

## § 51a

### Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), geändert durch WachstBeschlG v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2)

(1) Auf die Festsetzung und Erhebung von Steuern, die nach der Einkommensteuer bemessen werden (Zuschlagsteuern), sind die Vorschriften dieses Gesetzes entsprechend anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>Bemessungsgrundlage ist die Einkommensteuer, die abweichend von § 2 Absatz 6 unter Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 32 Absatz 6 in allen Fällen des § 32 festzusetzen wäre. <sup>2</sup>Zur Ermittlung der Einkommensteuer im Sinne des Satzes 1 ist das zu versteuernde Einkommen um die nach § 3 Nummer 40 steuerfreien Beträge zu erhöhen und um die nach § 3c Absatz 2 nicht abzugsfähigen Beträge zu mindern. <sup>3</sup>§ 35 ist bei der Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer nach Satz 1 nicht anzuwenden.

(2a) <sup>1</sup>Vorbehaltlich des § 40a Absatz 2 in der Fassung des Gesetzes vom 23. Dezember 2002 (BGBl. I S. 4621) ist beim Steuerabzug vom Arbeitslohn Bemessungsgrundlage die Lohnsteuer; beim Steuerabzug vom laufenden Arbeitslohn und beim Jahresausgleich ist die Lohnsteuer maßgebend, die sich ergibt, wenn der nach § 39b Absatz 2 Satz 5 zu versteuernde Jahresbetrag für die Steuerklassen I, II und III um den Kinderfreibetrag von 4368 Euro sowie den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf von 2640 Euro und für die Steuerklasse IV um den Kinderfreibetrag von 2184 Euro sowie den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf von 1320 Euro für jedes Kind vermindert wird, für das eine Kürzung der Freibeträge für Kinder nach § 32 Absatz 6 Satz 4 nicht in Betracht kommt. <sup>2</sup>Bei der Anwendung des § 39b für die Ermittlung der Zuschlagsteuern ist die auf der Lohnsteuerkarte eingetragene Zahl der Kinderfreibeträge maßgebend. <sup>3</sup>Bei Anwendung des § 39f ist beim Steuerabzug vom laufenden Arbeitslohn die Lohnsteuer maßgebend, die sich bei Anwendung des nach § 39f Absatz 1 ermittelten Faktors auf den nach den Sätzen 1 und 2 ermittelten Betrag ergibt.

(2b) Wird die Einkommensteuer nach § 43 Absatz 1 durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben, wird die darauf entfallende Kirchensteuer nach dem Kirchensteuersatz der Religionsgemeinschaft, der der Kirchensteuerpflichtige angehört, als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer erhoben.

(2c) <sup>1</sup>Der zur Vornahme des Steuerabzugs verpflichtete Schuldner der Kapitalerträge oder die auszahlende Stelle im Sinne des § 44 Absatz 1 Satz 3 oder in den Fällen des Satzes 2 die Person oder Stelle, die die Auszahlung an den Gläubiger vornimmt, hat die auf die Kapitalertragsteuer nach Absatz 2b entfallende Kirchensteuer auf schriftlichen Antrag des Kirchensteuerpflichtigen hin einzubehalten (Kirchensteuerabzugsverpflichteter). <sup>2</sup>Zahlt der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht unmittelbar an den Gläubiger aus, ist Kirchensteuerabzugsverpflichteter die Person oder Stelle, die die Auszahlung für die Rechnung des Schuldners an den Gläu-

biger vornimmt; in diesem Fall hat der Kirchensteuerabzugsverpflichtete zunächst die vom Schuldner der Kapitalerträge erhobene Kapitalertragsteuer gemäß § 43a Absatz 1 Satz 3 in Verbindung mit § 32d Absatz 1 Satz 4 und 5 zu ermäßigen und im Rahmen seiner Steueranmeldung nach § 45a Absatz 1 die abzuführende Kapitalertragsteuer entsprechend zu kürzen.<sup>3</sup> Der Antrag nach Satz 1 kann nicht auf Teilbeträge des Kapitalertrags eingeschränkt werden; er kann nicht rückwirkend widerrufen werden.<sup>4</sup> Der Antrag hat die Religionsangehörigkeit des Steuerpflichtigen zu benennen.<sup>5</sup> Der Kirchensteuerabzugsverpflichtete hat den Kirchensteuerabzug getrennt nach Religionsangehörigkeiten an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen.<sup>6</sup> Der abgeführte Steuerabzug ist an die Religionsgemeinschaft weiterzuleiten.<sup>7</sup> § 44 Absatz 5 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Haftungsbescheid von dem für den Kirchensteuerabzugsverpflichteten zuständigen Finanzamt erlassen wird.<sup>8</sup> Satz 6 gilt entsprechend.<sup>9</sup> § 45a Absatz 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass auch die Religionsgemeinschaft angegeben wird.<sup>10</sup> Sind an den Kapitalerträgen mehrere Personen beteiligt, kann der Antrag nach Satz 1 nur gestellt werden, wenn es sich um Ehegatten handelt oder alle Beteiligten derselben Religionsgemeinschaft angehören.<sup>11</sup> Sind an den Kapitalerträgen Ehegatten beteiligt, haben diese für den Antrag nach Satz 1 übereinstimmend zu erklären, in welchem Verhältnis der auf jeden Ehegatten entfallende Anteil der Kapitalerträge zu diesen Erträgen steht.<sup>12</sup> Die Kapitalerträge sind entsprechend diesem Verhältnis aufzuteilen und die Kirchensteuer ist einzubehalten, soweit ein Anteil einem kirchensteuerpflichtigen Ehegatten zuzuordnen ist.<sup>13</sup> Wird das Verhältnis nicht erklärt, wird der Anteil nach dem auf ihn entfallenden Kopfteil ermittelt.<sup>14</sup> Der Kirchensteuerabzugsverpflichtete darf die durch den Kirchensteuerabzug erlangten Daten nur für den Kirchensteuerabzug verwenden; für andere Zwecke darf er sie nur verwenden, soweit der Kirchensteuerpflichtige zustimmt oder dies gesetzlich zugelassen ist.

(2d)<sup>1</sup> Wird die nach Absatz 2b zu erhebende Kirchensteuer nicht nach Absatz 2c als Kirchensteuerabzug vom Kirchensteuerabzugsverpflichteten einbehalten, wird sie nach Ablauf des Kalenderjahres nach dem Kapitalertragsteuerbetrag veranlagt, der sich ergibt, wenn die Steuer auf Kapitalerträge nach § 32d Absatz 1 Satz 4 und 5 errechnet wird; wenn Kirchensteuer als Kirchensteuerabzug nach Absatz 2c erhoben wurde, wird eine Veranlagung auf Antrag des Steuerpflichtigen durchgeführt.<sup>2</sup> Der Abzugsverpflichtete hat dem Kirchensteuerpflichtigen auf dessen Verlangen hin eine Bescheinigung über die einbehaltene Kapitalertragsteuer zu erteilen.<sup>3</sup> Der Kirchensteuerpflichtige hat die erhobene Kapitalertragsteuer zu erklären und die Bescheinigung nach Satz 2 oder nach § 45a Absatz 2 oder 3 vorzulegen.

(2e)<sup>1</sup> Die Auswirkungen der Absätze 2c bis 2d werden unter Beteiligung von Vertretern von Kirchensteuern erhebenden Religionsgemeinschaften und weiteren Sachverständigen durch die Bundesregierung mit dem Ziel überprüft, einen umfassenden verpflichtenden Quellensteuerabzug auf der Grundlage eines elektronischen Informationssystems, das den Abzugsverpflichteten Auskunft über die Zugehörigkeit zu einer Kirchensteuer erhebenden Religionsgemeinschaft gibt, einzuführen.<sup>2</sup> Die Bundesregierung unterrichtet den Bundestag bis spätestens zum 30. Juni 2010 über das Ergebnis.

(3) Ist die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, durch den Steuerabzug abgegolten oder werden solche Einkünfte bei der Veranlagung zur Einkommensteuer oder beim Lohnsteuer-Jahresausgleich nicht erfasst, gilt dies für die Zuschlagsteuer entsprechend.

(4) <sup>1</sup>Die Vorauszahlungen auf Zuschlagsteuern sind gleichzeitig mit den festgesetzten Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer zu entrichten; § 37 Absatz 5 ist nicht anzuwenden. <sup>2</sup>Solange ein Bescheid über die Vorauszahlungen auf Zuschlagsteuern nicht erteilt worden ist, sind die Vorauszahlungen ohne besondere Aufforderung nach Maßgabe der für die Zuschlagsteuern geltenden Vorschriften zu entrichten. <sup>3</sup>§ 240 Absatz 1 Satz 3 der Abgabenordnung ist insoweit nicht anzuwenden; § 254 Absatz 2 der Abgabenordnung gilt insoweit sinngemäß.

(5) <sup>1</sup>Mit einem Rechtsbehelf gegen die Zuschlagsteuer kann weder die Bemessungsgrundlage noch die Höhe des zu versteuernden Einkommens angegriffen werden. <sup>2</sup>Wird die Bemessungsgrundlage geändert, ändert sich die Zuschlagsteuer entsprechend.

(6) Die Absätze 1 bis 5 gelten für die Kirchensteuern nach Maßgabe landesrechtlicher Vorschriften.

Autor: Dr. Klaus J. **Wagner**, Vors. Richter am FG, Düsseldorf  
 Mitherausgeber: Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt,  
 O & R Oppenhoff & Rädler AG, München

**Inhaltsübersicht**

**Allgemeine Erläuterungen zu § 51a**

	Anm.		Anm.
<b>A. Grundinformation zu § 51a</b> . . . . .	1	<b>E. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>	
<b>B. Rechtsentwicklung des § 51a</b> . . . . .	2	I. Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften . . . . .	10
<b>C. Bedeutung des § 51a</b>		II. Verhältnis zum SolZG 1995 . . . . .	11
I. Steuersystematische Bedeutung . . . . .	3	III. Verhältnis zur Körperschaftsteuer . . . . .	12
II. Wirtschaftliche Bedeutung . . . . .	4	IV. Verhältnis zur Kirchensteuer . . . . .	13
III. Verfassungsrechtliche Bedeutung . . . . .	5	<b>F. Verfahrensfragen</b> . . . . .	17
<b>D. Geltungsbereich des § 51a</b> . . . . .	6		

**Erläuterungen zu Abs. 1:  
 Begriff der Zuschlagsteuer**

	Anm.		Anm.
<b>A. Legaldefinition der „Zuschlagsteuer“</b> . . . . .	20	<b>B. Entsprechende Anwendung der Vorschriften des EStG</b>	21

Erläuterungen zu Abs. 2:  
Bemessungsgrundlage

Anm.

Anm.

A. Einkommensteuer als Bemessungsgrundlage . . . . . 24

B. Berücksichtigung von Auslandskindern . . . . . 27

Erläuterungen zu Abs. 2a:  
Steuerabzug vom Arbeitslohn

Anm.

Anm.

A. Lohnsteuer als Bemessungsgrundlage (Abs. 2a Satz 1) 29

C. Durchführung des Lohnsteuerabzugs beim Faktorverfahren (Abs. 2a Satz 3) . 31

B. Berücksichtigung kindbedingter Freibeträge (Abs. 2a Sätze 1 und 2) . . . 30

Erläuterungen zu Abs. 2b:  
Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer . . . . . 36

Erläuterungen zu Abs. 2c:  
Erhebung der Kirchenkapitalertragsteuer durch Steuerabzug . . . . . 37

Erläuterungen zu Abs. 2d:  
Prüfauftrag . . . . . 39

Erläuterungen zu Abs. 2e: . . . . . 40

Erläuterungen zu Abs. 3:  
Abgeltungswirkung des Steuerabzugs

Anm.

Anm.

A. Von Abs. 3 erfasste Tatbestände . . . . . 41

B. Rechtsfolge: Abgeltungswirkung . . . . . 42

Erläuterungen zu Abs. 4:  
Vorauszahlungen

Anm.

Anm.

A. Anknüpfung an die Einkommensteuervorauszahlungen (Satz 1) . . . . . 46

B. Entrichtungspflicht für Zuschlagsteuern ohne gesonderte Festsetzung (Satz 2) 47

Anm.

Anm.

<b>C.</b>	<b>Eintritt von Säumnisfolgen und Beitreibung (Satz 3)</b>	48
-----------	--	----

<b>Erläuterungen zu Abs. 5: Rechtsbehelfe gegen Zuschlagsteuern</b>	51
---	----

<b>Erläuterungen zu Abs. 6: Maßgeblichkeit der landesrechtlichen Vorschriften</b>	55
---	----

<b>Anhang 1 zu § 51a: Solidaritätszuschlaggesetz 1995</b>	
---	--

<b>Allgemeine Erläuterungen zum SolZG 1995</b>	
--	--

Anm.

Anm.

<b>A.</b>	<b>Überblick zum SolZG 1995</b>	1
<b>B.</b>	<b>Rechtsentwicklung</b>	2
<b>C.</b>	<b>Bedeutung des SolZG</b>	3

<b>D.</b>	<b>Geltungsbereich des SolZG</b>	4
<b>E.</b>	<b>Verfahrensfragen</b>	6

<b>Erläuterungen zu § 1 SolZG: Erhebung eines Solidaritätszuschlags</b>	10
---	----

<b>Erläuterungen zu § 2 SolZG: Abgabepflicht</b>	15
--	----

<b>Erläuterungen zu § 3 SolZG: Bemessungsgrundlage und zeitliche Anwendung</b>	
--	--

Anm.

Anm.

<b>A.</b>	<b>Bemessung des SolZ (Abs. 1)</b>	
I.	Veranlagung zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer (Abs. 1 Nr. 1)	17
II.	Vorauszahlungen (Abs. 1 Nr. 2)	18
III.	Lohnsteuerabzug (Abs. 1 Nr. 3)	19
IV.	Lohnsteuer-Jahresausgleich (Abs. 1 Nr. 4)	20
V.	Kapitalertragsteuer (Abs. 1 Nr. 5)	21

VI.	Steuerabzug nach § 50a EStG (Abs. 1 Nr. 6)	22
<b>B.</b>	<b>Bemessungsgrundlage bei der Einkommensteuer (Abs. 2)</b>	23
<b>C.</b>	<b>Steuerabzug vom Arbeitslohn (Abs. 2a)</b>	24
<b>D.</b>	<b>Nullzone bei einkommensteuerpflichtigen Personen (Abs. 3–5)</b>	25

Erläuterungen zu § 4 SolZG: Zuschlagsatz ..... 30
--

Erläuterungen zu § 5 SolZG: Steueraufkommensverteilung bei Doppelbesteuerungsabkommen .... 31
---

Erläuterungen zu § 6 SolZG: Anwendungsvorschrift ..... 32
--

Anhang 2 zu § 51a: Kirchensteuern
--------------------------------------

	Anm.		Anm.
<b>A. Entwicklung und Bedeutung der Kirchensteuer</b> ..... 1		I. Überblick ..... 5	5
<b>B. Rechtsgrundlagen der Kirchensteuer</b> ..... 3		II. Steuergläubiger ..... 6	6
<b>C. Das Kirchensteuerschuldverhältnis</b>		III. Steuerschuldner ..... 7	7
		IV. Bemessungsgrundlage ..... 11	11
		V. Steuererhebung ..... 12	12
		VI. Rechtsbehelfsverfahren .... 15	15

## Allgemeine Erläuterungen zu § 51a

### 1 A. Grundinformation zu § 51a

§ 51a regelt die Festsetzung und Erhebung von sog. Zuschlagsteuern, also für Steuern, die nach der ESt. bemessen werden. In den Abs. 1, 3–5 enthält die Vorschrift verfahrensrechtl. Grundlagen für die Erhebung der Zuschlagsteuern, Abs. 2 und 2a modifizieren die Bemessungsgrundlage der Maßstabsteuer. Abs. 2b–2d bilden die Rechtsgrundlage für eine Erhebung von KiSt. als Zuschlagsteuer, wenn die ESt. bei den Einkünften aus Kapitalvermögen als Abzugsteuer – Kapitalertragsteuer – erhoben wird; ergänzend hierzu sieht Abs. 2e eine Evaluierungsverpflichtung mit dem Ziel eines umfassenden Quellensteuerabzugs vor. Abs. 6 betrifft die Anwendung der Abs. 1–5 für die KiSt.

### 2 B. Rechtsentwicklung des § 51a

Bis 1974 minderten die Kinderfreibeträge die ESt. bzw. LSt., so dass für Annex- oder Zuschlagsteuern eine besondere Regelung nicht erforderlich war.

**EStRG v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Im Zuge der Ersetzung der Kinderfreibeträge durch Kindergeldzahlungen wurde § 51a in das EStG eingefügt; für das erste Kind waren ab VZ 1975 600 DM, für das zweite 840 DM und für jedes weitere 1440 DM abzuziehen. Bei Ehegatten mit getrennter Veranlagung oder StKlasse IV wurde der Abzugsbetrag je zur Hälfte berücksichtigt.

**StÄndG 1977 v. 16.8.1977** (BGBl. I 1977, 1586; BStBl. I 1977, 442): Die Abzugsbeträge für das zweite Kind wurden ab VZ 1978 auf 960 DM und für jedes weitere auf 1800 DM erhöht.

**StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985** (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Neufassung als Folge der Wiedereinführung hoher Kinderfreibeträge; danach waren ab VZ 1986 für jedes Kind (unter Beachtung des Halbteilungsgrundsatzes) 600 DM abzuziehen.

**StReformG 1990 v. 25.7.1988** (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Als Reaktion auf eine weitere Anhebung des Kinderfreibetrags um 540 DM auf 3024 DM wurde der Abzugsbetrag (unter Beibehaltung des Halbteilungsgrundsatzes) auf 300 DM für jedes zu berücksichtigende Kind herabgesetzt.

**StÄndG 1991 v. 24.6.1991** (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 665): Aus Anlass der Einführung des Solidaritätszuschlags durch das SolZG v. 24.6.1991 (BGBl. I 1991, 1318; BStBl. I 1991, 640) wurde die Vorschrift mit Wirkung ab dem VZ 1991 neu gefasst. Neben dem früheren Regelungsinhalt des § 51a aF, der in Abs. 2 übernommen wurde, wurden die Verfahrensgrundsätze für die Erhebung der Zuschlagsteuern normiert.

**StÄndG 1992 v. 25.2.1992** (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Anpassung von Abs. 2 an die erhöhten Kinderfreibeträge ab dem VZ 1992. Dabei blieben die Abzugsbeträge von 150 DM und 300 DM unverändert.

**StMBG v. 21.12.1993** (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Infolge der Einführung eines Kinderfreibetrags für Auslandskinder (§ 32 Abs. 6 Satz 4) wurde Abs. 2 Satz 2 neu gefasst und Abs. 2a in die Vorschrift eingefügt, so dass ab dem VZ 1994 die – ggf. ermäßigten – Abzugsbeträge auch bei Auslandskindern Anwendung finden.

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Anpassung der Abs. 2 und 2a an die Neuregelung des Familienlastenausgleichs. Ab dem VZ 1996 ist die Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuer unter Berücksichtigung der Kinderfreibeträge zu ermitteln. Die Abzugsbeträge, die dem Ausgleich des dualen Systems aus Kinderfreibetrag und Kindergeldzahlung dienen, sind entfallen.

**JStG 1997 v. 20.12.1996** (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Änderung der Beträge in Abs. 2 Satz 1 infolge der Anhebung der Kinderfreibeträge ab dem VZ 1997.

**FamFördG v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2252; BStBl. I 2000, 4): Berücksichtigung des in § 32 Abs. 6 eingeführten Betreuungsfreibetrags von 1512 € je Elternteil in Abs. 2 Satz 1. Einführung von Abs. 2 Satz 2, nach dem der Betreuungsfreibetrag bei EStVorauszahlungen wie beim LStAbzug außer Betracht blieb.

**StSenkG v. 23.10.2000** (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Infolge der Änderungen der Vorschriften über den StAbzug vom Arbeitslohn Neufassung des Abs. 2a.

**StEuglG v. 19.12.2000** (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1790): Wie in § 32 Abs. 6 Umrechnung der DM-Beträge in „geglättete“ Euro-Beträge.

**Ges. zur Regelung der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern v. 21.12.2000** (BGBl. I 2000, 1978; BStBl. I 2001, 38): Einfügung von Abs. 2 Satz 2 und 3; auf diese Weise sollen die durch das StSenkG eingefügten Modifizierungen bei der Ermittlung der estl. Bemessungsgrundlage (Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40, Anrechnung der GewSt. nach § 35) für die Zuschlags-

teuern ausgeglichen werden. Für den SolZ fand diese Regelung keine Anwendung, da § 3 Abs. 2 SolzG eine abweichende, speziellere Regelung vorsah.

**Zweites FamFördG v. 13.7.2001** (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): Anpassung von Abs. 2a an die Einführung des Freibetrags für Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (1080/2160 €) und die Erhöhung des Kinderfreibetrags auf 3648 €. Berücksichtigung dieser Freibeträge auch beim LStAbzug und dadurch Streichung von Abs. 2 Satz 4.

**Zweites Ges. für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002** (BGBl. I 2002, 4621; BStBl. I 2003, 3): Erneute Änderung des Abs. 2a Satz 1 zur Anpassung an § 40a Abs. 2, so dass sichergestellt ist, dass die nach dieser Vorschrift erhobene pauschale LSt. für geringfügig Beschäftigte nicht in die Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern einfließt.

**UntStReformG 2008 v. 14.8.2007** (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Abs. 2b–2e werden neu in das Gesetz eingefügt. Damit wird die Möglichkeit geschaffen, KiSt. bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu erheben, die im Wege der KapErtrSt. an der Quelle erhoben wird. Mit der Neuregelung, die zunächst ein Wahlrecht des KiStpfl. für eine Besteuerung an der Quelle vorsieht, ist zugleich der Prüfauftrag verbunden, ob ein flächendeckender KiStAbzug realisierbar ist. Der Prüfauftrag sieht eine Berichtsfrist bis zum 30.6.2010 vor. Der ebenfalls neu eingefügte Abs. 6 dient der Klarstellung, dass die Regelungen des § 51a nur nach Maßgabe landesrechtl. Vorschriften gelten.

**JStG 2008 v. 20.12.2007** (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Redaktionelle Änderung von Abs. 2a Satz 1.

**JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Ergänzung des Abs. 2a um Satz 3; dies war zur Berechnung der Bemessungsgrundlage nach Einführung des Faktorverfahrens bei der Erhebung der LSt. erforderlich. Außerdem wurden Abs. 2c Satz 1 und Abs. 2d Satz 1 redaktionell geändert, um klarzustellen, dass die KiSt. als Zuschlag zur KapErtrSt. erhoben wird.

**FamLeistG v. 22.12.2008** (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136): Folgeänderungen in Abs. 2a nach der Erhöhung der Kinderfreibeträge auf 3864 €.

**WachstumsbeschleunigungsG v. 22.12.2009** (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): Folgeänderungen in Abs. 2a zur Anpassung an die Erhöhung der kindbedingten Freibeträge auf 4368 € und 2160 €.

## C. Bedeutung des § 51a

3

### I. Steuersystematische Bedeutung

§ 51a nimmt eine Sonderstellung im EStG ein, da die Vorschrift auf die Bemessung, Erhebung und Festsetzung der ESt. keinen Einfluss hat. Die Wirkungen der Vorschrift treten bei den Zuschlagsteuern ein, die nach der ESt. bemessen werden. Innerhalb der Vorschrift stellen die Regelungen über Erhebung der KiSt. auf die KapErtrSt. einen dem Charakter der KapErtrSt. als Abgeltungssteuer geschuldeten Fremdkörper dar, zumal die Regelungsbefugnis für die KiSt. bei den Ländern liegt. Dem wiederum muss die Anwendungsbestimmung des Abs. 6 Rechnung tragen.

**Gesetzessystematik:** Seiner Sonderstellung im EStG entsprechend ist § 51a dem Abschnitt IX (sonstige Vorschriften, Bußgeld-, Ermächtigungs- und Schlussvorschriften) zugeordnet. Die Vorschrift kommt in Fällen zur Anwen-



derung, in denen die ESt. Bemessungsgrundlage einer Zuschlagsteuer ist. Einer besonderen Anwendbarkeitsregelung in den Zuschlagsteuergesetzen bedarf es daher nicht, kann aber zur Klarstellung von Einzelfragen sinnvoll sein. Grundsätzlich soll § 51a der Vereinfachung dienen, indem für alle Zuschlagsteuern eine einheitliche Bemessungsgrundlage geschaffen wird. Diesem ursprüngliche Zweck wird die Norm derzeit in der Praxis nicht gerecht. Denn für den SolZ, für den in den VZ 1991–2000 die Bemessungsgrundlage nach § 51a EStG ermittelt wurde, sieht das SolZG seit dem VZ 2001 eigene Regelungen vor (s. Anm. 11). Aus der Stellung des § 51a im EStG folgt, dass die Vorschrift unmittelbar nur für die Zuschlagsteuern gilt, die in der Gesetzgebungskompetenz des Bundes stehen, so dass es derzeit keine Steuer gibt, auf die § 51a unmittelbare Anwendung findet.

#### **Zweck der Vorschrift:**

► *Berücksichtigung von Kindern bei Zuschlagsteuern:* Ursprünglicher Zweck des § 51a war es, bei den Zuschlagsteuern zur veranlagten ESt. und LSt. die durch den Unterhalt von Kindern bedingte Minderung der Leistungsfähigkeit angemessen zu berücksichtigen. Nach verschiedenen Systemumstellungen wird seit der Neuordnung des Familienlastenausgleichs ab dem VZ 1996 in ein kombiniertes System von Kindergeldzahlungen und Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen das Existenzminimum der Kinder bei der Erhebung der Zuschlagsteuern dadurch sichergestellt, dass bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage stets die Kinderfreibeträge in Ansatz zu bringen sind und eine Gegenrechnung der Kindergeldzahlungen unterbleibt. Es handelt sich also um eine kindbezogene Minderung der Bemessungsgrundlage (Abs. 2 und 2a; s. Anm. 24, 29).

► *Verfahrensrechtliche Grundlage der Erhebung von Zuschlagsteuern:* Während § 51a in seiner ursprünglichen Fassung nur die kindbezogenen Belastungen ausgleichen sollte, schafft die Vorschrift seit ihrer Neufassung durch das StÄndG 1991 (s. Anm. 2) in ihren Abs. 1 und 3–5 die verfahrensrechtl. Grundlagen für die Erhebung der Zuschlagsteuern, die ansonsten in den jeweiligen Zuschlagsteuergesetzen geregelt werden müssen. Die Zuschlagsteuergesetze können aber abweichende, insbes. speziellere Regelungen enthalten. Dies ist seit dem VZ 2001 beim SolZ der Fall.

► *Grundlage der Erhebung der Kirchensteuer:* Da derzeit keine bundesgesetzlich geregelten Zuschlagsteuern erhoben werden, die in den Anwendungsbereich des § 51a fallen, dient die Vorschrift in der Praxis nur der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der KiSt., vor allem auch der Erhebung der KiSt. in Fällen den KapErtrSt.

## **II. Wirtschaftliche Bedeutung**

4

**Zuschlagsteuern des Bundes:** Für Zuschlagsteuern des Bundes wird durch die Berücksichtigung der Kinderfreibeträge dem Existenzminimum der Kinder Rechnung getragen. Bei Geringverdienern besteht jedoch auch bei Berücksichtigung der Freibeträge die Gefahr, dass im Einzelfall eine übermäßige Belastung entsteht. In diesen Fällen kann ein verfassungswidriger Eingriff durch die Schaffung einer Nullzone und/oder eines gemilderten Steuereingriffs im Zuschlagsteuergesetz vermieden werden. In dieser Weise ist der Gesetzgeber beim SolZG verfahren (s. Anm. 30).

**Kirchensteuern:**

► § 51a als *Mustervorschrift für die Kirchensteuererhebung*: Obwohl § 51a wegen der fehlenden Gesetzgebungskompetenz des Bundes keine unmittelbare Geltung für die von den Ländern erlassenen KiStGesetze hat (s. Abs. 6), ist die Vorschrift gerade im Bereich der KiStErhebung von Bedeutung. § 51a hat insoweit den Charakter einer Mustervorschrift, die den Ländern in verfassungsrechtl. zulässiger Weise das Angebot eines Maßstabs für die Erhebung der KiSt. und des Kirchgelds (BFH v. 19.10.2005 – I R 76/04, BStBl. II 2006, 274) macht (vgl. KIRCHHOF, DStZ 1986, 26). Die Landesgesetzgeber haben von diesem Angebot sämtlich Gebrauch gemacht (s. Anm. 13), indem sie in ihren KiStGesetzen anordnen, dass zur Berechnung der KiSt. die Bemessungsgrundlage nach § 51a EStG zu ermitteln ist. Damit bestimmt die bundesrechtl. Vorschrift des § 51a EStG über die landesgesetzlichen Regelungen mittelbar das KiStAufkommen, indem Änderungen der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern auch die Bemessungsgrundlage der KiSt. beeinflussen.

► *Kein Mitgestaltungsrecht der Kirchen bei der Gestaltung der Maßstabsteuern*: Auch wenn der Ausgestaltung der Maßstabsteuern und des § 51a durch den Bundesgesetzgeber erhebliche Bedeutung für das KiStAufkommen zukommt, ist der Staat nicht verpflichtet, eine kirchensteuerkonforme Maßstabsteuer anzubieten oder staatliches Steuerrecht auf die Bedürfnisse der Religionsgemeinschaften abzustimmen. Ebenso wenig steht den Kirchen ein Mitgestaltungsanspruch bei der Ausgestaltung der Maßstabsteuern zu. Ein solcher würde gegen den Grundsatz der Trennung zwischen Staat und Kirche verstoßen und ließe sich auch nicht durch das grundgesetzlich verankerte Recht, KiSt. zu erheben, rechtfertigen (glA GILROY/KÖNIG, Kirchensteuerrecht in der Praxis, 3. Aufl. 1993, 7). Darüber hinaus lassen sich derartige staatliche Verpflichtungen weder auf die Rspr. des BVerfG stützen noch auf § 51a selbst. Der Staat hat nach BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413, 416/90 (BVerfGE 19, 206) die Verpflichtung, „die Voraussetzungen für die Steuererhebung durch den Erlass von Landesgesetzen zu schaffen und dabei die Möglichkeit einer zwangsweisen Beitreibung vorzusehen“. Damit gehört die KiStErhebung zwar zu den „gemeinsamen Angelegenheiten von Staat und Kirche“, nicht aber die Ausgestaltung der KiSt. Für Mitgestaltungsansprüche der Kirche im Rahmen des EStRechts ist weder eine dogmatische Grundlage noch eine praktische Notwendigkeit ersichtlich. Folgerichtig bindet § 51a weder die Länder noch die Religionsgemeinschaften.

**III. Verfassungsrechtliche Bedeutung**

Mit der Berücksichtigung der Kinderfreibeträge bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuern soll das verfassungsrechtl. geschützte Existenzminimum der Kinder des Stplf. von der Zuschlagsteuer freigehalten werden. Sofern die Kinderfreibeträge das Existenzminimum eines Kindes repräsentieren, wird auf diese Weise der Entscheidung des BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 14/91 (BStBl. II 1993, 413) Rechnung getragen. Mit der Anknüpfung an die Kinderfreibeträge entspricht die Bemessungsgrundlage verfassungsrechtl. Mindestanforderungen. Darüber hinaus werden familienbezogene Belastungen und die daraus resultierende Minderung der stl. Leistungsfähigkeit über die Einbeziehung des Freibetrags für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf berücksichtigt. Es fragt sich jedoch, ob damit die Minderung der stl. Leistungsfähigkeit der Eltern durch die mit der Kindererziehung verbundenen Aufwen-

dungen in ausreichendem Maße gewährleistet ist. Die Anrechnung von Kinderfreibeträgen durch eine gesonderte Vorschrift wäre entbehrlich, wenn es dem Gesetzgeber gelänge, die Maßstabsteuer so auszugestalten, dass die Unterhaltspflichten unter Berücksichtigung des Existenzminimums bereits in ausreichender Weise bei der Ermittlung der ertragstl. Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden (vgl. auch KIRCHHOF, DStZ 1986, 30).

## D. Geltungsbereich des § 51a

6

**Sachlicher Geltungsbereich:** § 51a gilt unmittelbar nur für Zuschlagsteuern zur ESt., für die der Bund die Gesetzgebungskompetenz hat (s. Anm. 20 und 41). Derzeit gibt es keine bundesgesetzlich geregelten Zuschlagsteuern iSd. § 51a, da der SolZ seit 2001 umfassend im SolZG geregelt ist (s. Anh. 1 Anm. 2). Mittelbar wirkt sich § 51a durch entsprechende Verweisungsnormen in den KiStGesetzen der Länder iVm. Abs. 6 auf die KiStErhebung aus (s. Anh. 2 Anm. 8–15). Über § 31 Abs. 1 KStG ist § 51a Abs. 1 und Abs. 4 entsprechend auch auf Zuschlagsteuern zur KSt. anzuwenden.

**Persönlicher Geltungsbereich:** Die Anwendung des § 51a hängt nicht davon ab, ob der Stpfl. unbeschränkt oder beschränkt estpfl. ist. § 51a gilt vielmehr für jede nach der veranlagten ESt. oder der LSt. bemessene Zuschlagsteuer. Voraussetzung ist zunächst, dass die Voraussetzung einer persönlichen StPfl. bzgl. der Zuschlagsteuer erfüllt ist. Dies richtet sich nach dem jeweiligen Zuschlagsteuergesetz (KiStG, SolzG). Findet § 51a Anwendung, kommt die Minderung der Bemessungsgrundlage durch Berücksichtigung der kindbedingten Freibeträge nach Abs. 2, 2a allerdings nur unbeschränkt Stpfl. zugute. Denn Abs. 2 knüpft an § 32 an („... in allen Fällen des § 32...“), dessen Anwendung für beschränkt Stpfl. durch § 50 Abs. 1 Satz 4 ausgeschlossen ist. Bei beschränkt Stpfl. ist die nicht um kindbezogene Belastungen geminderte ESt. als Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuer zugrunde zu legen. Dies entspricht dem Prinzip, dass bei beschränkt Stpfl. die Berücksichtigung familienbezogener Vergünstigungen grundsätzlich ausgeschlossen ist. Eine Ausnahme gilt bei Stpfl., die nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt stpfl. behandelt werden; dies setzt aber voraus, dass deren Einkünfte im KJ. mindestens zu 90 % der deutschen ESt. unterliegen oder deren nicht der deutschen ESt. unterliegende Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 nicht übersteigen.

Einstweilen frei.

7–9

## E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

### I. Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften

10

**Pauschalierungsvorschriften:** Wird die LSt. in den Fällen der Pauschalierung nach §§ 40, 40a und 40b vom ArbG übernommen, wird er Schuldner der pauschalen LSt. (§ 40 Abs. 3; s. § 40 Anm. 54). Bei der EStVeranlagung des ArbN bleiben die pauschal besteuerten Bezüge außer Ansatz (§ 40 Abs. 3 Satz 2). Dies hat nach § 51a Abs. 3 zur Folge, dass auch die auf die pauschale LSt. entfallenden Zuschlagsteuern bei der individuellen Veranlagung außer Ansatz bleiben. Der ArbG hat auch die Zuschlagsteuer als Schuldner zu übernehmen. Dies folgt aus § 51a Abs. 1 iVm. § 40 Abs. 3 Sätze 1 und 2.

## § 51a Anm. 10–16 Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern

**Steuerabzug bei Kapitalertragsteuer:** Soweit bei Kapitalerträgen die ESt. durch den StAbzug vom Kapitalertrag abgegolten ist (§ 43 Abs. 5), erfasst die Abgeltungswirkung auch die mit dem StAbzug verbundene Erhebung der Zuschlagsteuer. Um Steuerausfällen im Bereich der KiStGesetze entgegenzuwirken, enthalten die Abs. 2b–2d spezielle Regelungen für die Bemessung der KiSt. bei Erhebung der KapErtrSt. (s. Anm. 36). Die Regelungen finden aber nicht unmittelbar Anwendung, sondern stehen unter dem Vorbehalt, dass die für die KiSt. zuständigen Landesgesetzgeber die Anwendung anordnen. Dies ist in Abs. 6 klargestellt (s. Anm. 55).

**Steuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht:** Die Abgeltungswirkung beim StAbzug bei beschränkter Stpfl. nach § 50a Abs. 1 und 4 umfasst vorbehaltlich abweichender Regelungen in den Zuschlagsteuergesetzen auch die Zuschlagsteuern (Abs. 3, s. Anm. 41).

11

### II. Verhältnis zum SolZG 1995

In den VZ 1991–2000 fand die Regelung des § 51a Anwendung auf den SolZ, indem sie dessen Bemessungsgrundlage – ab 1996 auch unter Berücksichtigung des Existenzminimums für Kinder – regelte. Seit dem VZ 2001 ist die Bemessungsgrundlage und das Erhebungsverfahren selbständig im SolzG geregelt, das gegenüber § 51a *lex specialis* ist. Damit entfiel der einzige Anwendungsbereich des § 51a auf bundesgesetzliche Abgaben. Als Folge der ab dem VZ 2001 geltenden Gesetzeslage ist jeweils für ESt., SolZ und KiSt. eine eigene Bemessungsgrundlage zu ermitteln. Nimmt man die Sonderregelungen für den KiStAbzug bei der KapErtrSt. hinzu, ergibt sich ein regelungsintensives Geflecht, das einer Vereinfachung bedarf (so auch BLÜMICH/TREIBER, § 51a Rn. 23).

12

### III. Verhältnis zur Körperschaftsteuer

Nach § 31 Abs. 1 KStG finden auf die Festsetzung und Erhebung von Steuern, die nach der veranlagten KSt. bemessen werden (Zuschlagsteuern), die Vorschriften des EStG entsprechende Anwendung. Dies bedeutet, dass § 51a Abs. 1, 4 und 5 auf Zuschlagsteuern zur KSt. entsprechend anzuwenden sind. Praktische Bedeutung kommt dieser Verweisung derzeit nicht zu.

13

### IV. Verhältnis zur Kirchensteuer

Da der Bundesgesetzgeber keine Gesetzgebungskompetenz für die KiSt. besitzt, kann er keine Regelungen über die Festsetzung und Erhebung von KiSt. treffen. Deshalb ist § 51a nicht unmittelbar auf KiSt. anwendbar, wie Abs. 6 klar stellt. Alle Landesgesetzgeber haben in den KiStGesetzen angeordnet, dass die in § 51a vorgesehenen Kürzungen der Bemessungsgrundlage auch bei der KiSt-Erhebung vorzunehmen sind (s. auch Anh. 2).

14–16 Einstweilen frei.

## F. Verfahrensfragen

17

**Kirchensteuererhebung in den Fällen der Kapitalertragsteuer:** Nach Abs. 2b (s. Anm. 36) wird – vergleichbar mit dem LStAbzug – eine KiStAbzugsverpflichtung des sog. KiStAbzugsverpflichteten begründet, die haftungsbewehrt ist. Die KiStAbzugsverpflichtung setzt einen Antrag des KiStpfl. voraus. Wird die KiSt. nicht im Wege des StAbzugs erhoben, erfolgt die Erhebung nach Abs. 2d durch eine eigenständige KiStVeranlagung (s. Anm. 39).

**Antragsveranlagung:** Erfolgt auf Antrag des Stpfl. nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 eine Veranlagung zur ESt., sind auch die Zuschlagsteuern festzusetzen. Der Stpfl. kann weder seinen Antrag auf die ESt. beschränken noch einen bereits gestellten Antrag allein hinsichtlich der Zuschlagsteuern zurücknehmen (BMF v. 13.4.1992, BStBl. I 1992, 271; BAUM, DB 1992, 1600; aA GILJOY, DB 1992, 1057). Dies folgt aus der Akzessorietät der Zuschlagsteuer zur Maßstabsteuer, deren Festsetzung und Erhebung nach Abs. 1 stets an die ESt. anknüpft. Insoweit kann es keinen Unterschied machen, ob die EStVeranlagung kraft Gesetzes oder auf Antrag vorzunehmen ist.

**Festsetzung der Zuschlagsteuern:** Die Festsetzung der Zuschlagsteuer ist ein selbständiger Steuerverwaltungsakt, der mit dem Einspruch und der Anfechtungsklage angefochten werden kann (s. Anh. 2 Anm. 15 zur KiSt.). Bei einer isolierten Anfechtung der Festsetzung der Zuschlagsteuern kann nicht die Höhe der Bemessungsgrundlage angegriffen werden. Dies stellt Abs. 1 Satz 5 klar (s. Anh. 1 Anm. 10). IdR wird die Festsetzung der Zuschlagsteuern zusammen mit der Festsetzung der Maßstabsteuer erfolgen (Zusammenfassung mehrerer selbständiger Verwaltungsakte). Auch hinsichtlich der Zuschlagsteuern können Säumnis- und Verspätungszuschläge festgesetzt werden.

Einstweilen frei.

18–19

## Erläuterungen zu Abs. 1: Begriff der Zuschlagsteuer

### A. Legaldefinition der „Zuschlagsteuer“

20

Abs. 1 definiert als Zuschlagsteuern die Steuern, die nach der ESt. bemessen werden.

**Zuschlagsteuern** sind Geldleistungen, die dem Steuerbegriff des § 3 Abs. 1 AO entsprechen, also Geldleistungen, die keine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtl. Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand erfüllt ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Nur Steuern, die der Gesetzgebungskompetenz des Bundes unterliegen, fallen unmittelbar in den Anwendungsbereich des § 51a (s. Anm. 6 und 13).

**Arten von Zuschlagsteuern:** Zuschlagsteuern können erhoben werden als

- allgemeiner Zuschlag zur ESt. und damit praktisch als Teil der ESt. Beispiel dafür ist der früher erhobene Stabilitätzuschlag (vgl. BVerfG v. 2.10.1973 – 1 BvR 345/73, BStBl. II 1973, 878),
- selbständige Ergänzungsabgabe iSd. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, wie zB der Solidaritätzuschlag (§ 1 SolZG; s. Anh. 1).

**Nach der Einkommensteuer bemessen** sind Steuern, wenn sie steuertechnisch an die EStFestsetzung anknüpfen, in der Praxis als ein bestimmter Prozentsatz der ESt. Nach der Grundkonzeption des § 51a soll die veranlagte ESt. als Bemessungsgrundlage heranzuziehen sein. Erfasst werden aber auch die Fälle, in denen es nicht zu einer Veranlagung kommt, also bei der Pauschalierung der LSt. nach den §§ 40, 40a und 40b, der Pauschalierung der ESt. nach §§ 37a und 37b, der Abgeltungswirkung des StAbzugs nach § 43 Abs. 5 und § 50a (s. auch Anm. 41).

## 21 B. Entsprechende Anwendung der Vorschriften des EStG

Als Rechtsfolge bestimmt Abs. 1, dass die Vorschriften des EStG entsprechende Anwendung finden. Dazu gehören auch die auf Grundlage des § 51 erlassenen Rechtsverordnungen, insbes. also die EStDV und die LStDV. In entsprechender Anwendung des § 36 Abs. 1 entsteht die Zuschlagsteuer bereits mit Ablauf des VZ und nicht erst mit einer Festsetzung der ESt. (vgl. auch KESSLER, DStR 1991, 1209). Auch auf die Zuschlagsteuern sind Vorauszahlungen zu leisten (BFH v. 25.6.1992 – IV R 9/92, BStBl. II 1992, 702). Sie sind gleichzeitig mit den EStVorauszahlungen zu entrichten (Abs. 4 Satz 1; s. Anm. 46).

22–23 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 2: Bemessungsgrundlage

### 24 A. Einkommensteuer als Bemessungsgrundlage

Nach Abs. 2 ist Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuer die ESt., die abweichend von § 2 Abs. 6 unter Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen in allen Fällen des § 32 festzusetzen wäre. Sie ist die „Maßstabsteuer“ für die Zuschlagsteuer.

**Bemessungsgrundlage** ist nach Abs. 2 Satz 1 ist nicht die festgesetzte ESt. („abweichend von § 2 Abs. 6“). Vielmehr ist die fiktive Steuer zu ermitteln, die sich ergeben würde, wenn stets die kindbedingten Freibeträge des § 32 Abs. 6 berücksichtigt würden („festzusetzen wäre“). An den Stpfl. geleistete Kindergeldzahlungen fließen also in die Berechnung nicht mit ein. Da Abs. 2 ohne Einschränkung auf alle Fälle der § 32 verweist, sind die Kinderfreibeträge stets zu berücksichtigen, wenn sie bei der EStVeranlagung berücksichtigungsfähig gewesen wären und nur deswegen nicht in die EStFestsetzung eingeflossen sind, weil das ausgezahlte Kindergeld sich für den Stpfl. günstiger auswirkt als die Gewährung von Kinderfreibeträgen. Auf diese Weise soll sichergestellt werden, dass das Existenzminimum der Kindern bei der Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuern berücksichtigt wird.

**Erhöhung der Bemessungsgrundlage durch Zuschlagsteuern:** Zuschlagsteuern erhöhen die Bemessungsgrundlage, wenn sie Teil der ESt. sind und die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist. Hingegen gehören Ergänzungsabgaben als selbstständige Abgaben nicht zur Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuer.

► *Satz 2* modifiziert die Bemessungsgrundlage des Satzes 1, indem die nach § 3 Nr. 40 stfreien Einnahmen wieder hinzugerechnet werden und zugleich die nach

§ 3c Abs. 2 nicht abziehbaren Beträge abgezogen werden. Mit dieser Modifikation sollen die Auswirkungen des Teileinkünfteverfahrens (bis 2008: Halbeinkünfteverfahrens) auf die Zuschlagsteuern rückgängig gemacht werden. Die Zurechnung der Einnahmen einerseits und der darauf entfallenden Aufwendungen andererseits scheint folgerichtig. Da die „Korrektur“ jedoch erst an das zu versteuernde Einkommen und nicht – wie es systemgerechter wäre – an die Gewinnermittlung anknüpft, kann es zur Erhebung von Zuschlagsteuern und KiSt kommen, wenn sich die ESt. auf 0 € beläuft, zB bei nicht ausgeschöpften Freibeträgen oder nicht ausgenutzten Verlustverrechnungen (vgl. HOFMANN, DB 2005, 2157). Dies hat der Gesetzgeber im Interesse einer vereinfachten Besteuerung in Kauf genommen (BTDrucks. 14/4546, 3). Allerdings ist zu prüfen, ob das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gewahrt ist. Das stl. Existenzminimum muss stets frei bleiben. Dabei lässt sich auch die Erhebung einer KiSt. bei einer ESt. von 0 € rechtfertigen (BVerwG v. 20.8.2008 – 9 C 9/07, DVBl. 2008, 1506; BFH v. 1.7.2009 – I R 76/08, BFH/NV 2009, 1708), auch wenn es sich um nicht nur geringfügige KiStBeträge handelt. Der BFH hat hierzu insbes. ausgeführt, dass es von Verfassungswegen – auch unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes – nicht geboten ist, dass die Belastung mit KiSt. stets mit der Belastung mit ESt. im Einklang stehen muss. Hinsichtlich des Teileinkünfteverfahrens kommt hinzu, dass es hinsichtlich der KiSt. an einer Vorbelastung mit einer Ertragsteuer fehlt, die ertragstl. ausgeglichen werden müsste. Zudem wirken sich nicht ausgeglichene Verluste idR in anderen VZ aus. Diese Folgewirkungen sind auch unter dem Aspekt der abschnittsbezogenen Besteuerung in die Prüfung einzubeziehen, ob das Existenzminimum des Stpfl. gewährleistet ist. Die Versteigerung des KiStAufkommens allein reicht uE als Rechtfertigungsgrund nicht aus. Im Ergebnis ist die gesetzliche Regelung insgesamt verfassungsgemäß. Im Einzelfall können besondere Härten im Billigkeitswege berücksichtigt werden (so auch BLÜMICH/TREIBER, § 51a Rn. 55).

► *Satz 3* enthält eine weitere Modifikation. Auch die StErmäßigung bei den Einkünften aus Gewerbebetriebs (§ 35) bleibt bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage außer Betracht. Es erfolgt also keine Anrechnung der GewSt. Auch dies dürfte im Hinblick auf Typisierungserwägungen gerechtfertigt sein.

Einstweilen frei.

25–26

## B. Berücksichtigung von Auslandskindern

27

Da für nicht unbeschränkt stpfl. Auslandskinder ebenfalls ein Kinderfreibetrag abgezogen werden kann (§ 32 Abs. 6 Satz 4), ist dieser bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage ebenfalls zu berücksichtigen, soweit er nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates notwendig und angemessen ist. Ob nur ein gekürzter Kinderfreibetrag in Ansatz zu bringen ist, richtet sich nach der von der FinVerw. zu § 33a Abs. 1 Satz 4 entwickelten Ländergruppeneinteilung.

Einstweilen frei.

28

## Erläuterungen zu Abs. 2a: Steuerabzug vom Arbeitslohn

### 29 A. Lohnsteuer als Bemessungsgrundlage (Abs. 2a Satz 1)

Nach Abs. 2a Satz 1 Halbs. 1 ist beim StAbzug vom Arbeitslohn die LSt. Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuer. Eine Ausnahme sieht das Gesetz nur für die pauschale LSt in den Fällen geringfügiger Beschäftigung vor („vorbehaltlich des § 40a Abs. 2“).

**Lohnsteuer** in diesem Sinn ist die JahresLSt., die sich nach § 38a aufgrund des Arbeitslohns ergibt, den der ArbN im Kj. bezieht. Damit werden nicht nur laufende Bezüge, sondern über § 38a Abs. 3 auch sonstige Bezüge in die Berechnung der LSt. und damit zugleich in die Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuer einbezogen. Kommt es nicht zu einer EStVeranlagung (§ 46 Abs. 4), steht damit auch die Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuer endgültig fest (s. auch Anm. 41). Wird noch eine Veranlagung durchgeführt, tritt die veranlagte ESt. als Bemessungsgrundlage an die Stelle der LSt. (Abs. 2).

### 30 B. Berücksichtigung kindbedingter Freibeträge (Abs. 2a Sätze 1 und 2)

#### Freibeträge für Kinder:

► *Abs. 2a Satz 1*: Da beim LStAbzug nicht stets davon ausgegangen werden kann, dass es nach Beendigung des VZ zu einer Veranlagung kommt, muss schon beim LStAbzug sichergestellt werden, dass das Existenzminimum der Kinder ausreichend berücksichtigt wird. Dem trägt Abs. 2a Satz 1 Halbs. 2 dadurch Rechnung, dass beim LStAbzug die kindbedingten Freibeträge bereits berücksichtigt werden. So sind in den StKlassen I, II und III der (volle) Kinderfreibetrag von derzeit 4368 € und der Freibetrag für Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf von 2640 € und in der StKlasse IV die jeweils (halben) Freibeträge iHv. 2184 € und 1320 € beim LStAbzug zu berücksichtigen.

► *Abs. 2a Satz 2* bestimmt, dass für die Berechnung der Bemessungsgrundlage bei der LSt. die Zahl der auf der LStKarte eingetragenen Kinderfreibeträge maßgeblich ist. Mit der Abschaffung der LStKarte ab dem VZ 2011 kommt es auf die dem ArbG übermittelten Besteuerungsmerkmale an. Die Maßgeblichkeit der Besteuerungsmerkmale bleibt auch dann erhalten, wenn die Eintragung auf der StKarte oder die übermittelten Daten unrichtig sind. Änderungen können jedoch auch noch nachträglich berücksichtigt werden. Im Übrigen können fehlerhafte Abzüge im Rahmen einer Veranlagung zur ESt. korrigiert werden.

**Auslandskinder:** Anders als bei Abs. 2 werden Auslandskinder, bei denen eine Kürzung des Kinderfreibetrags nach § 32 Abs. 6 Satz 4 in Betracht kommt, beim LStAbzug nicht berücksichtigt. Die betroffenen ArbN können über eine Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 über Abs. 2 eine Berücksichtigung der anteiligen Kinderfreibeträge erreichen. Bei Auslandskindern, denen der ungekürzte Freibetrag zusteht, sind die Freibeträge bereits beim LStAbzug (Eintragung auf der LStKarte) zu berücksichtigen.



**C. Durchführung des Lohnsteuerabzugs beim Faktorverfahren** 31  
**(Abs. 2a Satz 3)**

Für das ab dem VZ 2010 für die Durchführung des LStAbzugs bei Ehegatten mögliche Faktorverfahren nach § 39f stellt Abs. 2a Satz 3 klar, dass der sich durch die Anwendung des Faktorverfahrens ergebende Betrag für den LStAbzug maßgebend ist. Diese Modifizierung der Bemessungsgrundlage dient vor allem der KiSt., soweit die Anwendbarkeit des § 51a für die KiStGesetze durch die Landesgesetzgeber angeordnet ist (s. Anm. 55).

Einstweilen frei.

32–35

**Erläuterungen zu Abs. 2b:**  
**Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer**

Abs. 2b schreibt vor, dass auf die nach § 43 Abs. 1 durch Abzug vom Kapitalertrag erhobene ESt., also die KapErtrSt, die KiSt. als Zuschlag erhoben wird. Damit wird die KapErtrSt. zur Bemessungsgrundlage der KiSt. Die Sonderregelungen für die KiSt. innerhalb des allgemein für Zuschlagsteuern geltenden § 51a sind systemwidrig. Hinzu kommt, dass die Regelungsbefugnis für die KiSt. bei den Landesgesetzgebern liegt. De facto stellt Abs. 2b eine Serviceleistung dar, die die Landesgesetzgeber durch Verweis auf § 51a in Anspruch nehmen können. Im Rahmen der Einkommensbesteuerung sollten solche Fremdkörper vermieden werden. 36

Die Abzugsverpflichtung entsteht – wie sich erst aus Abs. 2c Satz 1 ergibt (s. Anm. 37) – nur auf einen entsprechenden Antrag des Stpfl. Wird der Antrag gestellt, richtet sich der anzuwendende KiStSatz nach der Religionszugehörigkeit des Stpfl. Maßgeblich für den Abzug ist der nach § 32d ermittelte Steuerbetrag. Ob mit dem KiStAbzug zugleich auch eine Abgeltungswirkung eintritt, bestimmt sich danach, ob die Einbehaltung der KapErtrSt. Abgeltungswirkung hat.

**Erläuterungen zu Abs. 2c:**  
**Erhebung der Kirchenkapitalertragsteuer durch Steuerabzug**

Abs. 2c regelt Einzelheiten des Verfahrens bei der Erhebung der KiSt. als Zuschlag zur KapErtrSt. Auch diese Vorschrift entfaltet keine unmittelbare Rechtswirkung, sondern bedarf einer Anwendungsbestimmung durch die Landesgesetzgeber. Es handelt sich um ein kompliziertes und wenig strukturiertes steuertechnisches Regelungswerk. 37

**Satz 1** normiert als Grundsatz, dass eine Verpflichtung zur Einbehaltung der KiSt. einen entsprechenden Antrag des KiStpfl. voraussetzt. Der Antrag ist bei dem zum Abzug von KapErtrSt. Verpflichteten oder Auszahlenden schriftlich zu stellen. Erst mit dem Zugang des Antrags wird der zur Vornahme des Abzugs der KapErtrSt. Verpflichtete auch KiStAbzugsverpflichteter. In der Praxis halten die (potenziellen) KiStAbzugsverpflichteten, insbes. Banken, entsprechende Formulare bereit. Der Stpfl. ist nicht zur Stellung des Antrags verpflichtet; ihm steht ein Wahlrecht zu.

**Satz 2** modifiziert die in Satz 1 geregelte Abzugsverpflichtung. Eine Abzugspflicht besteht nicht, wenn der Schuldner der Kapitalerträge die Kapitalerträge nicht unmittelbar an den Gläubiger auszahlt. Damit sind die Fälle der Einschaltung einer Zahlstelle erfasst. Die Abzugspflicht trifft also letztlich denjenigen, der für Rechnung des Schuldners die Auszahlung an den Gläubiger der Kapitalerträge vornimmt. Dies ist sachgerecht, da die Zahlstelle, oftmals Kreditinstitute und Depotverwalter, idR in der Lage sind, eine religionsgemeinschaftsbezogene Einbehaltung vorzunehmen. In diesem Fall ermäßigt sich die Bemessungsgrundlage der KiSt., da der ermäßigte Steuersatz nach § 32d Abs. 1 Satz 4 und 5 zur Anwendung kommt. Die Regelung enthält damit zugleich eine Sonderregelung über die Höhe der Maßstabsteuer.

**Satz 3** ergänzt Satz 1. Der Antrag kann nicht auf Teilbeträge beschränkt werden (Halbs. 1). Ein rückwirkender Widerruf ist ausgeschlossen (Halbs. 2). Die erstgenannte Regelung dient der Rechtssicherheit des Abzugsverpflichteten, die zweite stellt klar, dass ein Widerruf nur für die Zukunft möglich ist. Damit sollen Erstattungsfälle vermieden werden. Fehler beim Abzug können im Rahmen einer Veranlagung korrigiert werden.

**Satz 4:** In dem Antrag ist die Religionszugehörigkeit des Stpfl. zu benennen. Diese auf Einzelpersonen bezogene Regelung wird durch Abs. 2c Satz 10 und 11 ergänzt. Bei mehreren Beteiligten kann ein Antrag nur gestellt werden, wenn alle Beteiligten der gleichen Religionsgemeinschaft angehören oder es sich um Ehegatten handelt. Bei Ehegatten ist im Antrag zudem übereinstimmend zu erklären, in welchem Verhältnis der auf jeden Ehegatten entfallende Anteil der Kapitalerträge zu diesen Erträgen steht. Für andere Gemeinschaften sieht das Gesetz eine solche Erklärungspflicht nicht vor.

**Satz 5** normiert korrespondierend mit Satz 1 die Abführungspflicht der KiStAbzugsverpflichteten für die einbehaltene KiSt. an das zuständige FA.

**Satz 6** begründet die Weiterleitungspflicht der FÄ an die Religionsgemeinschaften.

**Satz 7:** Der KiStAbzugsverpflichtete haftet nach Maßgabe der für die Kap-ErtrSt. geltenden Grundsätze, wobei der Haftungsbescheid durch das FA zu erlassen ist.

**Satz 8** stellt klar, dass auch die Haftungsbeträge durch das FA an die Religionsgemeinschaften abzuführen sind.

**Satz 9:** Auf Verlangen des Stpfl. ist durch den Abzugsverpflichteten eine Bescheinigung über den KiStAbzug zu erteilen.

**Satz 10 und 11:** Sonderregelung für die Antragstellung bei Gemeinschaften und Ehegatten.

**Satz 12 und 13** betreffen die Aufteilung der KiSt. Soweit Ehegatten das Verhältnis der auf sie entfallenden Kapitalerträge nach Satz 11 erklärt haben, ist die KiSt. entsprechend der Religionszugehörigkeit aufzuteilen, einzubehalten und abzuführen. Fehlt eine Aufteilung, ist die Aufteilung nach Kopfanteilen vorzunehmen. Das dürfte aber nur dann zulässig sein, wenn beide Ehegatten einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehören.

**Satz 14** betont den Schutz des Stpfl., der grundsätzlich von Verfassungen wegen (Art. 136 Abs. 3 WRV: negative Religionsfreiheit) nicht zur Offenbarung seiner Religionszugehörigkeit verpflichtet ist. Auch der KiStAbzugsverpflichtete darf die erlangten Daten – außer mit Zustimmung des Stpfl. und in den gesetzlich vorgesehenen Fällen – ausschließlich für den KiStAbzug verwenden. Die Ein-

haltung dieser Norm muss der Abzugsverpflichtete sicherstellen; unmittelbare strechtl. Sanktionen folgen indes aus einer Verletzung der Verpflichtung nicht.

Einstweilen frei.

38

## Erläuterungen zu Abs. 2d: Veranlagung zur Kirchensteuer

39

Abs. 2d betrifft die Veranlagung des Stpfl. zur KiSt. Das Gesetz unterscheidet zwischen Pflichtveranlagung und Antragsveranlagung.

**Zu einer Pflichtveranlagung (Satz 1 Halbs. 1)** kommt es, sofern die KiSt. auf die KapErtrSt. nicht im Wege des StAbzugs nach Abs. 2c erhoben wird. Die Veranlagung muss nicht denknötwendig im Rahmen einer EStVeranlagung durchgeführt werden, sondern kann auch allein durch eine eigenständige KiSt-Veranlagung erfolgen. Maßgeblich ist für die KiSt. die KapErtrSt., die nach § 32d Abs. 1 Satz 4 und 5 errechnet wird.

**Die Antragsveranlagung (Satz 1 Halbs. 2)** wird in gleicher Weise durchgeführt wie die Pflichtveranlagung. Sie ist auch möglich, wenn ein StAbzug nach Abs. 2c durchgeführt wurde. Dem Stpfl. steht insoweit ein Veranlagungswahlrecht zu.

**Satz 2 und 3** regeln das Verfahren in den Veranlagungsfällen. Zur Durchführung der Veranlagung muss der Abzugsverpflichtete der Kapitalerträge dem Stpfl. eine Bescheinigung über die einbehaltene KapErtrSt. erteilen. Der Stpfl. ist in den Fällen der Pflichtveranlagung zur Abgabe einer Erklärung verpflichtet; in den Fällen der Antragsveranlagung setzt die Veranlagung ebenfalls eine entsprechende Erklärung des Stpfl. voraus. Mit der Erklärung sind die dem Stpfl. vorliegenden Bescheinigungen nach Satz 2 oder nach § 45a Abs. 2 oder 3 vorzulegen.

## Erläuterungen zu Abs. 2e: Prüfauftrag

40

Abs. 2e beinhaltet keine Regelungen für die Beteiligten des Steuerschuldverhältnisses, sondern enthält einen Prüfauftrag für die BReg. Die Norm entfaltet also keine unmittelbare Rechtswirkung nach außen.

Mit dem Auftrag wird die Intention des Gesetzgebers deutlich, das jetzige komplizierte Mischsystem aus StAbzug und Veranlagung der KiStErhebung bei der KapErtrSt. iS einer möglichst vollständigen Erhebung der Steuer an der Quelle zu vereinfachen. Ziel ist es, den StAbzug auf Grundlage eines elektronischen Informationssystems vorzunehmen, das den Abzugsverpflichteten Auskunft über die Zugehörigkeit des Stpfl. zu einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft gibt. Das setzt zunächst voraus, dass die Religionszugehörigkeit sämtlicher Stpfl. in einer Datenbank erfasst wird. Das geht über die Erfassung der Daten hinaus, die infolge der Einführung von „ElsterLohn II“ für die Zwecke des LStAbzugs gespeichert werden, da auch die Stpfl. betroffen sind, die nicht dem LStAbzug unterliegen. Zudem würde der Kreis derjenigen vergrößert werden, denen ein Datenzugriff ermöglicht wird. Neben den ArbG müsste zB auch den Kreditinstituten eine Abrufmöglichkeit eröffnet werden. Über das Ergebnis der Prüfung muss die BReg. bis spätestens 30.6.2010 unterrichten.

Es bedarf durchaus der Prüfung, ob ein obligatorischer Quellensteuerabzug für die KiSt. auf KapErtrSt. mit dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung (noch) vereinbar ist (vgl. BLÜMICH/TREIBER, § 51a Rn. 99). Zwar ist es für die Durchführung eines Besteuerungsverfahrens gerechtfertigt, auch die für die KiStErhebung maßgeblichen Daten zu erheben. Insoweit hat das BVerfG auch in der Vergangenheit keine Bedenken an der Eintragung der Religionszugehörigkeit auf der LStKarte geäußert (vgl. BVerfG v. 25.5.2001 – 1 BvR 2253/00, NVwZ 2002, 1443). Allerdings ist der Kreis der Abzugsverpflichteten gegenüber dem Kreis der ArbG deutlich größer und die Indienstnahme des ArbG mit der Abzugsverpflichtung für KapErtrSt. jedenfalls nicht unmittelbar zu vergleichen. Nimmt man hinzu, dass die Religionsfreiheit auch über Art. 136 Abs. 3 WRV besonders geschützt ist, bedarf es sicher der Abwägung, ob ein umfassender Eingriff in die informationelle Selbstbestimmung gerechtfertigt ist. Dies gilt insbes. für die Frage, ob sich der Eingriff noch als verhältnismäßig darstellt. Insoweit wird es der Klärung bedürfen, ob die Grundsätze, die das BVerfG in seiner Entscheidung über die Zulässigkeit des Kontenabrufs (BVerfG v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03, NJW 2007, 2464) zum Ausdruck gebracht hat, auf den Abruf von Daten der KiStErhebungsverpflichteten übertragbar sind.

### Erläuterungen zu Abs. 3: Abgeltungswirkung des Steuerabzugs

41

#### A. Von Abs. 3 erfasste Tatbestände

Abs. 3 erfasst die Fälle, in denen die ESt. durch den StAbzug abgegolten ist oder eine EStVeranlagung nicht durchgeführt wird, und bestimmt, dass sich in diesen Fällen die Abgeltungswirkung auch auf die Zuschlagsteuern erstreckt. Darüber hinaus folgt aus Abs. 3, dass die Erhebung der Zuschlagsteuer unabhängig von der Erhebungsform der LSt. erfolgt.

**Durch den Steuerabzug abgegolten** ist die ESt., sofern nach Durchführung des Steuerabzugs aufgrund der Abgeltungswirkung eine Veranlagung nicht mehr durchgeführt wird. Dies ist zB der Fall

- beim StAbzug bei Kapitalerträgen, wenn die Steuer als Abgeltungsteuer erhoben wird und keine Veranlagung des Stpfl. durchgeführt wird (§ 43 Abs. 5),
- beim StAbzug vom Arbeitslohn, sofern keine Pflichtveranlagung des ArbN erfolgt oder der Stpfl. von der Möglichkeit einer Antragsveranlagung keinen Gebrauch macht (§ 46 Abs. 2 Nr. 8 iVm. § 46 Abs. 4),
- bei beschränkt Stpfl., deren Einkünfte dem StAbzug vom Arbeitslohn oder vom Kapitalertrag oder dem StAbzug aufgrund des § 50a unterliegen (§ 50 Abs. 2 Satz 1), sofern nicht die Ausnahmetatbestände des § 50 Abs. 5 Satz 2 vorliegen.

**Lohnsteuerpauschalierung:** Auch auf pauschal besteuerten Arbeitslohn können Zuschlagsteuern erhoben werden (glA SCHMIDT(DRENSECK XXIX. § 51a Rn. 1). Auch die Regelung in Abs. 2a (s. Anm. 29) geht davon aus, dass § 51a die Grundlage für die Erhebung der Zuschlagsteuern auch in den Fällen der LStPauschalierung sein kann. Zugleich folgt aus Abs. 3, dass die Abgeltungswirkung auch die bei der Pauschalierung erhobenen Zuschlagsteuern erfasst.

**Pauschalierung der Einkommensteuer:** In den Anwendungsbereich des Abs. 3 fallen auch die Pauschalierung der ESt. durch Dritte (§ 37a) und bei Sachzuwendungen (§ 37b), da es in diesen Fällen nicht zu einer Veranlagung hinsichtlich der betroffenen Einnahmen kommt.

## B. Rechtsfolge: Abgeltungswirkung

42

Abs. 3 ordnet an, dass die für die ESt. vorgesehenen Abgeltungswirkungen entsprechend auch für die Zuschlagsteuern eintreten. Dies bedeutet, dass die Durchführung einer Veranlagung allein für die Zuschlagsteuer ausgeschlossen ist. Der Stpfl. kann eine etwaige Rückzahlung überzahlter Zuschlagsteuern nur erreichen, wenn es zu einer Veranlagung zur ESt. kommt.

Einstweilen frei.

43–45

## Erläuterungen zu Abs. 4: Vorauszahlungen

### A. Anknüpfung an die Einkommensteuervorauszahlungen (Satz 1)

46

Nach Satz 1 sind die Vorauszahlungen auf die Zuschlagsteuern gleichzeitig mit den festgesetzten Vorauszahlungen auf die ESt. zu entrichten.

**Gleichzeitige Entrichtung** bedeutet, dass die Zuschlagsteuern zu den Fälligkeitszeitpunkten der EStVorauszahlungen zu zahlen sind, also grundsätzlich am 10.3., 10.6., 10.9. und 10.12. des laufenden VZ (§ 37 Abs. 1). Werden für die EStVorauszahlungen abweichende Fälligkeitszeitpunkte festgesetzt (§ 37 Abs. 2), gelten diese auch für die Zuschlagsteuern. Bei einer Anpassung der EStVorauszahlungen (§ 37 Abs. 4) erhöht sich die Zuschlagsteuer entsprechend; auch sie wird mit der angepassten EStVorauszahlung fällig.

**Festgesetzte Einkommensteuervorauszahlungen:** Die EStVorauszahlungsbescheide müssen nur wirksam bekanntgegeben worden sein; Bestandskraft ist nicht erforderlich. Sind festgesetzte EStVorauszahlungen von der Vollziehung ausgesetzt, erfasst die Aussetzung auch die Zuschlagsteuern, da es an einer Entrichtungspflicht für die EStVorauszahlungen fehlt. Darüber hinaus können gesonderte Festsetzungen von Zuschlagsteuern auch isoliert von der Vollziehung ausgesetzt werden.

**Herabsetzung der Vorauszahlungen:** Werden EStVorauszahlungen nach dem Fälligkeitszeitpunkt herabgesetzt, verringern sich auch die Vorauszahlungen auf die Zuschlagsteuern. Waren die Zuschlagsteuern gesondert festgesetzt, ist der entsprechende Vorauszahlungsbescheid zu ändern. Der EStVorauszahlungsbescheid ist insoweit Grundlagenbescheid für die Festsetzung der Vorauszahlungen der Zuschlagsteuern (vgl. BFH v. 17.4.1996 – I R 123/95, BStBl. II 1996, 619). Sofern die Zuschlagsteuern nicht gesondert festgesetzt waren, verringert sich die Vorauszahlungsschuld auf die Zuschlagsteuern ohne gesonderten Verwaltungsakt, da bei einer Minderung der Bemessungsgrundlage der Rechtsgrund für die Erhebung eines Teils der Zuschlagsteuer entfallen ist. Bereits entrichtete Beträge sind von Amts wegen zu erstatten.

**Keine Mindestvorauszahlung:** Nach Abs. 4 Halbs. 2 findet § 37 Abs. 5 bei den Vorauszahlungen auf die Zuschlagsteuern keine Anwendung. Zuschlagsteuern sind unabhängig von ihrer Höhe zu entrichten.

47

### B. Entrichtungspflicht für Zuschlagsteuern ohne gesonderte Festsetzung (Satz 2)

Nach Satz 2 sind Vorauszahlungen auf die Zuschlagsteuern ohne besondere Aufforderung auch zu entrichten, wenn ein entsprechender Vorauszahlungsbescheid (noch) nicht ergangen ist. Die Vorschrift macht damit eine Ausnahme von dem Grundsatz, dass die Steuererhebung eine vorherige Festsetzung durch StBescheid voraussetzt (§ 155 Abs. 1 Satz 1 AO). Erforderlich ist damit nur, dass EStVorauszahlungen festgesetzt wurden und die Vorschriften des Zuschlagsteuergesetzes eine Anknüpfung an diese Vorauszahlungen vorsehen. Sieht das Zuschlagsteuergesetz eine derartige Anknüpfung nicht vor, sind Vorauszahlungen aber auch dann nicht zu entrichten, wenn EStVorauszahlungen festgesetzt wurden. Denn die Vorauszahlungen sind nur „nach Maßgabe der für die Zuschlagsteuer geltenden Vorschriften“ zu entrichten. Satz 2 enthält damit eine Durchbrechung der Akzessorietät von Maßstab- und Zuschlagsteuer.

Das Fehlen einer StFestsetzung hat zur Folge, dass der Stpfl. die Zuschlagsteuer selbst zu errechnen und an das FA zu entrichten hat. Dies ist uE systemwidrig, zumal die Selbstberechnung keine StAnmeldung ist. Unklar ist ferner, wie der Stpfl. Einwendungen gegen die Vorauszahlungen der Zuschlagsteuer geltend machen kann, da kein anfechtbarer Verwaltungsakt vorliegt. Es erscheint uE unangemessen, den Stpfl. insoweit auf eine Anfechtung des – häufig erst deutlich später ergehenden – Jahressteuerbescheids zu verweisen. Darüber hinaus dürfte eine solche „Selbstbesteuerung“ des Stpfl. zu erhebungs- und buchungstechnischen Problemen führen, da bei den FÄ mangels entsprechender StFestsetzungen erst entsprechende Sollstellungen vorzunehmen sind. Hat der Stpfl. für die EStVorauszahlungen eine Einzugsermächtigung erteilt, kann uE eine gesonderte Steuerberechnung nicht verlangt werden. Hier darf der Stpfl. darauf vertrauen, dass das FA von sich aus die Zuschlagsteuern berücksichtigt (glA SCHMIESZEK in B/B, § 51a Rn. 35). Um all diesen Schwierigkeiten zu entgehen, sollten die Vorauszahlungen der Zuschlagsteuern idR gesondert festgesetzt werden.

48

### C. Eintritt von Säumnisfolgen und Beitreibung (Satz 3)

**Säumnisfolgen:** Für den Fall, dass Vorauszahlungen auf die Zuschlagsteuern nach Satz 2 ohne gesonderte Festsetzung zu entrichten sind, schließt Satz 3 Halbs. 1 die Anwendung des § 240 Abs. 1 Satz 3 AO aus, so dass die Säumnisfolgen stets nach Ablauf des Fälligkeitstages eintreten. Dies ist im Hinblick auf Satz 2 zwar folgerichtig, stellt jedoch eine Benachteiligung von Stpfl. dar, die – vor allem aus Unkenntnis – die Selbstberechnung der Steuer unterlassen. Denn anders als bei festgesetzten Zahlungsverpflichtungen entfällt die Hinweisfunktion des StBescheids, in dem auf die Säumnisfolgen hingewiesen wird (zutreffend daher SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 51a Rn. 1: unangemessene gesetzgeberische Entscheidung). Zumindest bei Stpfl., die vom Lastschriftverfahren Gebrauch machen, sind entstandene Säumniszuschläge – auch ohne Antrag des Stpfl. (vgl. BFH v. 4.7.1972 – VII R 103/69, BStBl. II 1972, 806; FG Bremen v.

18.8.1992, EFG 1993, 205, rkr.) – stets zu erlassen (glA SCHMIESZEK in B/B, § 51a Rn. 35; aA FinMin. Sachs. v. 18.2.1992, FR 1992, 421).

**Beitreibung:** Wegen der in Satz 3 Halbs. 2 angeordneten entsprechenden Anwendbarkeit des § 254 Abs. 2 AO können entstandene Zuschlagsteuern ohne besonderes Leistungsgebot zusammen mit den EStVorauszahlungen beigetrieben werden. Dies gilt gleichermaßen für festgesetzte als auch für nach Satz 2 zu entrichtende Vorauszahlungen. Sind auf die Zuschlagsteuern Säumniszuschläge entstanden, findet § 254 Abs. 2 AO unmittelbare Anwendung.

Einstweilen frei.

49–50

### Erläuterungen zu Abs. 5: Rechtsbehelfe gegen Zuschlagsteuern

51

**Nach Satz 1** kann mit einem Rechtsbehelf gegen die Zuschlagsteuer weder die Bemessungsgrundlage noch die Höhe des zu versteuernden Einkommens angegriffen werden. Damit ist klargestellt, dass die EStJahresbescheide und die ESt-Vorauszahlungsbescheide Grundlagenbescheide für die Zuschlagsteuern sind (BFH v. 28.2.2001 – I R 41/99, BStBl. II 2001, 416; v. 17.4.1996 – I R 123/95, BStBl. II 1996, 619; v. 6.3.1995 – VI R 81/94, BStBl. II 1995, 463; v. 9.11.1994 – I R 67/94, BStBl. II 1995, 305) und § 351 Abs. 2 gilt (zu den Rechtsfolgen s. BFH v. 9.11.2005 – I R 10/05, BFH/NV 2006, 750). Nicht von dem Anfechtungsausschluss betroffen sind die in den Grundlagenbescheiden enthaltenen Modifikationen der Bemessungsgrundlage, zB nach Abs. 2 Satz 2 und 3; da sie sich auf die Höhe der Maßstabsteuer nicht unmittelbar auswirken und deshalb keine Klagebefugnis hinsichtlich des Grundlagenbescheids besteht, kann der Stpfl. Rechtsschutz nur im Verfahren gegen den Folgebescheid erlangen (BFH v. 28.11.2007 – I R 99/06, BFH/NV 2008, 842). **Satz 2** enthält die sich aus dem Verhältnis Grundlagen-/Folgebescheid ergebende Rechtsfolge, dass Änderungen der Bemessungsgrundlage, also der ESt., zu einer entsprechenden Änderung der Zuschlagsteuer führen. Dies gilt gleichermaßen für die Jahresfestsetzungen als auch für die Vorauszahlungen.

Einstweilen frei.

52–54

### Erläuterungen zu Abs. 6: Maßgeblichkeit der landesrechtlichen Vorschriften

55

Der Anwendungsvorbehalt in Abs. 6 trägt dem Umstand Rechnung, dass der Bundesgesetzgeber sich einerseits für die Sicherung des KiStAufkommens für verantwortlich hält, ihm aber andererseits die Gesetzgebungskompetenz für die KiSt. fehlt. Deshalb finden Regelungen, die in Abs. 2b–2d als wesentliche Grundlagen für den KiStAbzug in den Fällen der KapErtrSt. durch den Bundesgesetzgeber geschaffen worden sind, keine unmittelbare Anwendung auf die KiSt. Durch die Regelung wird andererseits klargestellt, dass die Erhebung der KiSt. auf die KapErtrSt. einer gesonderten landesgesetzlichen Regelung bedarf. Sie erleichtert im Übrigen den Landesgesetzgebern die Übernahme der bundesgesetzlichen Regelungen in das Landesrecht, da es ausreicht, wenn sich der landesgesetzliche Rechtsanwendungsbefehl auf Abs. 6 beschränkt.





## Anhang 1 zu § 51a: Solidaritätszuschlaggesetz 1995

**Schrifttum:** KESSLER, Zum Solidaritätszuschlag bei der Kapitalertragsteuer und bei der Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 EStG, DStR 1991, 1209; KORN, Der Solidaritätszuschlag in der Beratungspraxis, KÖSDI 1991, 8646; BAUM, Der Einkommensteuerbescheid als Grundlagenbescheid für den Solidaritätszuschlag, DB 1992, 1600; GILOY, Steueränderungsgesetz 1992: Zum Wegfall des Lohnsteuerjahresausgleichs, DB 1992, 1057; DÖRSCH, Förderales Konsolidierungsprogramm: Der neue Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer, DB 1993, 1440; ROSS, Zu hoher Solidaritätszuschlag für Steuerpflichtige mit Kindern, DStR 1994, 49; HARTMANN, Solidaritätszuschlag: Erhebung vom Arbeitslohn, Inf. 1995, 36; GILOY, Zur Berücksichtigung von Kinderlasten bei der Kirchensteuer und beim Solidaritätszuschlag, FR 1996, 409; K.-R. WAGNER, Ist die Verschleuderung von Steuern wirklich folgenlos?, BB 1997, 1666; PEZZER, Solidaritätszuschlag wird nicht vergütet, FR 2001, 349; BOCK/EDHOFER, Festsetzung eines negativen Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer, DB 2005, 1917.

### SolZG 1995

idF der Bek. v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4130; BStBl. I 2002, 1154), zuletzt geändert durch WachstBeschlG v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2)

### § 1

#### Erhebung eines Solidaritätszuschlags

- (1) Zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer wird ein Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe erhoben.
- (2) Auf die Festsetzung und Erhebung des Solidaritätszuschlags sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden.
- (3) Ist die Einkommen- oder Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, durch den Steuerabzug abgegolten oder werden solche Einkünfte bei der Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer oder beim Lohnsteuer-Jahresausgleich nicht erfasst, gilt dies für den Solidaritätszuschlag entsprechend.
- (4) <sup>1</sup>Die Vorauszahlungen auf den Solidaritätszuschlag sind gleichzeitig mit den festgesetzten Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer zu entrichten; § 37 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes ist nicht anzuwenden. <sup>2</sup>Solange ein Bescheid über die Vorauszahlungen auf den Solidaritätszuschlag nicht erteilt worden ist, sind die Vorauszahlungen ohne besondere Aufforderung nach Maßgabe der für den Solidaritätszuschlag geltenden Vorschriften zu entrichten. <sup>3</sup>§ 240 Abs. 1 Satz 3 der Abgabenordnung ist insoweit nicht anzuwenden; § 254 Abs. 2 der Abgabenordnung gilt insoweit sinngemäß.
- (5) <sup>1</sup>Mit einem Rechtsbehelf gegen den Solidaritätszuschlag kann weder die Bemessungsgrundlage noch die Höhe des zu versteuernden Einkommens angegriffen werden. <sup>2</sup>Wird die Bemessungsgrundlage geändert, ändert sich der Solidaritätszuschlag entsprechend.

## § 2

## Abgabepflicht

Abgabepflichtig sind

1. natürliche Personen, die nach § 1 des Einkommensteuergesetzes einkommensteuerpflichtig sind,
2. natürliche Personen, die nach § 2 des Außensteuergesetzes erweitert beschränkt steuerpflichtig sind,
3. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach § 1 oder § 2 des Körperschaftsteuergesetzes körperschaftsteuerpflichtig sind.

## § 3

## Bemessungsgrundlage und zeitliche Anwendung

(1) Der Solidaritätszuschlag bemisst sich vorbehaltlich der Absätze 2 bis 5,

1. soweit eine Veranlagung zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer vorzunehmen ist:  
nach der nach Absatz 2 berechneten Einkommensteuer oder der festgesetzten Körperschaftsteuer für Veranlagungszeiträume ab 1998, vermindert um die anzurechnende oder vergütete Körperschaftsteuer, wenn ein positiver Betrag verbleibt;
2. soweit Vorauszahlungen zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer zu leisten sind:  
nach den Vorauszahlungen auf die Steuer für Veranlagungszeiträume ab 2002;
3. soweit Lohnsteuer zu erheben ist:  
nach der nach Absatz 2a berechneten Lohnsteuer für
  - a) laufenden Arbeitslohn, der für einen nach dem 31. Dezember 1997 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird,
  - b) sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 1997 zufließen;
4. soweit ein Lohnsteuer-Jahresausgleich durchzuführen ist, nach der nach Absatz 2a sich ergebenden Jahreslohnsteuer für Ausgleichsjahre ab 1998;
5. soweit Kapitalertragsteuer oder Zinsabschlag zu erheben ist außer in den Fällen des § 43b des Einkommensteuergesetzes:  
nach der ab 1. Januar 1998 zu erhebenden Kapitalertragsteuer oder dem ab diesem Zeitpunkt zu erhebenden Zinsabschlag;
6. soweit bei beschränkt Steuerpflichtigen ein Steuerabzugsbetrag nach § 50a des Einkommensteuergesetzes zu erheben ist:  
nach dem ab 1. Januar 1998 zu erhebenden Steuerabzugsbetrag.

(2) Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer ist Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag die Einkommensteuer, die abweichend von § 2 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes unter Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes in allen Fällen des § 32 des Einkommensteuergesetzes festzusetzen wäre.

(2a) <sup>1</sup>Vorbehaltlich des § 40a Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes vom 23. Dezember 2002 (BGBl. I S. 4621) ist beim Steuerabzug vom Arbeitslohn Bemessungsgrundlage die Lohnsteuer;

beim Steuerabzug vom laufenden Arbeitslohn und beim Jahresausgleich ist die Lohnsteuer maßgebend, die sich ergibt, wenn der nach § 39b Abs. 2 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes zu versteuernde Jahresbetrag für die Steuerklassen I, II und III im Sinne des § 38b des Einkommensteuergesetzes um den Kinderfreibetrag von 4368 Euro sowie den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf von 2640 Euro und für die Steuerklasse IV im Sinne des § 38b des Einkommensteuergesetzes um den Kinderfreibetrag von 2148 Euro sowie den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf von 1320 Euro für jedes Kind vermindert wird, für das eine Kürzung der Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes nicht in Betracht kommt.<sup>2</sup> Bei der Anwendung des § 39b des Einkommensteuergesetzes für die Ermittlung des Solidaritätszuschlages ist die auf der Lohnsteuerkarte eingetragene Zahl der Kinderfreibeträge maßgebend.<sup>3</sup> Bei Anwendung des § 39f des Einkommensteuergesetzes ist beim Steuerabzug vom laufenden Arbeitslohn die Lohnsteuer maßgebend, die sich bei Anwendung des nach § 39f Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes ermittelten Faktors auf den nach den Sätzen 1 und 2 ermittelten Betrag ergibt.

(3) Der Solidaritätszuschlag ist von einkommensteuerpflichtigen Personen nur zu erheben, wenn die Bemessungsgrundlage nach Absatz 1 Nr. 1 und 2

1. in den Fällen des § 32a Abs. 5 oder 6 des Einkommensteuergesetzes 1944 Euro,
2. in anderen Fällen 972 Euro übersteigt.

(4)<sup>1</sup> Beim Abzug vom laufenden Arbeitslohn ist der Solidaritätszuschlag nur zu erheben, wenn die Bemessungsgrundlage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum

1. bei monatlicher Lohnzahlung
  - a) in der Steuerklasse III mehr als 162 Euro und
  - b) in den Steuerklasse I, II, IV bis VI mehr als 81 Euro,
2. bei wöchentlicher Lohnzahlung
  - a) in der Steuerklasse III mehr als 37,80 Euro und
  - b) in den Steuerklassen I, II, IV bis VI mehr als 18,90 Euro,
3. bei täglicher Lohnzahlung
  - a) in der Steuerklasse III mehr als 5,40 Euro und
  - b) in den Steuerklassen I, II, IV bis VI mehr als 2,70 Euro

beträgt.<sup>2</sup> § 39b Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes ist sinngemäß anzuwenden.

(5) Beim Lohnsteuer-Jahresausgleich ist der Solidaritätszuschlag nur zu ermitteln, wenn die Bemessungsgrundlage in Steuerklasse III mehr als 1944 Euro und in den Steuerklassen I, II oder IV mehr als 972 Euro beträgt.

#### § 4

##### Zuschlagsatz

<sup>1</sup>Der Solidaritätszuschlag beträgt 5,5 Prozent der Bemessungsgrundlage.

<sup>2</sup>Er beträgt nicht mehr als 20 Prozent des Unterschiedsbetrags zwischen

der Bemessungsgrundlage und der nach § 3 Abs. 3 bis 5 jeweils maßgebenden Freigrenze. <sup>3</sup>Bruchteile eines Cents bleiben außer Ansatz.

## § 5

### Doppelbesteuerungsabkommen

Werden auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Geltungsbereich dieses Gesetzes erhobene Steuern vom Einkommen ermäßigt, so ist diese Ermäßigung zuerst auf den Solidaritätszuschlag zu beziehen.

## § 6

### Anwendungsvorschrift

(1) § 2 in der Fassung des Gesetzes vom 18. Dezember 1995 (BGBl. I S. 1959) ist ab dem Veranlagungszeitraum 1995 anzuwenden.

(2) Das Gesetz in der Fassung des Gesetzes vom 11. Oktober 1995 (BGBl. I S. 1250) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 1996 anzuwenden.

(3) Das Gesetz in der Fassung des Gesetzes vom 21. November 1997 (BGBl. I S. 2743) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 1998 anzuwenden.

(4) Das Gesetz in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden.

(5) Das Gesetz in der Fassung des Gesetzes vom 21. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1978) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden.

(6) Das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1790) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2002 anzuwenden.

(7) § 1 Abs. 2a in der Fassung des Gesetzes zur Regelung der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern vom 21. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1978, 1979) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden.

(8) § 3 Abs. 2a in der Fassung des Gesetzes zur Regelung der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern vom 21. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1978, 1979) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2002 anzuwenden.

(9) § 3 in der Fassung des Artikels 7 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden.

(10) § 3 in der Fassung des Artikels 5 des Gesetzes vom 22. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2955) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden.

(11) § 3 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2010 anzuwenden.

## Allgemeine Erläuterungen zum SolZG 1995

### A. Überblick zum SolZG 1995

1

Seit dem VZ 1995 wird – wie schon in den Jahren 1991 und 1992 – ein sog. Solidaritätszuschlag erhoben.

§ 1 ordnet in Abs. 1 den SolZ als Ergänzungsabgabe zur ESt. und zur KSt. an. In Abs. 2–5 sind die Bemessungsgrundlage und die Erhebung des SolZ geregelt.

§ 2 legt den Kreis der Abgabepflichtigen abschließend fest.

§ 3 regelt in Abs. 1, 2 und 2a die Einzelheiten der Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Zuschlags und legt in Abs. 3 und 4 fest, dass der Zuschlag erst nach Überschreiten einer Mindestbemessungsgrundlage zu erheben ist.

§ 4 bestimmt den Zuschlagsatz mit 5,5 % (1995–1997: 7,5 %) der Bemessungsgrundlage.

§ 5 betrifft die StErmäßigungen, die sich aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen ergeben.

§ 6 regelt die Anwendbarkeit der Regelungen des SolZ.

### B. Rechtsentwicklung

2

Bereits vom 1.7.1991 bis zum 30.6.1992 war ein zeitlich befristeter Solidaritätszuschlag erhoben worden, der der (Mit-)Finanzierung der mit dem Beitritt der ehemaligen DDR verbundenen Belastungen dienen sollte (Ges. v. 24.6.1991, BGBl. I 1991, 1318; BStBl. I 1991, 640).

**Ges. zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms – FKPG – v. 23.6.1993** (BGBl. I 1993, 944; BStBl. I 1993, 510): Der SolZ in Höhe von 7,5 % der Bemessungsgrundlage wurde wieder eingeführt, und zwar ohne zeitliche Befristung. Nach mehrfachen Änderungen wurde ab dem VZ 1998 der SolZ auf 5,5 % abgesenkt. Auch nach der Neubekanntmachung des Gesetzes am 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4130; BStBl. I 2002, 1154) wurde das Gesetz wiederholt geändert, was in der Anwendungsregelung des § 6 zum Ausdruck kommt. Aus den Änderungen sind hervorzuheben:

**Ges. zur Regelung der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern v. 21.12.2000** (BGBl. I 2000, 1978; BStBl. I 2001, 38): Ab dem VZ 2001 wurden Regelungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage in das Gesetz aufgenommen, so dass § 51a EStG auf den SolZ keine Anwendung mehr findet.

**JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Anpassung des § 3 Abs. 2a an die Einführung des Faktorverfahrens beim LStAbzug.

**FamLeistG v. 22.12.2008** (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136): Übernahme der geänderten kindbedingten Freibeträge in die Bemessungsgrundlage des SolZ.

**WachstumsbeschleunigungsG v. 22.12.2009** (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): Erneute Anpassung der Beträge in § 3 Abs. 2a Satz 1 an die ESt.

### C. Bedeutung des SolZG

3

**Gesetzeszweck:** Nach der Gesetzesbegründung des FKPG (BTDrucks. 12/4401) hält der Gesetzgeber ein solidarisches finanzielles Opfer aller Bevölke-

rungsgruppen in Form des SolZ für erforderlich, um die mit dem FKPG verbundenen Ziele zu erreichen, nämlich die dauerhafte Finanzierung des Aufholprozesses in den neuen Bundesländern, die Bewältigung der Erblastschulden der sozialistischen Herrschaft in der ehemaligen DDR, die gerechte Verteilung der daraus resultierenden Finanzierungslasten auf die öffentlichen Haushalte und die Konsolidierung der öffentlichen Haushalte als Grundlage einer gesunden wirtschaftlichen Entwicklung.

Insbesondere die letzte Zielsetzung zeigt, dass sich die Finanzierungsfunktion nicht allein auf den „Aufbau Ost“ bezieht, sondern der SolZ darüber hinaus – wie schon der SolZ 1991 (vgl. BTDrucks. 12/220) – auch der Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs dienen soll.

**Wirtschaftliche Bedeutung:** Für den Stpfl. wirkt sich die Erhebung des SolZ wie eine Steuererhöhung aus. Mit dem Zuschlagsatz von derzeit 5,5 % trägt der SolZ in nicht unerheblichem Maße zur Steuerlastquote und mit einem Aufkommen von rund 12 Mrd. € zu den Haushaltseinnahmen des Bundes bei. Wegen der Anknüpfung an die LSt. und ESt. stammt das Aufkommen aus dem SolZ zum großen Teil aus den mittleren Einkommensschichten und insbes. aus ArbNEinkommen. Dies macht den SolZ uE rechtspolitisch fragwürdig. Denn der damit im Wesentlichen zur Finanzierung der deutschen Einheit herangezogene Personenkreis hat regelmäßig keine Möglichkeit, die EStLast und damit auch den SolZ durch stl. Gestaltungen zu verringern.

**Verfassungsmäßigkeit:** Die gegen das SolZG 1991 erhobenen verfassungsrechtl. Bedenken haben der BFH (v. 25.6.1992 – IV R 9/92, BStBl. II 1992, 702; v. 28.2.1996 – XI R 83, 84/94, BFH/NV 1996, 712) und das BVerfG (v. 19.11.1999 – 1 BvR 1167/96, NJW 1999, 797) nicht geteilt. Auch das SolZG 1995 dürfte verfassungsgemäß sein, zumal das BVerfG eine Verfassungsbeschwerde für das Jahr 2002 nicht zur Entscheidung angenommen hat (BVerfG v. 11.2.2008 – 2 BvR 1708/06, DStZ 2008, 229). Für das Jahr 2005 hat das FG München (v. 18.8.2009, EFG 2010, 166 mit Anm. BARTONE, JurisPR-SteuerR 47/2009) die Erhebung des SolZ als verfassungsgemäß angesehen (Rev. Az. BFH II R 50/09). Für das Jahr 2007 hat Nds. FG v. 25.11.2009 – 7 K 143/08, nv., die Ansicht vertreten, dass die Erhebung verfassungswidrig ist und sich deshalb für einen Vorlageschluss an das BVerfG entschieden. Anlass zur Vorlage gibt die vermehrt gestellte Frage, ob angesichts des inzwischen nach dem Beitritt der fünf sog. „neuen Bundesländer“ vergangenen Zeitraums die Erhebung der SolZ mit Blick auf die Gründe für dessen Einführung immer noch einer verfassungsrechtl. Prüfung standhält, insbes. ob ausreichende Gemeinwohlgründe für den belastenden Eingriff vorhanden sind. Zudem stellt sich die Frage der Verhältnismäßigkeit der Belastung der Bürger mit dieser Ergänzungsabgabe. Insgesamt spricht nach den bisherigen Judikaten jedoch vieles dafür, dass der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers jedenfalls für das Jahr 2007 nicht überschritten sein dürfte. Allerdings könnte – jedenfalls ab VZ ab 2008 – nunmehr in die Beurteilung einzubeziehen sein, dass der ursprüngliche Zweck des SolZ, ein „Sonderopfer“ für den „Aufbau-Ost“ zu erbringen, infolge der erheblichen Haushaltsbelastungen aufgrund der Weltwirtschaftskrise 2008/2009 in den Hintergrund getreten ist. Das könnte gegen einen Fortwirkung der ursprünglichen Gemeinwohlgründe sprechen und die weitere Frage aufwerfen, ob die Fortgeltung des SolZ bei veränderten Rahmenbedingungen zulässig ist, also ein Austausch rechtfertigender Gemeinwohlgründe zur Beibehaltung der Ergänzungsabgabe denkbar ist.

**D. Geltungsbereich des SolZG**

4

**Sachlicher Geltungsbereich:** Der SolZ wird auf die im Gesetz (§ 1 Abs. 1) genannten Steuern erhoben, also auf die KSt. und die ESt. Auf andere Steuerarten findet das SolZG keine Anwendung. Die LSt. und die KapErtrSt. sind keine eigenen Steuerarten, sondern lediglich Erhebungsformen der ESt.

**Persönlicher Geltungsbereich:** Da der SolZ ausschließlich an die Höhe der Maßstabsteuern anknüpft, sind persönliche Besteuerungsmerkmale nur mittelbar von Bedeutung, soweit sie die Höhe der Maßstabsteuer beeinflussen. Dies betrifft nur estpfl. Personen, für die § 3 Abs. 3–5 personenbezogene Modifikationen der Maßstabsteuern enthält (s. Anm. 17).

Einstweilen frei.

5

**E. Verfahrensfragen**

6

**Festsetzung des Solidaritätszuschlags:** Auch wenn der SolZ als „Ergänzungsabgabe“ (§ 1 SolZG) bezeichnet ist, handelt es sich um eine Steuer iSd. § 3 Abs. 1 AO (vgl. BFH v. 28.2.1996 – XI R 83, 84/94, BFH/NV 1996, 712). Dies hat zur Folge, dass die Vorschriften der AO über die StFestsetzung (§§ 155 ff. AO) Anwendung finden und der SolZ durch StBescheid festzusetzen ist. Die StFestsetzung erfolgt regelmäßig äußerlich zusammengefasst mit der Festsetzung der Maßstabsteuer. Gegen die Festsetzung des SolZ ist demnach der Einspruch und nachfolgend die Anfechtungsklage gegeben.

**Keine Anwendung des § 51a EStG:** Seit dem VZ 2001 findet § 51a auf den SolZ keine Anwendung mehr. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage richtet sich seitdem ausschließlich nach den Vorschriften des SolZG.

**Säumnisfolgen, Zinsen:** Da es sich beim SolZ um eine Steuer handelt, entstehen bei nicht rechtzeitiger Steuerentrichtung Säumniszuschläge (§ 240 AO). Ferner kommen die Verzinsungstatbestände der §§ 234–237 AO zur Anwendung. Hingegen fallen Vollverzinsungszinsen nach § 233a AO nicht an, da der SolZ nicht in der Aufzählung des § 233a Abs. 1 AO erwähnt ist (vgl. BMF v. 15.7.1998, BStBl. I 1998, 750; TIPKE/KRUSE, § 233a AO Tz. 3) und das SolZG selbst nicht auf § 233a AO verweist.

**Verjährung:** Die Festsetzungsfrist für den SolZ beträgt vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO). Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kj., in dem der SolZ entstanden ist (§ 170 Abs. 1 AO). Ein abweichender Beginn der Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 AO kommt nicht in Betracht, da für den SolZ keine StErklärung abzugeben ist. Dementsprechend würde die Festsetzungsfrist für den SolZ regelmäßig vor der der Maßstabsteuern ablaufen, da die StErklärungen bezüglich dieser Steuern stets frühestens im Jahr nach der Entstehung eingereicht werden. Dem wirkt jedoch die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 AO entgegen, da die Festsetzungsfrist für einen Folgebescheid nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids endet. In der Praxis wird es also kaum zu einer gesonderten Verjährung des SolZ kommen.

Einstweilen frei.

7–9

## Erläuterungen zu § 1 SolZG: Erhebung des Solidaritätszuschlags

**Nach Abs. 1** wird der SolZ als Zuschlag zur ESt. und KSt. erhoben, auf andere Steuerarten nicht. Es handelt sich beim SolZ um eine Ergänzungsabgabe und damit um eine neben der ESt. bzw. KSt. zu erhebende Steuer vom Einkommen (BFH v. 28.2.1996 – XI R 83, 84/94, BFH/NV 1996, 712). Das Aufkommen aus der Ergänzungsabgabe steht nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG allein dem Bund zu. Deshalb bedurften weder die Einführung des SolZG noch spätere Änderungen einer Zustimmung des BRat (Art. 105 Abs. 2 und 3 GG; vgl. auch BFH v. 28.2.1996 – XI R 83, 84/94 aaO).

**Abs. 2** bestimmt, dass die Vorschriften über die Festsetzung und Erhebung des EStG und des KStG auf die Festsetzung und Erhebung des SolZG entsprechend anzuwenden sind. Die Regelung ist § 51a Abs. 1 EStG entlehnt. Sie soll sicherstellen, dass Änderungen bei den Regelungen über die Maßstabsteuern sich auch für den SolZ auswirken.

**Abs. 3** entspricht § 51a Abs. 3 EStG. Soweit einem StAbzug auf Einkünfte, die auch dem SolZ unterliegen, Abgeltungswirkung zukommt, erstreckt sich die Abgeltungswirkung auch auf den SolZ. Voraussetzung ist also, dass die KSt. oder ESt. mit Abgeltungswirkung, zB durch Abzug an der Quelle, erhoben wird (vgl. auch § 51a EStG Anm. 41). Bedeutung hat dies zB

- beim StAbzug bei Kapitalerträgen, wenn die ESt. als Abgeltungssteuer erhoben wird und keine Veranlagung des Stpfl. durchgeführt wird, (§ 43 Abs. 5 EStG),
- beim StAbzug vom Arbeitslohn, sofern keine Pflichtveranlagung des ArbN erfolgt oder der Stpfl. von der Möglichkeit einer Antragsveranlagung keinen Gebrauch macht (§ 46 Abs. 2 Nr. 8 iVm. § 46 Abs. 4 EStG),
- bei beschränkt Stpfl., deren Einkünfte dem StAbzug vom Arbeitslohn oder vom Kapitalertrag oder dem StAbzug aufgrund des § 50a unterliegen (§ 50 Abs. 2 Satz 1 EStG), sofern nicht die Ausnahmetatbestände des § 50 Abs. 5 Satz 2 EStG vorliegen.

**Abs. 4** ist mit § 51a Abs. 4 EStG inhaltsgleich. Mit den Vorauszahlungen auf die Maßstabsteuern sind grundsätzlich auch Vorauszahlungen auf den SolZ zu entrichten (§ 1 Abs. 4; vgl. § 51a EStG Anm. 41).

**Abs. 5:** Mit einem Einspruch gegen die Festsetzung des SolZ können keine Einwendungen geltend gemacht werden, die die Bemessungsgrundlage oder die Höhe des zu versteuernden Einkommens betreffen. Dies stellt Satz 1 ausdrücklich klar, folgt aber schon daraus, dass die Festsetzung der Maßstabsteuer Grundlagenbescheid für die Festsetzung des SolZ ist (BFH v. 9.11.1994 – I R 67/94, BStBl. II 1995, 305; v. 17.4.1996 – I R 123/95, BStBl. II 1996, 619). Satz 2 stellt zudem sicher, dass bei einer Änderung der Bemessungsgrundlage auch der SolZ zu ändern ist. Satz 2 bildet damit eine spezialgesetzliche Änderungsgrundlage; so dass es eines Rückgriffs auf die Korrekturvorschriften der AO nicht bedarf. Die Regelung entspricht § 51a Abs. 5 EStG (vgl. § 51a EStG Anm. 46 ff.).



## Erläuterungen zu § 2 SolZG: Abgabepflicht

§ 2 regelt die subjektive StPflcht bezüglich des SolZ. Danach sind zum einen abgabepfl. alle unbeschränkt und beschränkt sowie seit dem VZ 1995 auch nach § 2 AStG erweitert beschränkt stpfl. Personen, ferner alle unbeschränkt und beschränkt kstpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen nach den §§ 1 und 2 KStG. Durch die Verweisung entspricht der Kreis der Abgabepfl. der subjektiven StPflcht bei der ESt. und KSt. 15

Einstweilen frei. 16

## Erläuterungen zu § 3 SolZG: Bemessungsgrundlage und zeitliche Anwendung

### A. Bemessung des Solidaritätszuschlags (Abs. 1)

#### I. Veranlagung zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer (Abs. 1 Nr. 1) 17

Der SolZ bemisst sich grundsätzlich nach der ESt. oder KSt. des entsprechenden VZ, also der SolZ des Jahres 10 nach der ESt./KSt. des Jahres 10 usw. (Abs. 1 Nr. 1).

**Veranlagung zur Einkommensteuer:** Soweit eine Veranlagung zur ESt. vorzunehmen ist, bemisst sich der SolZ nach der nach Abs. 2 berechneten ESt. Eine Veranlagung zur ESt. in diesem Sinne ist auch die Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG.

**Veranlagung zur Körperschaftsteuer:** Erfolgt eine Veranlagung zur KSt., ist Bemessungsgrundlage des SolZ die festgesetzte KSt. Die festgesetzte KSt. ist die gem. § 31 KStG im KStBescheid entsprechend festgesetzte Steuer. Dementsprechend wirken sich die im KStG vorgesehenen Minderungen oder Erhöhungen der KSt. unmittelbar auf die Höhe des SolZ aus. Die gilt auch bei Änderungen des KStSatzes. Bei einem vom Kj. abweichenden Wj. bemisst sich der SolZ jeweils nach der KSt., die sich zum Ende des Wj. ergibt.

**Bis zum VZ 2001** war die Bemessungsgrundlage für den SolZ, also die festgesetzte ESt. oder KSt., um die anzurechnende oder vergütete KSt. zu vermindern. Seit der Aufhebung des Anrechnungsverfahrens durch das StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433, BStBl. I 2000, 1428) hat der Gesetzeswortlaut nur noch für Altfälle Bedeutung. Eine Minderung erfolgt nur, soweit bei der Bemessungsgrundlage ein positiver Betrag verbleibt. Da also eine negative Bemessungsgrundlage nicht entstehen kann, führt die Minderung allenfalls zu einer Nichterhebung von SolZ; ein negativer SolZ kann nicht entstehen.

#### II. Vorauszahlungen (Abs. 1 Nr. 2) 18

Abs. 1 Nr. 2 bestimmt, dass Vorauszahlungen auf den SolZ zu entrichten sind, soweit Vorauszahlungen auf die ESt. oder KSt. zu leisten sind. Dies ergibt sich bereits aus § 1 Abs. 4, der inhaltlich § 51a Abs. 4 EStG entspricht. Vorauszah-

lungen auf den SolZ sind nicht nur dann zu leisten, wenn diese durch Vorauszahlungsbescheid festgesetzt sind, sondern auch dann, wenn ein solcher Bescheid (noch) nicht ergangen ist. Der Stpfl. ist in diesem Fall verpflichtet, die Steuer selbst zu errechnen und an das FA zu entrichten (vgl. auch § 51a EStG Anm. 47). Unterlässt der Stpfl. die Berechnung und Abführung, treten Säumnisfolgen unabhängig von einem Verschulden des Stpfl. ein (vgl. § 51a EStG Anm. 48, dort auch zur Kritik).

**Bemessungsgrundlage** für die Vorauszahlungen auf den SolZ sind die Vorauszahlungen auf die Maßstabsteuern der entsprechenden VZ. Maßgebend ist also nur, für welchen VZ die Vorauszahlung zu leisten ist. Auf den Zeitpunkt der Festsetzung kommt es nicht an. Bei einem abweichenden Wj. sind Vorauszahlungen des VZ, in dem das abweichende Wj. endet, bereits während des abweichenden Wj. zu entrichten (vgl. § 31 Abs. 2 KStG). Die Anrechnung dieser Vorauszahlungen erfolgt aber erst auf die für den VZ zu zahlende Steuer. Dies hat zur Folge, dass Vorauszahlungen auf den SolZ bereits vor Beginn des VZ zu zahlen sein können, in dem der SolZ entsteht. Bei Änderungen der Vorauszahlungen der Maßstabsteuern sind die Vorauszahlungen auf den SolZ entsprechend anzupassen. Dies ergibt sich schon aus dem Charakter des SolZ als Zuschlagsteuer, ist aber darüber hinaus in § 1 Abs. 5 Satz 2 ausdrücklich bestimmt. Sobald hinsichtlich der Maßstabsteuer eine Jahresveranlagung durchgeführt ist, bemisst sich der SolZ nach Abs. 1; die geleisteten SolZVorauszahlungen sind auf die danach entstandene SolZJahressteuerschuld anzurechnen.

### III. Lohnsteuerabzug (Abs. 1 Nr. 3)

Seit dem VZ 1998 bemisst sich der SolZ gem. Abs. 1 Nr. 3 iHv. 5,5 % für laufenden Arbeitslohn oder für sonstige Bezüge nach der nach Abs. 2a berechneten LSt. Damit ist klargestellt, dass sich die Bemessungsgrundlage nach Abs. 2a ermittelt. Abs. 2a ist inhaltsgleich mit § 51 Abs. 2a EStG. Zur Berechnung der maßgeblichen LSt. vgl. daher § 51a EStG Anm. 29 ff.

**Abfindungszahlungen:** Soweit bei Abfindungszahlungen, zB aus Anlass der Beendigung eines Dienstverhältnisses, der LStAbzug im Hinblick auf § 34 Abs. 1, Abs. 2 EStG mit einem ermäßigten Steuersatz erfolgt, vermindert sich mit der geringeren Steuerbelastung auch der SolZ.

**Pauschale Lohnsteuer:** Der SolZ ist auch auf die vom ArbG zu übernehmende pauschale LSt. nach den §§ 40, 40a und 40b EStG zu erheben, da es sich bei der pauschalen LSt. nur um eine besondere Erhebungsform der LSt. handelt (s. § 40 EStG Anm. 50 ff.). Gleiches gilt für die Pauschalierung der ESt. nach § 37a und § 37b EStG.

**Nettolohnvereinbarung:** Verpflichtet sich der ArbG bei einer Nettolohnvereinbarung, auch den SolZ zu übernehmen, stellt die Übernahme des SolZ einen geldwerten Vorteil für den ArbN dar, der wiederum der LSt. und damit auch dem SolZ unterliegt. Deshalb ist die LSt. aus dem Bruttolohn zu berechnen, der nach Kürzung um die Lohnabzüge einschließlich des SolZ den ausgezahlten Nettolohn ergibt (BLÜMICH/LINDBERG, § 3 SolZG 1995 Rn. 10).

**IV. Lohnsteuer-Jahresausgleich (Abs. 1 Nr. 4)**

20

Der SolZ bemisst sich in den Fällen des LStJA nach der sich nach Abs. 2a ergebenden JahresLSt. Die Vorschrift hat ausschließlich Bedeutung für den LStJA durch den ArbG.

**V. Kapitalertragsteuer (Abs. 1 Nr. 5)**

21

Als Bemessungsgrundlage des SolZ dient auch die KapErtrSt., die von den in § 43 EStG genannten Kapitalerträgen zu erheben ist. Der Zinsabschlag hätte keiner ausdrücklichen Erwähnung bedurft, da es sich dabei lediglich um eine Form der Erhebung der KapErtrSt. handelt (BLÜMICH/LINDBERG, § 3 SolZG 1995 Rn. 17). Ab dem VZ 2009 ist die Verweisung auf den Zinsabschlag gegenstandslos, da die ESt. von den Einkünften aus Kapitalvermögen grundsätzlich durch einen StAbzug von 25 % vorgenommen wird (§ 32d EStG), dem Abgeltungswirkung zukommt (§ 43 Abs. 5 EStG). Die Bemessungsgrundlage des SolZ ist die KapErtrSt., die sich nach Anwendung des Steuersatzes auf die stpfl. Kapitaleinkünfte ergibt. Damit erhöht sich der Abzugsbetrag um den SolZ. Die mit dem StAbzug der KapErtrSt. verbundene Abgeltungswirkung erfasst auch den SolZ. Dies folgt schon aus § 1 Abs. 3. Kommt es zur einer Veranlagung, zB infolge eines Antrags des Stpfl. im Rahmen der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG, richtet sich die Höhe des SolZ nach der festgesetzten ESt. Der StAbzugsbetrag ist anzurechnen.

Da die KapErtrSt. erst in dem Zeitpunkt entsteht, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen (§ 44 Abs. 1 Satz 2 EStG) und auch erst in diesem Moment der StAbzug vorzunehmen ist, entsteht auch der SolZ erst in diesem Zeitpunkt. Dies kann bei langfristigen Geldanlagen, bei denen die Kapitalerträge erst am Ende der Laufzeit in einer Summe zufließen, dazu führen, dass wirtschaftlich gesehen auch Erträge erfasst werden, die über mehrere VZ erwirtschaftet worden sind.

**Kein Solidaritätszuschlag auf Kapitalertragsteuer nach § 43b EStG:** Als Bemessungsgrundlage des SolZ scheidet wegen der gesetzlich vorgeschriebenen Ausnahmeregelung jedoch die KapErtrSt. aus, die nach § 43b EStG erhoben wird. Es handelt sich um eine Sonderregelung, die auf der Umsetzung von Art. 5 der Mutter/Tochter-Richtlinie (v. 23.7.1990, ABl. EG Nr. L 225, 6) beruht. Die Regelung dient der Vermeidung einer Doppelbesteuerung mit KSt. bei unternehmerischen Beteiligungen im Bereich der EU. Durch den Verzicht auf die Erhebung des SolZ wird sichergestellt, dass nicht system- und möglicherweise gemeinschaftsrechtswidrig eine Belastung mit SolZ entsteht.

**VI. Steuerabzug nach § 50a EStG (Abs. 1 Nr. 6)**

22

Sofern bei beschränkt Stpfl. ein StAbzugsbetrag nach § 50a EStG zu erheben ist, bemisst sich der SolZ nach dem zu erhebenden StAbzugsbetrag. Ob der StAbzug nach diesem Zeitpunkt zu erfolgen hat, bestimmt sich nach § 50a Abs. 5 EStG. Danach kommt es auf den Zufluss bei dem beschränkt Stpfl. an. Ist mit dem StAbzug die ESt. nach § 50 Abs. 2 EStG abgegolten, erfasst die Abgeltungswirkung auch den SolZ. Ordnet das FA einen StAbzug zur Sicherstellung des StAnspruchs an (§ 50a Abs. 7 EStG), ist auf den Sicherstellungsbetrag ebenfalls der SolZ zu erheben.

23 **B. Bemessungsgrundlage bei der Einkommensteuer (Abs. 2)**

Abs. 2 definiert die Bemessungsgrundlage, auf die nach Abs. 1 Nr. 1 der SolZ zu erheben ist. Die Regelung übernimmt inhaltsgleich die in § 51a Abs. 2 Satz 1 EStG enthaltene allgemeine Bestimmung einer Bemessungsgrundlage für die Erhebung von Zuschlagsteuern auf die ESt. (vgl. daher § 51a EStG Anm. 24). Danach sind die kindbedingten Freibeträge des § 32 Abs. 6 EStG bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den SolZ stets zu berücksichtigen. Dies gilt auch dann, wenn das Existenzminimum des Kindes durch die Zahlung von Kindergeld gewährleistet wird. Da bei der Gewährung von Kindergeld Kinderfreibeträge bei der Berechnung der ESt. nicht mehr berücksichtigt werden, würde es bei Kindergeldzahlungen zur einer erhöhten Bemessungsgrundlage des SolZ kommen. Mit der Korrektur der Bemessungsgrundlage um die Kinderfreibeträge wird sichergestellt, dass das Existenzminimum der Kinder Eingang in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage findet.

24 **C. Steuerabzug vom Arbeitslohn (Abs. 2a)**

Für den StAbzug vom Arbeitslohn enthält Abs. 2a eine eigenständige Regelung der Bemessungsgrundlage für den SolZ. Die Vorschrift entspricht § 51a Abs. 2a EStG. Zu Einzelheiten vgl. daher § 51a EStG Anm. 29 ff.

Dass der ArbG verpflichtet ist, neben der LSt. auch den auf die LSt. entfallende SolZ einzubehalten und abzuführen, ergibt sich aus den §§ 38 ff. EStG iVm. § 1 Abs. 2 SolZG.

25 **D. Nullzone bei einkommensteuerpflichtigen Personen (Abs. 3–5)**

**Abs. 3** sieht eine sog. Nullzone vor, innerhalb derer auf die Bemessungsgrundlage kein SolZ erhoben wird. Die Nullzone kommt nur bei estpfl. Personen, also natürlichen Personen, zur Anwendung; für kstpfl. Subjekte gibt es keine Entlastung. Die Regelung dient der Entlastung von Geringverdienern und soll das Existenzminimum vom Besteuerungszugriff freihalten. Unterhalb der im Gesetz genannten Beträge wird kein SolZ erhoben. Die Nullzone ist sowohl bei der Jahresveranlagung als auch bei den EStVorauszahlungen zu berücksichtigen, da Abs. 3 nicht nur auf Abs. 1 Nr. 1, sondern insgesamt auf Abs. 1 verweist.

**Abs. 4** bewirkt, dass die Nullzone bereits beim StAbzug vom laufenden Arbeitslohn berücksichtigt wird. Zu diesem Zweck werden die Jahresbeträge entsprechend den Lohnzahlungszeiträumen umgerechnet.

Bei abweichenden Lohnzahlungszeiträumen ist nach Abs. 4 Satz 2 § 39b Abs. 4 EStG entsprechend anzuwenden. Danach ergibt sich die Bemessungsgrundlage, bis zu der kein SolZ zu erheben ist, indem die Grenzen mit der Zahl der Kalendertage oder Wochen vervielfacht werden, die dem Lohnzahlungszeitraum entspricht.

**Abs. 5** stellt klar, dass die Nullzone auch bei der Durchführung des LStJA zur Anwendung kommt. Da bereits seit dem VZ 1991 der von ArbN vorzunehmende LStJA durch die Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG ersetzt ist, hat die Vorschrift nur noch Bedeutung für den LStJA durch den ArbG nach § 42b EStG.

26–29 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu § 4 SolZG:  
Zuschlagsatz**

30

**Höhe des Zuschlagsatzes:** Seit dem VZ 1998 beträgt der Zuschlagsatz 5,5 % der Bemessungsgrundlage nach Abs. 3. Für die VZ 1995–1997 betrug der Zuschlagsatz 7,5 %. Bei abweichenden Wj. Ist für die Berechnung des SolZ das Jahr maßgeblich ist, in dem das Wj. endet (s. auch Anm. 14).

**Abmilderung der Belastung:** Nach Satz 2 beträgt der SolZ nicht mehr als 20 % des Unterschiedbetrags zwischen der Bemessungsgrundlage und der Freigrenze („Nullzone“) nach § 3 Abs. 3–5. Auf diese Weise sollen Stpfl., die die Nullzone nur geringfügig überschreiten, nur im verminderten Umfang zum SolZ herangezogen werden.

**Keine Centbruchteile:** Satz 3 stellt sicher, dass Bruchteile eines Cents bei der Erhebung des SolZ außer Ansatz bleiben.

**Erläuterungen zu § 5 SolZG:  
Steueraufkommensverteilung bei Doppelbesteuerungs-  
abkommen**

31

§ 5 bestimmt, dass Ermäßigungen bei Steuern vom Einkommen, die ihre Rechtsgrundlage in DBA finden, zuerst auf den SolZ zu beziehen sind. Damit sind Fallgestaltungen gemeint, in denen DBA zB eine Steuerbelastung auf einen bestimmten Prozentsatz der Bemessungsgrundlage begrenzen. In diesen Fällen erfasst die Kürzung der Steuer zuerst den SolZ, so dass die Maßstabsteuer bis zur vollen Höhe des zulässigen Prozentsatzes erhoben werden kann. Für den Stpfl. bleibt die Regelung wirtschaftlich ohne Auswirkung, da er stets nur den Höchstbetrag zu entrichten hat, wobei es für ihn unerheblich ist, ob in dem zu entrichtenden Betrag SolZ enthalten ist. Wirtschaftliche Auswirkungen entstehen jedoch auf der Seite der Steuergläubiger. Denn da die Kürzung zunächst nur das dem Bund zustehende Aufkommen aus dem SolZ betrifft, bleibt das verbleibende Aufkommen aus der Maßstabsteuer, die Bund und Ländern gemeinsam zusteht, unverändert. Auf diese Weise werden Steuerausfälle bei den Ländern und Gemeinden vermieden. Soweit zu Lasten des Stpfl. im Wege des StAbzugs SolZ erhoben wurde, ist dieser auf Antrag durch das BZSt. zu erstatten (vgl. auch BLÜMICH/LINDBERG, § 5 SolZG Rn. 1).

**Erläuterungen zu § 6 SolZG:  
Anwendungsvorschrift**

32

§ 6 enthält in seinen Abs. 1–11 Anwendungsbestimmungen für die nach Inkraft-Treten des Gesetzes erfolgten Gesetzesänderungen.

## Anhang 2 zu § 51a: Kirchensteuern

**Schrifttum:** Über Schrifttum zur pauschalen Kirchenlohnsteuer s. § 40. GIESE, Deutsches Kirchensteuerrecht, Stuttgart 1910 (Nachdruck: Amsterdam 1965); MIKAT, Grundfragen des Kirchensteuerrechts unter besonderer Berücksichtigung der Verhältnisse in Nordrhein-Westfalen, Gedächtnisschrift für Hans PETERS, Berlin/Heidelberg/New York 1967, 340 ff.; ENGELHARDT, Die Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland, Bad Homburg/Berlin/Zürich 1968; HOLLERBACH, Die Kirchen unter dem Grundgesetz, Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer (VVDStRL) 26 (1968), 57; HOFFMANN/RIEM, Zur Mitwirkung der Arbeitgeber bei der Erhebung der Kirchensteuer, *StuW* 1973, 90; POCHHAMMER, Die Kirchensteuer bei glaubens- und konfessionsverschiedenen Ehen, Diss. Berlin 1976; BÄCHER, Kirchenmitgliedschaft und Kirchensteuerpflicht, Gerbrunn bei Würzburg 1980; FRIEBE, Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland, *DStZ* 1980, 465; MARRÉ, Die Kirchenfinanzierung in Kirche und Staat der Gegenwart. Die Kirchensteuer im internationalen Umfeld kirchlicher Abgabensysteme und im heutigen Sozial- und Kulturstaat Bundesrepublik Deutschland, Essen 1982; KIRCHHOF, Ehe und Familie im staatlichen und kirchlichen Steuerrecht, Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche Bd. 21, Münster 1986, 7; KIRCHHOF, Die Einkommensteuer als Maßstabsteuer für die Kirchensteuer, *DStZ* 1986, 25; GILOY, Die Steuerreform aus kirchensteuerlicher Sicht, *FR* 1988, 43; GILOY/KÖNIG, Kirchensteuerrecht in der Praxis, 3. Aufl. Neuwied 1993; MARRÉ, Das kirchliche Besteuerungsrecht, in Handbuch des Staatskirchenrechts, hrsg. v. LISTL/PIRSON, Band I, Berlin 1994, 1101 ff.; K. J. WAGNER, Zur persönlichen Steuerpflicht im Kirchensteuerrecht, *FR* 1996, 10; GILOY, Zur Berücksichtigung von Kinderlasten bei der Kirchensteuer und beim Solidaritätszuschlag, *FR* 1996, 409; LIST, Kirchensteuer, *BB* 1997, 17; DRÜEN/RÜPING, Verfassungs- und Rechtsfragen der Kirchensteuer, *StuW* 2004, 178; PETERSEN, Die Anknüpfung der Kirchensteuer an die Einkommensteuer durch § 51a EStG, Bochumer Kirchensteuerstag 2004, 101; GILOY, Alternative Besteuerungsgrundlagen für die Kirchensteuer vom Einkommen, Bochumer Kirchensteuerstag 2004, 165; HOFMANN, Mindestkirchensteuer im Halbeinkünfteverfahren – Wie sich ein guter gesetzlicher Ansatz zu einem schlechten Gesetz entwickelt hat, *DB* 2005, 2157; HOMBURG, Das Halbeinkünfteverfahren und die Kirchensteuer, *FR* 2008, 153; HOMBURG, Neues zur Kirchensteuer, *DStR* 2009, 2179; OLTMANN, Endgültiger Verlust von Verlusten bei der Kirchensteuer? Verfassungskonforme Auslegung von § 51a Abs. 2 EStG, *BB* 2009, 2014.

### 1 A. Entwicklung und Bedeutung der Kirchensteuer

Die KiSt. tragen seit über 100 Jahren wesentlich zur Finanzierung der Kirchen bei (zur Rechtsentwicklung vgl. ENGELHARDT, Die Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland, 1968, 134 ff.; MARRÉ, Handbuch des Staatskirchenrechts, 1994, 1101; LIST, *BB* 1997, 17). Dabei hat sich die Erhebung von KiSt. als Zuschlag zur ESt. bzw. LSt., insbes. auch die Einbeziehung der KiSt. in das LStAbzugsverfahren (zur Entwicklung insoweit K.J. WAGNER, Die Pauschalierung der Lohn- und Lohnkirchensteuer, 1988, 114), bewährt. Mit der steigender Abgabenbelastung bei vielfach zugleich real sinkenden Einkommen steigt jedoch das Interesse an der KiSt. Vermeidung. Nicht zuletzt aus diesem Grund nimmt die Zahl der Kircheng Austritte in den letzten Jahren kontinuierlich zu.

Eine mit staatlicher Hilfe erhobene KiSt. als Finanzierungsinstrument der Kirchen ist vor allem eine deutsche Erscheinung. Nur in wenigen anderen europäischen Staaten finden sich ähnlich ausgeprägte Regelungen. So wird auch in der Schweiz landesweit KiSt. erhoben, allerdings in Form eines dezentralisierten Ortskirchensteuersystems. In den skandinavischen Ländern kann die KiSt. nur von der noch mit dem Staat verbundenen Hauptreligion des Landes erhoben werden, also der evangelisch-lutherischen Kirche. In Österreich werden zivil-

prozessual einklagbare und beitreibbare Kirchenbeiträge auf privatrechtl. Grundlage erhoben. In Spanien und Italien steht dem Stpfl. ein Wahlrecht zu, ob er einen bestimmten Prozentsatz seiner LSt. oder ESt. der Kirche zur Verfügung stellt oder ob er diesen Betrag dem Staat für die Finanzierung humanitärer und sozialer Aufgaben belässt.

Die Rechtfertigung der KiStErhebung, insbes. die Mitwirkung des Staates bei der StErhebung, ist Mitte der 1990er-Jahre einmal mehr in die Diskussion geraten (Nachweise bei List, BB 1997, 17). Dabei ging es zumeist um die Frage, ob angesichts einer sich wandelnden Gesellschaft die bevorzugte Stellung einiger – weniger – Religionsgemeinschaften noch zeitgemäß ist. Obwohl die Frage inhaltlich sicher noch diskussionswürdig wäre, ist die Diskussion derzeit wieder verstummt. Das KiStSystem steht damit aktuell nicht vor durchgreifenden Änderungen, wohl auch weil für eine vollständige Trennung von Staat und Kirche eine Verfassungsänderung (s. auch Anm. 3) erforderlich wäre, für die sich eine parlamentarische Mehrheit nicht finden dürfte.

Im internationalen Wettbewerb der Steuersysteme spielt die KiSt. als eine auf natürliche Personen bezogene Steuer bislang keine Rolle. Auswirkungen könnten sich durch eine weitergehende Harmonisierung der direkten Steuern ergeben, da dadurch jedenfalls mittelbar die Bemessungsgrundlage der KiSt. betroffen sein könnte. Würden zB die direkten Steuern zugunsten indirekter Steuern vermindert, würde sich dies bei der gegenwärtigen Anknüpfung an direkte Steuern unmittelbar auf das Aufkommen aus der KiSt. auswirken.

Im nationalen Recht hat die Einführung der KapErtrSt. als Abgeltungsteuer ab dem VZ 2009 großen Einfluss auf die KiSt., da die Kapitalerträge nicht mehr in die Bemessungsgrundlage der individuellen ESt. einfließen und damit nicht mehr Teil der Maßstabsteuer für die KiSt. wären. Um Steuerausfälle der Kirchen zu vermeiden, hat der – für die KiStGesetzgebung nicht zuständige Bundesgesetzgeber – in § 51a Abs. 2b–d EStG Sonderregelungen zur Erhebung der KiSt. auf die KapErtrSt. getroffen. Die Regelungen stellen ein Angebot an die Landesgesetzgeber dar, die Regelungen im Rahmen eines Rechtsanwendungsbefehls in das Landesrecht zu inkorporieren (s. § 51a EStG Anm. 4).

Einstweilen frei.

2

## **B. Rechtsgrundlagen der Kirchensteuer**

3

Bei der KiStErhebung in der Bundesrepublik greifen verfassungsrechtl., staatsrechtl., landesrechtl. und kirchenrechtl. Rechtsgrundlagen ineinander. Die KiStErhebung gehört zu den „gemeinsamen Angelegenheiten von Staat und Kirche“ (BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413, 416/60, BVerfGE 19, 206 [217]).

**Verfassungsrechtliche Vorgaben:** Das Recht der Kirchen auf KiStErhebung ist verfassungsrechtl. garantiert. Nach Art. 137 Abs. 6 Weimarer Verfassung (WRV), der gem. Art. 140 GG vollgültiges Verfassungsrecht des Grundgesetzes ist (BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413, 416/60, BVerfGE 19, 206 [219]), sind die Religionsgesellschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, berechtigt, KiSt. aufgrund der bürgerlichen Steuerlisten nach Maßgabe landesrechtl. Bestimmungen zu erheben. Dabei ordnet und verwaltet jede Religionsgesellschaft ihre Angelegenheiten selbständig innerhalb der Schranken der für alle geltenden Gesetze (Art. 137 Abs. 3 WRV). Aus diesen verfassungsrechtl. Vorgaben folgt nicht nur die Berechtigung, sondern die Verpflichtung des Staates, die Erhebung von KiSt. zu ermöglichen (vgl. BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, BVerfGE 73, 388; BVerwG v. 17.1.1995 – 8 B 212/94, StRK KiSt Hessen

R. 6). Die Schaffung und Ausgestaltung der für den Steuereingriff erforderlichen Rechtsgrundlagen hat der Verfassungsgeber den Landesgesetzgebern zugewiesen. Diese sind verpflichtet, die Voraussetzungen für die StErhebung durch den Erlass landesgesetzlicher Regelungen zu schaffen. Damit liegt die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz für das KiStRecht bei den Ländern. Auch eine Rahmengesetzgebungskompetenz steht dem Bund nicht zu. Wollen die Landesgesetzgeber bundesgesetzliche Regelungen, zB des EStRechts, für die KiSt. übernehmen, bedarf es dazu entsprechender landesgesetzlicher Regelungen. Dazu reicht eine sog. dynamische Verweisung aus (BFH v. 1.7.2009 – I R 76/08, BFH/NV 2009, 1708), wenn der Landesgesetzgeber die bundesrechtl. Regelungen offenkundig und konkret in seinen Regelungswillen aufgenommen hat (s. § 51a Anm. 55). Das Besteuerungsrecht der Kirchen findet seine Grenze in den Grundrechten des Einzelnen. Aus Art. 4 GG folgt auch das Grundrecht der negativen Bekenntnisfreiheit, das den Staat zur weltanschaulich-religiösen Neutralität verpflichtet (vgl. BFH v. 7.12.1994 – I R 24/93, BStBl. II 1995, 507 mwN). Diese Neutralität haben die Landesgesetzgeber bei der Ausgestaltung der KiSt-Gesetze zu wahren. Wesentlicher Ausfluss des Neutralitätsgebots ist der Grundsatz, dass nur derjenige dem Steuereingriff unterworfen werden darf, der Mitglied einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft ist (s. Anm. 7).

**Landesgesetzliche Regelungen:** Die Länder haben von ihrer Gesetzgebungskompetenz durch Erlass von KiSt(Rahmen-)Gesetzen und Durchführungsverordnungen Gebrauch gemacht. Da es den Landesgesetzgebern frei steht, die StErhebung in allen Einzelheiten selbst zu regeln oder sich auf eine allgemeine Ermächtigung zur Erhebung der KiSt. zu beschränken und die Einzelheiten der Ausgestaltung den Religionsgemeinschaften zu überlassen, weisen die KiStGesetze der Länder eine unterschiedliche Regelungsdichte auf.

**Beitrittsgebiet:** In den neuen Bundesländern trat mit der Wiedervereinigung zum 3.10.1990 das Grundgesetz einschließlich der Kirchenartikel in Kraft. Damit war im Beitrittsgebiet wieder eine Rechtsgrundlage für die KiStErhebung geschaffen. Da sich die Kirchen frühzeitig entschlossen haben, von dem Besteuerungsrecht Gebrauch zu machen, wurde bereits in den Einigungsvertrag vom 31.8.1990 (BGBl. I 1990, 889) ein KiStGesetz aufgenommen, das mit dem Einigungsvertrag in Kraft trat. Diese Regelungen haben die Länder, denen nunmehr die Gesetzgebungskompetenz zusteht, teils unverändert übernommen.

**Übersicht über die KiStGesetze der Länder** (vgl. auch [www.steuer-forum-kirche.de](http://www.steuer-forum-kirche.de)):

Land	Gesetz vom	zuletzt geändert
Baden-Württemberg	15.6.1978, GBl. 1978, 470	14.10.2008, GBl. 2008, 3356
Bayern	21.11.1994, GVBl. 1994, 1026	22.12.2008, BayGVBl. 2008, 973
Berlin	8.11.1997, GVBl. 1997, 607	4.2.2009, GVBl. 2009, 23
Brandenburg	18.12.2008, GVBl. 2008, 358	
Bremen	23.8.2001, GBl. 2001, 263	18.11.2008, GBl. 2008, 388
Hamburg	15.10.1973, GVBl. 1973, 431	16.12.2008, GVBl. 2008, 438
Hessen	12.2.1986, GVBl. I 1986, 89	19.11.2008, GVBl. I 2008, 981



Land	Gesetz vom	zuletzt geändert
Mecklenburg-Vorpommern	20.12.2008, GVBl. 2008, 415	
Niedersachsen	10.7.1986, GVBl. 1986, 281	10.12.2008, GVBl. 2008, 396
Nordrhein-Westfalen	22.4.1975, GVNW 1975, 438	18.11.2008, GVNW 2008, 720
Rheinland-Pfalz	24.2.1971, GVBl. 1971, 59	16.10.2008, GVBl. 2008, 252
Saarland	1.6.1977, AmtsBl. 1977, 599	10.9.2008, AmtsBl. 2008, 1662
Sachsen	14.2.2002, GVBl. 2002, 487	3.4.2009, GVBl. 2009, 159
Sachsen-Anhalt	7.12.2001, GVBl. 2001, 557	17.12.2008, GVBl. 2008, 454
Schleswig-Holstein	18.10.1975, GVOBl. 1975, 219	25.11.2008, GVOBl. 2008, 691
Thüringen	3.3.2000, GVBl. 2000, 12	16.12.2008, GVBl. 2008, 585

**Kirchenrecht:** Die kistrechtl. Vorschriften der Länder werden durch KiStOrdnungen und -Beschlüsse der steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaften konkretisiert. Die Zuständigkeit für den Erlass dieser Ordnungen und Beschlüsse richtet sich nach innerkirchlichem Verfassungsrecht. Die kirchlichen Vorschriften bedürfen der staatlichen Anerkennung oder Genehmigung sowie der Bekanntmachung in den kirchlichen Amtsblättern. Nach BVerfG v. 23.10.86 – 2 BvL 7/84 (BVerfGE 73, 388) gilt Art. 80 Abs. 1 GG (ausreichende Bestimmung der Ermächtigung nach Inhalt, Zweck und Ausmaß im Gesetz) nicht für die Ermächtigung der Kirchen in staatlichen KiStGesetzen.

Einstweilen frei.

4

## C. Das Kirchensteuerschuldverhältnis

### I. Überblick

5

**Voraussetzungen der Kirchensteuerpflicht:** Die KiStPflicht setzt nach den KiStG der Länder voraus

- Kirchenangehörigkeit einer steuererhebungsberechtigten Kirche oder Glaubensgemeinschaft und
- Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Kirchengebiet.

**Kirchensteuerarten:** Nach dem Wortlaut der verfassungsrechtl. Bestimmungen können KiSt. als Zuschlag zu den staatlichen Steuern erhoben werden; eine Beschränkung auf bestimmte Steuerarten ist nicht vorgesehen. In der Praxis haben sich die Kirchen für die Erhebung einer KirchenEST. als Zuschlag zur EST. entschieden. Lediglich einige jüdische Gemeinden sehen einen KiStZuschlag zur (weggefallenen) Vermögensteuer vor. Auch die KiSt. vom Grundbesitz hat nur geringe Bedeutung (vgl. Nachweise bei GILROY/KÖNIG, Kirchensteuerrecht in der

Praxis, 3. Aufl. 1993, 43 ff., 166 ff.). Darüber hinaus sehen die KiStG durchweg die Erhebung eines Kirchgelds vor, das auch neben der Zuschlagsteuer erhoben werden kann. Eine Besonderheit stellt in einigen Bundesländern das sog. besondere Kirchgeld bei glaubensverschiedenen Ehegatten dar (s. Anm. 11).

**Kirchensteuererhebung:** Die KirchenESt. wird als Zuschlag zur ESt. bzw. LSt. mit einem festen Zuschlagsatz erhoben (s. Anm. 11).

6

## II. Steuergläubiger

Nur die Religionsgemeinschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, sind zur Erhebung von KiSt. berechtigt (Art. 137 Abs. 6 WRV). Andere Religionsgemeinschaften sind zwar in ihrem Bestand und ihrer Religionsausübung durch Art. 4 GG geschützt. Daraus lässt sich jedoch keine Berechtigung zur Erhebung von KiSt. herleiten. Ob eine Religionsgemeinschaft den Status einer öffentlich-rechtl. Körperschaft innehat, richtet sich nicht nach verfassungsrechtl. Bestimmungen. Das Grundgesetz setzt zwar voraus, dass die KiStErhebung nur zugunsten öffentlich-rechtl. Körperschaften erfolgen soll, bestimmt aber nicht, unter welchen Voraussetzungen eine Religionsgemeinschaft als öffentlich-rechtl. Körperschaft anzuerkennen ist. Es gilt: Hatte die Religionsgemeinschaft den Status einer öffentlich-rechtl. Körperschaft schon vor Inkraft-Treten der WRV inne, ist dieser Status bis heute erhalten geblieben (BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, 253 [257]). Im Übrigen ist ein Erwerb dieses Status auch gegenwärtig noch möglich und vollzieht sich nach landesrechtl. Bestimmungen (dazu BFH v. 16.12.1996 – I B 43/96, BFH/NV 1997, 529). Die Anerkennung erfasst die jeweilige Religionsgemeinschaft und ihre regionalen Untergliederungen. Bei späteren Abspaltungen ist uE eine erneute Anerkennung erforderlich (zum Anerkennungsverfahren ausführlich ENGELHARDT, Die Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland, 1968, 40 ff.). Da die StErhebung nur „nach Maßgabe landesrechtlicher Bestimmungen“ erfolgt, muss die bestehende Heheberechtigung in das Landesrecht transformiert werden. Es muss gesetzlich geregelt sein, auf welche Religionsgemeinschaften die KiStG der Länder anwendbar sein sollen. Dies geschieht in aller Regel durch Vorschriften, die die Heheberechtigung ausdrücklich auf alle heheberechtigten Religionsgemeinschaften erstrecken. Nur in Hamburg setzt die Anwendung des KiStG Hamb. auf andere als die evangelisch-lutherische Kirche und die römisch-katholische Kirche einen Antrag und eine entsprechende Verordnung voraus (§ 1 Abs. 2 KiStG Hamb.; vgl. K.J. WAGNER, FR 1996, 10).

7

## III. Steuerschuldner

**Kirchensteuerpflicht nur bei natürlichen Personen:** Nur Angehörige/Mitglieder einer Religionsgemeinschaft können Schuldner von KiSt. sein. Eine Mitgliedschaft kann nur bei natürlichen Personen entstehen. Eine Kirchenmitgliedschaft von PersGes. oder juristischen Personen kommt nicht in Betracht, da diese ihrem Wesen nach bekenntnisfremd sind (BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413, 414/60, BVerfGE 19, 206 [216]). Ob ein Mitgliedschaftsverhältnis zu einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft besteht, bestimmt sich nach innerkirchlichem Recht (BVerfG v. 31.3.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, 415 [422]; BFH v. 6.10.1993 – I R 28/93; BStBl. II 1994, 253). Unklar ist, ob eine natürliche Person auch gegenüber mehreren Religionsgemeinschaften

KiStpfl. sein kann. Eine gesetzliche Regelung in den KiStG fehlt. UE kommt es darauf an, ob aufgrund kirchenrechtl. Mitgliedsbestimmungen eine Mehrfachmitgliedschaft möglich ist (K.J. WAGNER, FR 1996, 10; aA FG München v. 2.7.1993, EFG 1994, 167, rkr.).

**Erwerb der Mitgliedschaft:** Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft vollzieht sich nach den Mitgliedschaftsbestimmungen der Religionsgemeinschaften.

► *Christliche Religionsgemeinschaften:* Die christlichen Religionsgemeinschaften knüpfen für die Entstehung der Mitgliedschaft an den Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt im Bereich der Kirche und an die Taufe an (räumliche und konfessionelle Beziehung). Diese Anknüpfung ist verfassungsgemäß, sofern der Betroffene jederzeit die Möglichkeit hat, die Mitgliedschaft zu beenden (BVerfG v. 31.3.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, 415 [421]; BFH v. 11.12.1985 – I R 207/84, BStBl. II 1986, 569). Bei einem Wohnsitzwechsel im Inland bleibt bei Angehörigen der römisch-katholischen Kirche die Kirchenmitgliedschaft schon deshalb erhalten, weil sich die römisch-katholische Kirche als Weltkirche versteht. Bei den evangelischen Kirchen enthält das Kirchengesetz der EKD über die Kirchenmitgliedschaft, das kirchliche Meldewesen und den Schutz der Daten (v. 11.10.1976, Amtsblatt der EKD 1976, 389) den Grundsatz, dass sich die Mitgliedschaft innerhalb der Gliedkirchen fortsetzt. Bei Zuzug aus dem Ausland bedarf es bei weltumspannenden Religionsgemeinschaften keines Mitgliedschaftserwerbs. Bei den nicht weltumspannenden Religionsgemeinschaften vollzieht sich der Mitgliedschaftserwerb nicht automatisch. Bei der EKD soll jedoch ausreichen, wenn der Zuziehende gegenüber einer kirchlichen oder staatlichen Stelle zum Ausdruck gebracht hat, dass er im Ausland einer bekenntnisverwandten Religionsgemeinschaft angehört hat. Dazu kann auch die Angabe gegenüber der Meldebehörde ausreichen (BFH v. 18.1.1995 – I R 89/94, BStBl. II 1995, 475; LIST, BB 1997, 17; differenzierend K.J. WAGNER, FR 1996, 10 [14]). Im Zweifel trägt jedoch der KiStGläubiger die Feststellungslast für die Kirchenmitgliedschaft.

► *Andere Religionsgemeinschaften:* Knüpft der Erwerb einer Mitgliedschaft nicht an einen förmlichen Akt an, muss zur räumlichen Beziehung zur steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft das Bekenntnis hinzutreten, der Gemeinschaft anzugehören (BFH v. 6.10.1993 – I R 28/93, BStBl. II 1994, 253). Durch Abstammung und Wohnsitz allein kann uE eine Mitgliedschaft nicht entstehen (BFH v. 24.3.1999 – I R 124/97, BStBl. II 1999, 499; aA BVerwG v. 9.7.1965 – VII C 16/62, BVerwGE 31, 330). Ob ein Bekenntnis vorliegt, lässt sich nur anhand der Umstände des Einzelfalls bestimmen; auch insoweit trifft die die Steuer begehrende Religionsgemeinschaft die Feststellungslast.

Hat der Stpfl. ein Bekenntnis abgegeben, wirkt dies bis zu einer Beendigung der KiStPfl. fort. Es nicht erforderlich, sich in jedem VZ gesondert zur Religionsgemeinschaft zu bekennen (BFH v. 24.3.1999 – I R 124/97, BStBl. II 1999, 499).

**Beendigung der Kirchensteuerschuldnerschaft:** Die KiStPfl. endet infolge einer Austrittserklärung durch den Stpfl. Diesbezüglich ergangene staatliche, landesrechtl. Austrittsregelungen gehen kirchlichen Regelungen vor, die teilweise eine Aufkündigung der Mitgliedschaft nicht vorsehen. Dies gilt auch für einen Austritt nach dem Recht der ehemaligen DDR (FG Meck.-Vorp. v. 21.3.1995, EFG 1995, 1115, rkr.; FG München v. 16.10.1993, EFG 1996, 491, rkr.). Die Austrittserklärung wird mit dem Zugang bei der für die Entgegennahme zuständigen Stelle wirksam. Sieht das Gesetz den Eingang bei einem bestimmten

Amtsträger, zB dem Standesbeamten vor, kommt es nicht auf den Zugang bei der Behörde, sondern auf die Kenntnisaufnahme des Amtsträgers an (VGH Mannheim v. 18.3.1997, ZAP EN-Nr. 554/97). Im Zweifel hat der Stpfl. das Vorliegen der Austrittsvoraussetzungen nachzuweisen (FG Meck.-Vorp. v. 21.3.1995, EFG 1995, 1115, rkr.). Die Austrittserklärung ist bedingungsfeindlich, kann also insbes. nicht auf die KiStPflicht beschränkt werden. Es ist nicht zu beanstanden, wenn die Wirkungen des Austritts für die Zwecke der KiSt. erst mit Ablauf des Austrittsmonats eintreten; eine über diesen Zeitraum hinausgehende KiStPflicht wäre jedoch eine verfassungswidrige Inanspruchnahme eines Nichtmitglieds. Nach Ansicht des BFH (v. 15.10.1997 – I R 33/97, BStBl. II 1998, 126) ist eine Regelung, nach der die KiSt. für die Kalendermonate, in denen die StPflicht gegeben war, mit je  $\frac{1}{12}$  des Betrags erhoben wird, der sich bei ganzjähriger StPflicht als Jahressteuerschuld ergäbe, verfassungsgemäß. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die damit entstehende „verdeckte Nachversteuerung“ nur solche nach dem Austritt zufließenden Bezüge erfasst, die (auch) während der Zeit der Mitgliedschaft erwirtschaftet wurden (BFH v. 15.10.1997 – I R 33/97 aaO). Damit bleibt die Frage offen, ob die Zweifelung auch dann verfassungsgemäß ist, wenn die Einkünfte keinen wirtschaftlichen Bezug zu der Zeit der Kirchenmitgliedschaft haben, wenn sie zB zum Ausgleich von in Zukunft entgehenden Einnahmen dienen, zB Abfindungszahlungen. In solchen Fällen spricht uE vieles dafür, dass diese Zahlungen auch nicht mittelbar der KiSt. unterworfen werden dürfen und der Stpfl. nicht auf den Erlassweg verwiesen werden darf (aA BFH v. 15.10.1997 – I R 33/97 aaO).

**Wiedererwerb der Kirchenmitgliedschaft nach Austritt:** Nach einem Austritt kann die KiStPflicht wieder neu entstehen. Als Mindestanforderung wird man verlangen müssen, dass der Betroffene durch einen Willensakt zu erkennen gibt, der Religionsgemeinschaft (wieder) anzugehören. Ob es einer förmlichen Rücknahme der gegenüber den staatlichen Stellen ausgesprochenen Austrittserklärung bedarf, scheint uE zweifelhaft (K.J. WAGNER, FR 1996, 10 [17]; aA LIST, BB 1997, 17 [21]). Soweit der (Wieder-)Eintritt nach kirchenrechtl. Regelungen unter bestimmten formellen Voraussetzungen steht, sind diese für den (Wieder-)Beginn der KiStPflicht maßgeblich. Nicht ausreichend ist, wenn der Betroffene am Gemeindeleben teilnimmt. Den Nachweis dafür, dass (erneut) eine KiStPflicht entstanden ist, muss die Religionsgemeinschaft führen.

**Kein Zurückbehaltungsrecht:** Der Stpfl. kann die KiStZahlungen nicht mit der Begründung zurückbehalten, die Religionsgemeinschaft verstoße gegen die ihr obliegenden religiösen Pflichten oder habe seelsorgerische oder sonstige Leistungen nicht erbracht (BFH v. 15.5.2007 – I B 147/06, BFH/NV 2007, 1710; Hess. VGH v. 5.7.1994, NVwZ 1995, 815).

8–10 Einstweilen frei.

11

#### IV. Bemessungsgrundlage

Alle KiStGesetze der Länder sehen vor, dass eine KiSt. als Zuschlag zur ESt. bzw. LSt. oder KapErtrSt. erhoben werden kann. Dies entspricht der verfassungsrechtl. Vorgabe, die Steuererhebung „aufgrund der bürgerlichen Steuerlisten“ zu ermöglichen, und ist auch im Übrigen verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (BFH v. 5.2.2003 – I B 51/02, BFH/NV 2003, 1092; LIST, BB 1997, 17 [21 mwN]). Die Anknüpfung an die ESt./LSt./KapErtrSt. als Bemessungsgrundlage hat für die Religionsgemeinschaften den Vorteil, dass die Entwicklung

eigener Bemessungsgrundlagen entbehrlich und eine verfahrenstechnisch einfache Steuererhebung möglich ist (KIRCHHOF, DStZ 1986, 25 [34]). Die damit verbundene Abhängigkeit des KiStAufkommens von der Höhe der ESt. wird im Hinblick auf die Effektivität der StErhebung hingenommen.

**Bemessungsgrundlage nach § 51a EStG:** Alle KiStG der Länder bestimmen, dass Bemessungsgrundlage der KiSt. die nach § 51a EStG berechnete ESt./LSt. ist. Auf diese Weise ist sichergestellt, dass auch bei der KiStErhebung das Existenzminimum der Kinder des Stpfl. vom Steuerzugriff verschont bleibt. Darüber hinaus finden sich in § 51a Abs. 2b–d EStG die für die Erhebung von KiSt. auf die KapErtrSt. maßgeblichen Regelungen. Damit liegt die wesentliche Bedeutung des § 51a EStG im Bereich der KiSt. Dem entspricht, dass § 51a Abs. 6 EStG den Landesgesetzgebern explizit das „Angebot“ macht, auf § 51a EStG als Grundlage der KiStErhebung zurückzugreifen (s. § 51a Anm. 55).

**Bemessungsgrundlage bei Ehegatten:**

▶ *Bei getrennt veranlagten Ehegatten* bemisst sich die KiSt. nach der ESt. des kistpfl. Ehegatten.

▶ *Bei zusammenveranlagten Ehegatten* ergibt sich die Problematik, wie die KiSt. aus der in einer Summe festgesetzten ESt. zu berechnen ist. Dabei ist der Grundsatz zu beachten, dass ein Ehegatte, der keiner steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehört, nicht zur KiSt. herangezogen werden darf. Es sind drei Fallgruppen zu unterscheiden:

- beide Ehegatten gehören der gleichen steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft an (konfessionsgleiche Ehe),
- die Ehegatten gehören verschiedenen steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaften an (konfessionsverschiedene Ehe),
- nur einer der Ehegatten gehört einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft an (glaubensverschiedene Ehe).

▷ *Konfessionsgleiche Ehe:* Die gemeinsame ESt./LSt. beider Ehegatten bildet die Bemessungsgrundlage. Ein Aufteilungsproblem entsteht nicht, da die Steuer nur einem Steuergläubiger zufließt.

▷ *Konfessionsverschiedene Ehe:* Lange Zeit entsprach es der Praxis, dass die KiSt. in konfessionsverschiedenen Ehen je zur Hälfte auf die beiden Religionsgemeinschaften aufgeteilt wurde. Diese hatte zur Folge, dass bei Zusammenveranlagung und einer Einkommensdifferenz zwischen den Ehegatten die Religionsgemeinschaft des weniger verdienenden Ehegatten an den Zahlungen des mehr verdienenden Ehegatten beteiligt wurde. Erzielt ein Ehegatte keine Einkünfte, erhielt dessen Religionsgemeinschaft dennoch die Hälfte der insgesamt anfallenden KiSt. Dies hielt die Rspr. für verfassungskonform (BFH v. 15.3.1995 – I R 85/94, BStBl. II 1995, 547; BVerfG v. 20.4.1966 – 1 BvR 16/66, BVerfGE 20, 40). Das ist uE bedenklich: Denn der mehr verdienende Stpfl. kann eine Anwendung des Halbbteilungsgrundsatzes nur durch die Wahl einer getrennten Veranlagung vermeiden, also um den Preis des Verlusts der Vorteile der Zusammenveranlagung. Hinzu kommt, dass die Religionsgemeinschaft des weniger verdienenden Ehegatten Steueranteile aus dem Einkommen eines Angehörigen einer anderen Konfession erhält. Dies ist nicht nur eine Verteilungsfrage zwischen den Religionsgemeinschaften (so LIST, BB 1997, 17 [22]), sondern stellt uE eine Heranziehung eines Nichtmitglieds zur KiSt. dar (krit. auch WASSERMEYER, Festschr. F. Klein, 1994, 504). Die Länder sind nunmehr flächendeckend von dieser Praxis abgerückt und nehmen eine Aufteilung nach den Anteilen der Ehegatten an den Einkünften

vor. Diese Handhabung ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (FG München v. 13.3.1997, EFG 1997, 1043, rkr.).

- ▷ *Glaubensverschiedene Ehe*: Bei glaubensverschiedenen Ehen erfolgt die Berechnung der KiSt nach der ESt., die auf die Einkünfte des kirchenangehörigen Ehegatten entfällt. Darüber hinaus sehen die Bundesländer die Erhebung eines sog. besonderen Kirchgelds bei glaubensverschiedenen Ehegatten vor. Dabei wird von dem der Religionsgemeinschaft angehörenden Ehegatten neben der KirchESt. oder KirchenLSt. eine zusätzliche Steuer erhoben, die an den Lebensführungsaufwand des nicht der Kirche angehörenden Ehegatten anknüpft. Sowohl der BFH (v. 25.1.2006 – I R 62/05, nv.; v. 21.12.2005 – I R 44/05, nv.; v. 19.10.2005 – I R 76/04, BStBl. II 2006, 274) als auch das BVerfG (v. 23.10.1986 – 2 BvL 7, 8/84, NJW 1987, 943) gehen davon aus, dass die Erhebung des besonderen Kirchgelds verfassungsgemäß ist. Allerdings ist gegen BFH vom 21.12.2005 – I R 44/05 aaO noch eine Verfassungsbeschwerde beim BVerfG anhängig (Az. BVerfG 2 BvR 591/06). UE lässt sich in der Anknüpfung des besonderen Kirchgelds an den Lebensführungsaufwand eines Nichtmitglieds durchaus eine unzulässige Belastung des Nichtmitglieds mit KiSt. sehen, das letztlich wirtschaftlich die Steuer zu tragen hat. Der Hinweis auf Unterhalts- und/oder Taschengeldansprüche dürfte jedenfalls dann zu einer Rechtfertigung des Kirchgelds nicht genügen, wenn diese nicht ausreichen, das Existenzminimum des KiStpfl. zu decken.

## V. Steuererhebung

**Einkommensteuerveranlagung:** Bei Stpfl., bei denen eine EStVeranlagung durchgeführt wird, wird die KiSt. regelmäßig zusammen mit der ESt. in einem Bescheid festgesetzt. Trotz der äußerlichen Verbindung handelt es sich um eine selbständige StFestsetzung, die auch gesondert angefochten werden kann (s. Anm. 15). Bei Ehegatten ist der Bescheid über die KiStFestsetzung nur an den jeweils der steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehörenden Ehegatten zu adressieren (BFH v. 29.6.1994 – I R 131/94, BFH/NV 1995, 439). Da nach allen KiStG der Länder § 51a EStG Anwendung findet, sind bei der Festsetzung von EStVorauszahlungen auch KiStVorauszahlungen zu leisten (FG Köln v. 18.8.1997, EFG 1998, 331). Wird eine EStFestsetzung geändert, ist die KiStFestsetzung entsprechend anzupassen. Die EStFestsetzung ist Grundlagenbescheid für die KiStFestsetzung.

**Antragsveranlagung:** Auch bei einer Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG ist KiSt. festzusetzen. Der Stpfl. kann den Antrag nicht auf die ESt. beschränken (s. auch § 51a EStG Anm. 17).

**Lohnsteuer:** Der ArbG ist verpflichtet, neben der LSt. auch die darauf entfallende KiSt. einzubehalten und abzuführen. Diese Verpflichtung sowie die Haftung bei Nichterfüllung dieser Verpflichtung ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (BVerfG v. 17.2.1977 – 1 BvR 33/76, BVerfGE 44, 103; BFH v. 24.10.1975 – VI R 82/73, BStBl. II 1976, 104). Für den Abzug der KiSt. sind die Eintragungen auf der LStKarte oder die übermittelten Besteuerungsmerkmale des ArbN maßgebend. Solange also trotz Beendigung der KiStPflicht (zB durch Kirchenaustritt) die LStKarte nicht geändert ist, ist der ArbG weiterhin verpflichtet, die KiSt. einzubehalten und abzuführen.

**Pauschale Lohnsteuer:** Bei Pauschalierung der LSt. nach den §§ 40, 40 und 40b EStG wird der ArbG Schuldner der auf die pauschale LSt. entfallenden KiSt. Dazu s. ausf. § 40 Anm. 62 ff.

**Pauschale Einkommensteuer:** In den Fällen der Pauschalierung der ESt. durch Dritte nach § 37a EStG und der Pauschalierung der ESt. bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG ist die pauschale ESt. Bemessungsgrundlage der KiSt, da die Regelungen über die pauschale LSt. auf die pauschale ESt. entsprechende Anwendung finden (BMF v. 28.12.2006, BStBl. I 2007, 76; s. auch § 40 EStG Anm. 62 ff.).

**Kappung:** In einigen Ländern ist eine Kappung der KiSt. auf einen Höchstsatz von 3 % bzw. 3,5 % vorgesehen. Eine rechtl. Verpflichtung der Länder, eine solche Regelung zu schaffen, gibt es jedoch nicht (FG Nürnberg. v. 11.7.1996, EFG 1996, 1237, rkr.).

**Kapitalertragsteuer:** Auch soweit die KapErtrSt. als Abgeltungsteuer erhoben wird (§ 43 Abs. 5), kann auf die KapErtrSt. KiSt. erhoben werden. Die rechtl. Vorgaben hierzu enthalten § 51a Abs. 2b–2d EStG, die jedoch nur Anwendung finden, soweit die landesgesetzlichen Regelung sie für anwendbar erklärt haben (s. § 51a EStG Anm. 55). Dies ist jedoch im gesamten Bundesgebiet der Fall, wobei auch eine sog. dynamische Verweisung auf die Geltung des § 51a EStG ausreichend ist.

Einstweilen frei.

13–14

## VI. Rechtsbehelfsverfahren

15

**Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren:** Die Festsetzung der KiSt. kann mit dem Einspruch angefochten werden. Mit dem Rechtsbehelf gegen die KiSt-Festsetzung kann jedoch weder die Bemessungsgrundlage noch die Höhe der Maßstabsteuer angegriffen werden. Dies folgt schon aus dem Umstand, dass die KiSt-Festsetzung Folgebescheid der ESt-Festsetzung ist, und wird durch die entsprechende Anwendbarkeit des § 51a Abs. 5 Satz 1 EStG klargestellt (s. § 51a EStG Anm. 51). Dementsprechend können mit dem Einspruch gegen die KiSt-Festsetzung nur Einwendungen gegen Voraussetzungen einer Inanspruchnahme als KiStSchuldner vorgebracht werden, zB Wirksamkeit und Zeitpunkt eines Kirchenaustritts, Zugehörigkeit zu einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft. Eine Anfechtung ist jedoch in Bezug auf Einwendungen möglich, die sich nicht auf die Berechnung der ESt. als Maßstabsteuer, sondern auf deren Modifikationen zum Zweck der Berechnung der KiSt. beziehen (BFH v. 28.11.2007 – I R 99/06, BFH/NV 2008, 842). Ein Einspruch gegen die KiSt-Festsetzung ist nicht gegen das FA, sondern gegen die Religionsgemeinschaft zu richten. Darauf ist in der Rechtsbehelfsbelehrung hinzuweisen. Eine unrichtige Rechtsbehelfsbelehrung kann zur Folge haben, dass die Einspruchsfrist des § 355 AO nicht in Gang gesetzt wird, sondern die Jahresfrist nach § 356 Abs. 2 AO gilt.

**Klageverfahren:** Nach Abschluss des Einspruchsverfahrens kann der Stpfl. Klage erheben. Dabei ist in einigen Ländern der Verwaltungsrechtsweg, in den anderen Ländern der Finanzrechtsweg eröffnet. Diese Rechtswegzersplitterung führt nicht nur zu Abgrenzungsschwierigkeiten (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 33/97, BStBl. II 1998, 126), sondern auch zT zu einer widersprüchlichen Rspr. der einzelnen Gerichtsbarkeiten. Es wäre der Anwendung des KiStRechts dien-

lich, wenn die Zuständigkeit bei nur einer Gerichtsbarkeit begründet werden könnte (List, BB 1997, 17 [24]).

**Übersicht Rechtsweg:**

<b>Verwaltungsrechtsweg</b>	<b>Finanzrechtsweg</b>
Baden-Württemberg, Berlin, Brandenburg, Bremen, Hessen, Niedersachsen, Rheinland-Pfalz, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein	Bayern, Hamburg, Nordrhein-Westfalen, Mecklenburg-Vorpommern, Saarland, Sachsen, Thüringen