenmitglied ggfs. zwangsweise durchsetzbaren Abgaben. Grundlage hierfür ist der staatliche Einkommensteuerbescheid als sog. Vollstreckungstitel, in dem neben der Einkommensteuer rechtlich selbständig die Kirchensteuer festgesetzt wird und mit Rechtsmitteln angefochten werden kann. In Bayern wird der Kirchensteuerbescheid durch die kirchlichen Steuerämtern erlassen und ggfs. auf Anforderung der Kirchen durch die Finanzverwaltung vollstreckt. Im Unterschied zum österreichischen Kirchenbeitragsverfahren braucht gegen ein säumiges Kirchenmitglied nicht vor dem Zivilgericht die Kirchensteuer eingeklagt zu werden, um – auf der Grundlage eines rechtskräftigen Urteils – einen Titel für das Vollstreckungsverfahren zu erwirken.

⁸ Vgl. § 4 Abs. 2 Kirchenmitgliedschaftsgesetz EKD (KMG) v. 10.11.1976, ABl. EKD, 389, geändert durch 1. KMG-ÄndG v. 11.12.2003, ABl. EKD 2003, 422.

⁹ Wie dies in Österreich der Fall ist. Ein nicht entrichteter Kirchenbeitrag muss vor dem Zivilgericht eingeklagt werden, vgl. Potz 2005, 446 f.

¹⁰ Koriath in: Maunz-Dürig⁴², Art. 140 Art. 137 WRV Rdnr. 97 leitet aus „auf Grund der bürgerlichen Steuerlisten“ die Verpflichtung des Staates her, entsprechend geeignete Leistungen zur Realisierung des Besteuerungsrechts zu erbringen, wozu auch die hoheitliche Beitreibung gehört.

Das geschieht im Rahmen der staatlichen Kirchensteuergesetze. Dadurch – und letztlich aus der Garantie des Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 Abs. 6 WRV – wird der Beitrag der Kirchenmitglieder zur Kirchensteuer¹¹. Die Kirchensteuer fällt unter den Steuerbegriff der staatlichen Abgabenordnung (§ 3 AO). Das Besteuerungsrecht haben kraft Verfassungsrecht die Kirchen, Religions- und Weltanschauungsgemeinschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind. Dazu gehören die Evangelischen Landeskirchen, die römisch-katholischen Diözesen, die Altkatholische Kirche sowie jüdische Kultusgemeinden und einige Freikirchen.

Die inhaltliche Gestaltung des Steuerrechts ergibt sich aus der kirchlichen Steuerordnung. Maßgeblich sind allerdings wegen der rechtsstaatlich gebotenen Tatbestandsmäßigkeit¹² hoheitlicher Zwangsausübung die landesrechtlichen Bestimmungen, die auf Genehmigungsvorbehalte und Rahmenrecht des Staates beschränkt sein können. Eine landesrechtliche Regelung ist insbesondere erforderlich, wenn die Mitwirkung des Staates bei der Steuererhebung über das verfassungsrechtlich garantierte Minimum hinausgehen soll, wenn also die Steuer auch durch die staatlichen Finanzbehörden festgesetzt werden soll oder wenn die Arbeitgeber mit der Einbehaltung und Abführung der Kirchenlohnsteuer beauftragt werden sollen bzw. die Abzugsverpflichteten bei der Kapitalertragsteuer. Insbesondere hat die hoheitliche Beitreibung der Kirchensteuer durch den Staat zur Bedingung, dass die kirchlichen Besteuerungsregelungen die Mindestanforderungen rechtsstaatlicher Steuererhebung erfüllen¹³. So wird vom staatlichen Kirchensteuergesetz gleichsam im Voraus bestimmt, wer Schuldner der Kirchensteuer ist und wie die Kirchensteuer bemessen wird, damit jedermann vorhersehen kann, ob ihn eine Steuerforderung treffen wird und nach welchem Maßstab die Kirchensteuer berechnet wird (Bestimmtheiterfordernis). Zudem bedarf es einer Regelung des Verfahrens für Festsetzung und Erhebung sowie für die Vollstreckung. In diesem Rahmen werden die kirchlichen Steuervorschriften einschließlich der jährlichen Beschlüsse über den Kirchensteuersatz erlassen und staatlich genehmigt.

Abweichend von den staatlichen Steuernormen gelten für die Kirchensteuer nicht die Bußgeld- und Strafnormen der AO sowie die der steuerlichen Nebenforderungen (s. Kap. 24).

Die Kirchen haben sich allerdings einen gewissen eigenen Entscheidungsspielraum vorbehalten. So treffen sie z. B. unabhängig von der Maßstabsteuer Entscheidungen über Stundung und Erlass der Kirchensteuer. Die Mehrzahl der steuererhebenden Kirchen haben neben § 227 AO eigenständige Erlassregelungen geschaffen (s. Kap. 18).

¹¹ v. Campenhausen/de Wall 2006, S. 229 f.; a.A. F. Kirchhof, Essener Gespräche 47 (2013), S. 7, 25 f., 29. Diese Auffassung ist in sich folgerichtig, da Kirchhof die Kirchensteuer nicht als Steuer i.e.S. sondern als Verbandsbeitrag definiert, S. 23 ff.. Zur Grundrechtsbindung der Kirchensteuer BVerfG v. 19.8.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, 1475 m.w.N.

¹² Aus dem Tatbestand des Kirchensteuergesetzes und der Kirchensteuerordnung muss für den Steuerpflichtigen erkennbar sein, welche Verpflichtung ihn in welcher Höhe trifft.

¹³ BVerfG, 19.8.2002, 2 BvR 443/01, BFH/NV 2003, 136.

3.4 Kirchensteuerlich relevante Normen

Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 Abs. 6 WRV, § 2 Abs. 5b, § 10 Abs. 1 Nr. 4, § 10b, § 32d Abs. 1, 3, 4, 6, § 37a, § 37b, § 39e, § 39f, §§ 40, 40a, 40b, § 51a EStG.

Kirchensteuergesetze der Länder sowie Kirchensteuerordnungen und Kirchensteuerbeschlüssen der steuererhebenden Religionsgemeinschaften (Texte und Nachweise s. Kap. 33).

Literatur

von Campenhausen, Axel Frhr., und Heinrich de Wall. 2006. *Staatskirchenrecht*. 4. Aufl. München: C.H.BECK.

Hammer, Felix. 2002. *Rechtsfragen der Kirchensteuer*. Tübingen: Mohr Siebeck.

Hillgruber, Christian. 2011. Islamische Gemeinschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts? – Voraussetzungen und (Rechts-)Folgen. *Kirche & Recht* 210:225.

Kirchhof, Ferdinand. 2013. Grundlagen und Legitimation der deutschen Kirchenfinanzierung. *Die finanziellen Rahmenbedingungen kirchlichen Handelns, Essener Gespräche* 47:1.

Potz, Richard. 2005. Staat und Kirche in Österreich. In *Staat und Kirche in der Europäischen Union*. 2. Aufl., Hrsg. Gerhard Robbers, 425. Baden-Baden: Nomos.

4.1 Prinzipienbindung

Die Kirchensteuer wird als Zuschlag zur (festgesetzten) Einkommensteuer (Lohn-, Einkommen- und Kapitalertragsteuer¹) erhoben. Der Zuschlag zur Einkommensteuer als Maßstabsteuer beträgt in Baden-Württemberg und Bayern 8% und in den übrigen Bundesländern 9%. Durch die Anbindung der Kirchensteuer an die Einkommensteuer (Akzessorietät²) folgt sie (z. B. in Preußen seit 1906) deren Besteuerungsprinzipien, insbesondere dem der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit³. Dabei geht sie auf der Grundlage der synthetischen Einkommensteuer davon aus, dass (grundsätzlich) alle Einkunftsarten gleichwertig und gleichgewichtig sind und die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen nach gleichen Maßstäben abbildet⁴ und einem einheitlichen Besteuerungsregime unterworfen ist⁵. War die Anbindung der Kirchensteuer an die Einkommensteuer in der Anfangszeit eine unbedingte (immer wenn Einkommensteuer festgesetzt wurde, wurde die Kirchensteuer mit einem festgelegten Hebesatz hiervon erhoben) sind ab 1975 Korrekturen notwendig geworden – zunächst für die Berücksichtigung von Kindern –, um diesen Grundsatz und den der Gleichbehandlung der Kirchensteuerpflichtigen unabhängig von der Art der von ihnen erzielten Einkünfte aufrecht zu erhalten⁶.

¹ Die Lohn- und Kapitalertragsteuer sind Einkommensteuer; sie werden nach einem besonderen Verfahren – als Abzug beim Arbeitgeber bzw. beim Abzugsverpflichteten (z. B. Bank) – erhoben.

² Das Nebenrecht folgt dem Hauptrecht.

³ A.A. Kirchhof, *Essener Gespräche* 47 (2013), S. 7, 25 f., 29.

⁴ Hammer 2002, S. 222.

⁵ Im Gegensatz zur Schedulenbesteuerung z. B. in Großbritannien, bei der jede Einkunftsart einem darauf ausgerichteten Besteuerungsregime unterworfen ist.

⁶ S. Petersen 2004, S. 124 ff.

Der die Korrekturen regelnde § 51a EStG hat sich mittlerweile zu einer zentralen Korrektornorm⁷ für Zwecke der Berechnung der Kirchensteuer fortentwickelt (s. Kap. 12). Durch ihn wird grundsätzlich die Festsetzung und Erhebung von (Bundes-) Zuschlagsteuern geregelt (z. B. des Solidaritätszuschlags bis 1995). Die Regelungen in einem Bundesgesetz (§ 51a EStG) hebeln aber die originäre Zuständigkeit der Länder nach Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 Abs. 6 WRV (s. Kap. 3.1) nicht aus. Er dient vielmehr als „Muster-vorschrift“⁸ für die allein maßgeblichen Kirchensteuergesetze der Länder (§ 51a Abs. 6 EStG). Aktuelle Gültigkeit hat § 51a EStG derzeit allerdings nur für die Kirchensteuer bei der Berücksichtigung von Kindern, der Korrektur beim Halb-/Teileinkünfteverfahren und der Anrechnung des Gewerbesteuermessbetrages sowie für das Erhebungsverfahren der Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer (s. Kap. 7).

Der Leistungsfähigkeitsgedanke, auf dem auch die Kirchensteuer durch ihre Anbindung an die Einkommensteuer – mittelbar – beruht, ist keine Erkenntnis der Neuzeit, sondern gehört zum traditionellen Bestand der Grundlagen der Entwicklung der Ertragsbesteuerung^{9,10} zu Beginn des 19. Jahrhunderts in Preußen.

Die Idee einer Besteuerung der individuellen Leistungsfähigkeit hat auch in den Kirchenverfassungen bzw. Kirchensteuerordnungen (alten Rechts) einen historischen Ursprung¹¹. Der kirchliche Bedarf, der über die Zuweisungen aus der Staatskasse hinausging, war durch Umlagen der Kirchenmitglieder nach dem Maßstab ihrer Leistungsfähigkeit zu decken. Diese drückte sich im 19. Jahrhundert noch vorwiegend im Grundbesitz und seinen Erträgen aus, gegen Ende des 19. Jahrhunderts aber zunehmend im Einkommen¹². Hierauf griffen die Kirchensteuergesetze zu¹³. Diese Grundsätze – einschließlich dem der Subsidiarität der

⁷ Zur Notwendigkeit einer Korrektur für Zwecke der Berechnung der Kirchensteuer bei allen Änderungen des EStG s. Petersen 2004, S. 148 ff.

⁸ Neben der Bedeutung als Mustervorschrift enthält § 51a EStG für die Erhebung der Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer partiell eine Regelungsmaterie für den Bund, s. Petersen in: K/S/M § 51a Rdnr. A 1 ff., G 1 ff.

⁹ U. a. Pohmer und Jurke 1984, S. 445 ff.; Birk 1983, S. 6 f.; Botzenhagen und Ipsen 1955, S. 81 f.; Petersen 1994, S. 20 ff.

¹⁰ U. a. Immediat-Bericht v. 26.9.1806, Stein 1804–1806, S. 279 ff.

¹¹ vgl. Kirchhof 1986, S. 25, 28.

¹² Vgl. Übersicht bei Hammer 2002, S. 4 ff. m. w. N.; Für davor liegende Zeiträume siehe u. a. die Nachweise bei Marré 1999, S. 448, 451; Huber 1989, S. 130, 132 ff.

¹³ Vgl. bspw. Kirchengesetz betreffend die Erhebung von Kirchensteuern in den Kirchengemeinden und Gesamtverbänden der evangelisch-lutherischen Kirche der Provinz Hannover, v. 10.3.1906, KABL. 1906, 25; Gesetz, betreffend die Erhebung von Kirchensteuern in den Kirchengemeinden und Gesamt- (Parochial-) Verbänden der evangelisch-lutherischen Kirchen der Provinzen Hannover und Schleswig-Holstein, sowie in den Kirchengemeinden der evangelisch-reformierten Kirche der Provinz Hannover, vom 22.3.1906, KABL. 1906, 36; Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer war die Staatseinkommensteuer, Preußischen Einkommensteuergesetz vom 24.6.1891, Preuß. Gesetzesammlung (PGS) 1891, S. 175; vgl. hierzu u. a. vgl. auch: Die neuen preussischen Steuerentwürfe, Entwurf eines Einkommensteuergesetzes vom 3. November 1890, Finanzarchiv a. F. 17. Jg. 1890, S. 264; ferner u. a. M. v. Heckel 1904, S. 194; Luhmann 1989, S. 155, 166 ff.; Petersen 2004, S. 101, 136 f.; weitere Ausführungen zur Kirchensteuer s. u. a. Otte 2001, S. 236.

Finanzierung kirchlicher Arbeit durch die Kirchensteuer – haben bis heute Gültigkeit. Einkommen- und Kirchensteuer bilden damit seit über 100 Jahren eine enge Verbindung.

Die Kirche kann, soll und darf nur diejenigen zur Finanzierung ihrer Aufgaben verbindlich heranziehen, die ihr angehören¹⁴, mithin nur natürliche Personen (Grundsatz der Individualbesteuerung). Daraus folgt, dass nur direkte Steuern als Maßstabsteuer für die Kirchensteuer in Frage kommen. Bei indirekten sind Steuerschuldner und Steuerbelasteter nicht identisch. Bei den direkten Steuern kommen wiederum nur solche in Frage, bei denen trennscharf die Belastung des Kirchenmitgliedes ermittelt werden kann. Dies sind neben der Einkommensteuer die Vermögensteuer und die Grundsteuer sowie weitere Personal-, Real-, Ertrag und Substanzsteuern, sofern sie die benannten Kriterien erfüllen. In der Praxis haben sich die drei erstgenannten durchgesetzt, wobei insbesondere die Einkommensteuer ein weiteres Kriterium, das der Ergiebigkeit, erfüllt¹⁵.

Durch die Anbindung (Akzessorietät) der Kirchensteuer an die Einkommensteuer hat sie deren Besteuerungsmaximen übernommen¹⁶. Diese waren und sind u. a. die Besteuerung der durch Marktteilhabe innerhalb einer Periode erzielten Vermögensmehrung durch die im Gesetz benannten Einkunftsarten und die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit¹⁷ insbesondere in der Ausprägung des objektiven¹⁸ und subjektiven Nettoprinzips. Mit dieser Anbindung nachvollzieht die Kirchensteuer allerdings nicht nur die grundlegenden Besteuerungsmaximen der Einkommensteuer, sondern auch deren Konjunktur- und Arbeitsmarktabhängigkeit. Dasselbe gilt für steuersystematische Änderungen und Fortentwicklungen sowie für Subventions- und Lenkungszwecke im und mit dem Einkommensteuerrecht. Diese Folge der Akzessorietät zwischen der Einkommensteuer und der Kirchensteuer ist nicht immer als glücklich empfunden worden¹⁹. Die Kirchensteuer ist primär Einnahmequelle zur Finanzierung der kirchlichen Arbeit. Dass sie staatliche Ziele mittelbar mitträgt, ist aber notwendige Folge des Akzessorietätsprinzips.

Trotz allem bietet diese Abhängigkeit in der Gesamtschau mehr Vor- als Nachteile. Die steuererhebenden Körperschaften greifen auf ein System zu, das sie sonst erst selbst schaffen müssten. Dabei geht es nicht nur um die gerechten Besteuerungs- bzw. Beitragsgrund-

¹⁴ Vgl. div. Beschl. des BVerfG vom 14.12.1965, BVerfGE 19, S. 226 (238 f.); S. 268 (282).

¹⁵ Noch zu Beginn des 19. Jahrhunderts war die Einkommensteuer eine Randgröße; ihre Einführung in den ostpreußischen Provinzen diente dem Zwecke, Kriegsfolgelasten aus der Napoleonischen Besatzung aufzubringen. Petersen 1994, S. 33 ff.

¹⁶ Kirchhof 1986, 25, 26 ff. Zur Grundrechtsbindung der Kirchensteuer s. BVerfG v. 19.8.2002, 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, 1475 B. 2 b) aa) (1) ff.; Ehlers, in: Sachs (Hrsg.), Grundgesetz, Art. 140 Rdz. 21; kritisch zur Grundrechtsbindung der Kirchen bei der Erhebung der Kirchensteuer, Ehlers 2003, 493; Waldhoff 2005, 37, je m. w. N.

¹⁷ Fragend und kritisch zum Leistungsfähigkeitsaspekt bei der Kirchensteuer: Meuthen 1993, S. 137 ff.; bereits 1965 Schmölders, S. 32.

¹⁸ Zur Grundrechtsrelevanz des objektiven Nettoprinzips: Zulässigkeit und Grenzen der Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34/2009, passim; BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210.

¹⁹ Suhrbier-Hahn 1999, 98 f.

lagen, sondern auch um die Effizienz des Verwaltungsverfahrens. Von der Steuererklärung über die Veranlagung und das Erhebungsverfahren verfügt die Finanzverwaltung über ein bewährtes Verfahren, dessen sich die kirchlichen Körperschaften bedienen. Von daher ist es nur folgerichtig, dass sie mit der Verwaltung der Kirchensteuer die staatlichen Finanzverwaltungen (gegen einen nach Ländern unterschiedlichen Verwaltungskostensatz) beauftragt haben (s. Kap. 23).

4.2 Steuerliche Prinzipienfolgen

Änderungen des Einkommensteuerrechts haben durch die Akzessorietät Auswirkung auf die Kirchensteuer bzw. das Kirchensteueraufkommen. Abgesehen von zwei Durchbrechungen bei der Berücksichtigung von Kindern und dem Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren (s. Kap. 12) spiegeln sie sich direkt im Kirchensteueraufkommen sowohl negativ als auch positiv wieder.

Diente die Besteuerung der Einkommen von ihrem ursprünglichen Gedanken her der Erzielung von staatlichen Einnahmen, sind seit ca. Mitte der 60er Jahre des 20. Jahrhunderts mehr und mehr Anreiz-, Lenkungs- und Förderelemente in das Einkommensteuergesetz eingeflossen. Der staatliche Gesetzgeber sieht im Einkommensteuergesetz ein Instrument, mit dem sich "staatliche Wünsche" schnell und relativ einfach umsetzen lassen. Die Folge ist eine stark zersplitterte und tlw. unübersichtliche Regelungsfülle. Ob damit wirklich immer (wirtschaftliche oder lenkende) Impulse ausgelöst werden, es sich um Mitnahmeeffekte handelt oder einem aktuellen politischen Mainstream nachgekommen wird, sei dahingestellt. Jede dieser Maßnahmen des staatlichen Gesetzgebers wirkt sich aber auf das Kirchensteueraufkommen und damit letztlich auch auf die Planungen der Haushalte aus²⁰.

Für den kirchlichen Bereich werden die Auswirkungen von staatlichen Änderungen des Einkommensteuergesetzes – neben eigenen Erkenntnissen der Entwicklung der regionalen Wirtschaftsstruktur) aus den sog. Tableaus²¹ hergeleitet. Die jeweiligen Angaben für die Einkommen- und Lohnsteuer, also der Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer, werden mit dem Faktor 0,058²² für die evangelische und die katholische Kirchensteuer multi-

²⁰ Siehe exemplarisch die Gesetzgebung des Jahres 2009 z. T. als Reaktion auf die Finanzkrise Ende 2008: Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794; Gesetz zur Förderung von Familien und haushaltsnahen Dienstleistungen vom 22.12.2008, BGBl. I 2008, 2955; Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland vom 2.3.2009, BGBl. I 2009, 416; Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale vom 20.4.2009, BGBl. I 2009, 774; Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung vom 16.7.2009, BGBl. I 2009, 1707; Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950.

²¹ Darstellung der finanziellen Auswirkungen von Gesetzesänderungen vor dem besonderen Teil der Gesetzesbegründung, s. z. B. Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 v. 27.3.2007, BT-Drucks. 16/4841, S. 69 ff.

²² Die evang. und kath. Kirchensteuer hat am Gesamtaufkommen der Einkommen-/Lohnsteuer einen Anteil von rund 5,8%.