

Anhang zu § 51a

Inhaltsübersicht

A. Solidaritätszuschlaggesetz 1995 . . . 1

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zum SolZG 1995	1		
1. Grundinformation zum SolZG	1	c) Lohnsteuerabzug (§ 3 Abs. 1 Nr. 3 SolZG) . . .	19
2. Rechtsentwicklung des SolZG	2	d) Lohnsteuer-Jahresausgleich (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 SolZG)	20
3. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des SolZG	3	e) Kapitalertragsteuer (§ 3 Abs. 1 Nr. 5 SolZG)	21
4. Geltungsbereich des SolZG	4	f) Steuerabzug nach § 50a EStG (§ 3 Abs. 1 Nr. 6 SolZG)	22
5. Verfahrensfragen zum SolZG	6	2. Bemessungsgrundlage bei der Einkommensteuer (§ 3 Abs. 2 SolZG)	23
II. Erhebung des Solidaritätszuschlags (§ 1 SolZG)	10	3. Steuerabzug vom Arbeitslohn (§ 3 Abs. 2a SolZG)	24
III. Abgabepflicht (§ 2 SolZG)	15	4. Nullzone bei einkommensteuerpflichtigen Personen (§ 3 Abs. 3 bis 5 SolZG)	25
IV. Bemessungsgrundlage und zeitliche Anwendung (§ 3 SolZG)	17	V. Zuschlagsatz (§ 4 SolZG)	30
1. Bemessung des Solidaritätszuschlags (§ 3 Abs. 1 SolZG)	17	VI. Steueraufkommensverteilung bei Doppelbesteuerungsabkommen (§ 5 SolZG)	31
a) Veranlagung zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG)	17	VII. Anwendungsvorschrift (§ 6 SolZG)	32
b) Vorauszahlungen (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 SolZG)	18		

B. Kirchensteuern 33

	Anm.		Anm.
I. Entwicklung und Bedeutung der Kirchensteuer	33	1. Steuergläubiger	38
II. Rechtsgrundlagen der Kirchensteuer	35	2. Steuerschuldner	39
III. Kirchensteuerschuldverhältnis	38	3. Bemessungsgrundlage	43
		4. Steuererhebung	44
		5. Rechtsbehelfsverfahren	47

A. Solidaritätszuschlaggesetz 1995

idF der Bekanntmachung v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4130; BStBl. I 2002, 1154), zuletzt geändert durch FamEntlastG v. 29.11.2018 (BGBl. I 2018, 2210; BStBl. I 2018, 1374)

§ 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 mit Ausnahme des § 36a der 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) ¹Die 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. ²Solange 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. ³§ 240 Abs. 1 Satz 3 der Abgabenordnung ist insoweit nicht anzuwenden; § 254 Abs. 2 der Abgabenordnung gilt insoweit sinngemäß.

(5) ¹Mit einem Rechtsbehelf gegen den Solidaritätszuschlag kann weder die Bemessungsgrundlage noch die Höhe des zu versteuernden Einkommens angegriffen werden. ²Wird 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 an-

- zurechnende 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) ¹Vorbehaltlich des § 40a Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 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 Steuerklasse I, II und III im Sinne des § 38b des Einkommensteuergesetzes um den Kinderfreibetrag von 4980 Euro (*ab VZ 2020: 5172 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 2490 Euro (*ab VZ 2020: 2586 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. ²Bei der Anwendung des § 39b des Einkommensteuergesetzes für die Ermittlung des Solidaritätszuschlages ist die als Lohnsteuerabzugsmerkmal gebildete Zahl der Kinderfreibeträge maßgebend. ³Bei 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, vermindert um die Einkommensteuer nach § 32d Abs. 3 und 4 des Einkommensteuergesetzes,
1. in den Fällen des § 32a Abs. 5 oder 6 des Einkommensteuergesetzes 1944 Euro,
 2. in anderen Fällen 972 Euro
- übersteigt. Auf die Einkommensteuer nach § 32d Absatz 3 und 4 des Einkommensteuergesetzes ist der Solidaritätszuschlag ungeachtet des Satzes 1 zu erheben.
- (4) ¹Beim 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 Steuerklasse 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 Steuerklasse I, II, IV bis VI mehr als 2,70 Euro
- beträgt. ²§ 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 Steuerklasse I, II oder IV mehr als 972 Euro beträgt.

§ 4

Zuschlagsatz

¹Der Solidaritätszuschlag beträgt 5,5 Prozent der Bemessungsgrundlage. ²Er beträgt nicht mehr als 20 Prozent des Unterschiedsbetrags zwischen der Bemessungsgrundlage, vermindert um die Einkommensteuer nach § 32d Absatz 3 und 4 des Einkommensteuergesetzes, und der nach § 3 Abs. 3 bis 5 jeweils maßgebenden Freigrenze. ³Bruchteile eines Cents bleiben außer Ansatz. ⁴Der Solidaritätszuschlag auf die Einkommensteuer nach § 32d Absatz 3 und 4 des Einkommensteuergesetzes beträgt ungeachtet des Satzes 2 5,5 Prozent.

§ 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.

(12) ¹§ 3 Absatz 3 und § 4 in der Fassung des Artikels 31 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) sind erstmals für den Veranlagungszeitraum 2011 anzuwenden. ²Abweichend von Satz 1 sind § 3 Absatz 3 und § 4 in der Fassung des Artikels 31 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) auch für die Veranlagungszeiträume 2009 und 2010 anzuwenden, soweit sich dies zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirkt.

(13) § 3 Absatz 2a Satz 2 in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom 7. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2592) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2012 anzuwenden.

(14) ¹§ 3 Absatz 2a Satz 1 in der am 23. Juli 2015 geltenden Fassung ist erstmals anzuwenden auf laufenden Arbeitslohn, der für einen nach dem 30. November 2015 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 30. November 2015 zufließen. ²Bei der Lohnsteuerberechnung auf laufenden Arbeitslohn, der für einen nach dem 30. November 2015, aber vor dem 1. Januar 2016 endenden täglichen, wöchentlichen und monatlichen Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, ist zu berücksichtigen, dass § 3 Absatz 2a Satz 1 in der am 23. Juli 2015 geltenden Fassung bis zum 30. November 2015 nicht angewandt wurde (Nachholung). ³Das Bundesministerium der Finanzen hat dies im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder bei der Aufstellung und Bekanntmachung der entsprechenden Programmablaufpläne zu berücksichtigen (§ 52 Absatz 3a Satz 3 des Einkommensteuergesetzes).

(15) § 3 Absatz 2a in der am 1. Januar 2016 geltenden Fassung ist erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. Dezember 2015 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2015 zufließen.

(16) Das Gesetz in der Fassung des Gesetzes vom 19. Juli 2016 (BGBl. I S. 1730) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2016 anzuwenden.

(17) § 3 Absatz 2a in der am 1. Januar 2017 geltenden Fassung ist erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. Dezember 2016 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2016 zufließen.

(18) § 3 Absatz 2a in der am 1. Januar 2018 geltenden Fassung ist erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. Dezember 2017 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2017 zufließen.

(19) § 3 Absatz 2a in der am 1. Januar 2019 geltenden Fassung ist erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. Dezember 2018 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2018 zufließen.

(20) § 3 Absatz 2a in der am 1. Januar 2020 geltenden Fassung ist erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. Dezember 2019 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2019 zufließen.

I. Allgemeine Erläuterungen zum SolZG 1995

Schrifttum: KESSLER, Zum Solidaritätszuschlag bei der Kapitalertragsteuer und bei der Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 EStG, DSrR 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, Föderales 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; BRK, Die unzulässige Richtervorlage zum Solidaritätszuschlag und die Frage nach der zeitlichen Befristung von Ergänzungsabgaben, FR 2010, 1002; BRON/SEIDEL, Handlungsdruck aufgrund der verfassungsrechtlichen Bedenken gegen den Solidaritätszuschlag im Zeitalter der Abgeltungsteuer, DStR 2010, 700; HILGERS/HOLLY, Die Verfassungskonformität des Solidaritätszuschlags, DB 2010, 1419; KANZLER, Auf dem Weg zum permanenten Solidaritätszuschlag?, FR 2011, 901; MEBBACHER-HÖNSCH, Solidaritätszuschlag ist verfassungsgemäß, HFR 2011, 1011; HEY, Steuerrecht zwischen Umverteilung und Standortpolitik, DStZ 2017, 632; KUBE, Verfassungsrechtliche Problematik der fortgesetzten Erhebung des Solidaritätszuschlags, DStR 2017, 1792; HOCH, Verfassungsrechtliche Fragen des Solidaritätszuschlags: abschaffen, abschmelzen oder beibehalten?, DStR 2018, 2410; RAMA, Der Solidaritätszuschlag – eine Übergangslösung ohne Ende?, DVP 2018, 23.

1 1. Grundinformation zum SolZG

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

Der SolZ iHv. 5,5 % wird als Ergänzungsabgabe zur ESt und zur KSt erhoben (§ 1). Obwohl mit § 51a eine Regelung zur Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern besteht, enthalten § 1 Abs. 2 bis 4 und § 3 eigenständige Vorschriften zur Bemessungsgrundlage und zur Erhebung des SolZ.

Der Kreis der Abgabepflichtigen ist in § 2 enumerativ aufgezählt. Er wird neben natürlichen Personen, die nach § 1 EStG estpfl. sind oder nach § 2 AStG erweitert beschränkt stpfl. sind, von den KStSubjekten nach § 1 und § 2 KStG erhoben.

Die Einzelheiten der Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Zuschlags sind in § 3 Abs. 1, 2 und 4 geregelt. Der SolZ knüpft grds. an die veranlagte ESt und KSt an. Auf Vorauszahlungen ist ebenso SolZ zu entrichten wie auf die LSt und die KapErtrSt. Ähnlich wie bei der Bemessungsgrundlage nach § 51a wird die Bemessungsgrundlage des SolZ um die Freibeträge für Kinder vermindert (§ 3 Abs. 2a). Um geringe Einkünfte zu entlasten, sehen Abs. 3 und 4 vor, dass der Zuschlag erst nach Überschreiten einer Mindestbemessungsgrundlage zu erheben ist.

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

2 2. Rechtsentwicklung des SolZG

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 (Gesetz v. 24.6.1991, BGBl. I 1991, 1318; BStBl. I 1991, 640).

Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms v. 23.6.1993 – FKPG (BGBl. I 1993, 944; BStBl. I 1993, 510): Der SolZ iHv. 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:

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

JSStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Anpassung des § 3 Abs. 2a an die Einf. 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.

JSStG v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Ergänzung von Abs. 3; der auf stpfl. Kapitalerträge entfallende Erhöhungsbetrag der EStG wird ab dem VZ 2011 von der Ermittlung der Freigrenze ausgenommen. Wirkt sich die Neuregelung zugunsten des Stpfl. aus, findet sie auch in den VZ 2008 und 2009 Anwendung (§ 6 Abs. 12).

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Anpassung von § 3 Abs. 2a Satz 2 an das ELStAM-Verfahren ab dem VZ 2012 (§ 6 Abs. 13).

Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags v. 16.7.2015 (BGBl. I 2015, 1202; BStBl. I 2015, 566): Da die Bemessungsgrundlage für den SolZ nicht auf der Grundlage von § 51a berechnet wird, wurde § 3 Abs. 2a Satz 1 durch Art. 3 Nr. 1 und Art. 4 Nr. 1 im Wege einer Folgeänderung an die Anhebung der Kinderfreibeträge angepasst. Ferner entfällt die bisherige statische Verweisung durch die Streichung der Bezugnahme auf eine bestimmte Gesetzesfassung des § 40a Abs. 2. Für den VZ 2015 wird danach ein Kinderfreibetrag von 4512 € und für die VZ ab 2016 ein Kinderfreibetrag von 4608 € (StKlassen I, II und III) bzw. 2256 €/2304 € (StKlasse IV) bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage des SolZ berücksichtigt (§ 6 Abs. 14 und 15).

InvStRefG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 731): In § 1 Abs. 2 wird klargestellt, dass die Regelungen über die Beschränkung der Anrechenbarkeit der KapErtrSt bei der Festsetzung und Erhebung des SolZ keine Anwendung finden (§ 6 Abs. 16).

Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen v. 20.12.2016 – BEPS-UmsG (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5): In § 3 Abs. 2a Satz 1 wird durch Art. 10 Nr. 1 und Art. 11 Nr. 1 als Folgeänderung – erneut – die Anhebung der Kinderfreibeträge nachvollzogen. Für den VZ 2017 wird ein Kinderfreibetrag von 4716 € und für die VZ ab 2018 ein Kinderfreibetrag von 4788 € (StKlassen I, II und III) bzw. 2358 €/2394 € (StKlasse IV) bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage des SolZ berücksichtigt (§ 6 Abs. 17 und 18).

Gesetz zur steuerlichen Entlastung der Familien sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen (Familienentlastungsgesetz – FamEnt-

lastG) v. 29.11.2018 (BGBl. I 2018, 2210; BStBl. I 2018, 1374): In § 3a Abs. 2a Satz 1 wird wiederum im Wege einer Folgeänderung durch Art. 4 Nr. 1 und Art. 5 Nr. 1 die Anhebung der Kinderfreibeträge nachvollzogen. Für den VZ 2019 wird ein Kinderfreibetrag von 4980 € (StKlassen I, II und III) bzw. 2490 € (StKlasse IV) und für die VZ ab 2020 von 5172 € (StKlassen I, II und III) bzw. 2586 € (StKlasse IV) bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage des SolZ berücksichtigt (§ 6 Abs. 19 und 20).

Entwurf eines Zweiten Datenschutz-Anpassungs- und Umsetzungsgesetzes EU (2. DSAnpUG-EU) v. 1.10.2018 (BTDrucks. 19/4674): Es ist beabsichtigt, § 51a EStG an die VO EU 2016/679 v. 27.4.2016 (ABl. EU Nr. L 119, 1; ABl. EU Nr. L, 314, 72; ABl. EU Nr. L 127, 2 [Datenschutz-GrundVO]) anzupassen. Es soll sichergestellt werden, dass die zum Zwecke der Erhebung der ESt und KSt erhobenen personenbezogenen Daten wie bisher auch für die Erhebung des SolZ im Wege des Steuerabzugs verwendet werden dürfen.

3 3. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des SolZG

Gesetzeszweck: Nach der Gesetzesbegründung des FKPG (BTDrucks. 12/4401) hält der Gesetzgeber ein solidarisches finanzielles Opfer aller Bevölkerungsgruppen 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 das Ziel der allgemeinen Konsolidierung und die von vornherein fehlende Befristung sowie die nicht im Gesetz zum Ausdruck kommende Zweckbeschränkung zeigen, 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 dient.

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 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 Einkommenschichten und insbes. aus ArbN-Einkommen. Dies macht den SolZ 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, die der Gesetzgeber insbes. Beziehern höherer Einkommen in vielfältiger Form zur Verfügung stellt. Auch die Privilegierung der Einkünfte aus Kapitalvermögen durch die im Vergleich zur Regelbesteuerung niedrige StBelastung lässt sich mit dem im SolZG angesprochenen Solidaritätsgedanken wenig in Einklang bringen.

Verfassungsmäßigkeit: Die gegen das SolZG 1991 erhobenen verfassungsrechtl. Bedenken haben der BFH (BFH v. 25.6.1992 – IV R 9/92, BStBl. II 1992, 702; BFH v. 28.2.1996 – XI R 83, 84/94, BFH/NV 1996, 712) und das BVerfG (BVerfG v. 19.11.1999 – 1 BvR 1167/96, NJW 1999, 797) nicht geteilt. Für den SolZG 1995 wird die Frage der Verfassungsmäßigkeit immer wieder

aufgeworfen, zuletzt in einem erneuten Vorlagebeschluss des Nds. FG (Nds. FG v. 21.8.2013 – 7 K 143/08, DStRE 2014, 534, Az. BVerfG 2 BvL 6/14). Der BFH hält die Fortgeltung des SolZ jedenfalls bis zum VZ 2007 für verfassungsgemäß (BFH v. 21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43, VZ 2007; BFH v. 21.7.2011 – II R 50/09, BFH/NV 2011, 1655, VZ 2005). Das BVerfG hat gegen die Entsch. des BFH gerichtete Verfassungsbeschwerden nicht zur Entsch. angenommen (BVerfG v. 10.6.2013 – 2 BvR 2121/11, 2 BvR 1942/11, nv.; BVerfG v. 11.2.2008 – 2 BvR 1708/06, DStZ 2008, 229, für 2002). Nachdem das BVerfG einen ebenfalls 2007 betreffenden (ersten) Vorlagebeschluss des Nds. FG (Nds. FG v. 25.11.2009 – 7 K 143/08, EFG 2010, 1071) als unzulässig verworfen hat (BVerfG v. 8.9.2010 – 2 BvL 3/10, BFH/NV 2010, 2217), geht das Nds. FG in einem den gleichen Streitfall betreffenden (zweiten) Vorlagebeschluss (Nds. FG v. 21.8.2013 – 7 K 143/08, DStRE 2014, 534, Az. BVerfG 2 BvL 6/14) erneut mit anderer Begr. von der Verfassungswidrigkeit aus. Anlass zur Vorlage gibt weiterhin die Frage, ob angesichts des inzwischen nach dem Beitritt der fünf sog. neuen Bundesländer vergangenen Zeitraums die Erhebung des SolZ mit Blick auf die Gründe für dessen Einf. immer noch einer verfassungsrechtl. Prüfung standhält, insbes., ob ausreichende Gemeinwohlgründe für den belastenden Eingriff vorhanden sind. Darüber hinaus stellt das Gericht in Frage, ob die Fortführung einer Ergänzungsabgabe unter dem Aspekt vorübergehender Bedarfsspitzen noch zulässig ist, wenn es gleichzeitig zu wiederholten und auf Dauer angelegten Einnahmемinderungen durch StErmäßigungen kommt. Insgesamt spricht nach den bisherigen Judikaten des BFH jedoch vieles dafür, dass er den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers jedenfalls bis zum Jahr 2011 nicht als überschritten ansehen dürfte. Den Gründen der Entsch. des BFH (BFH v. 21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43; BFH v. 21.7.2011 – II R 50/09, BFH/NV 2011, 1655; BFH v. 14.11.2018 – II R 64/15, BFH/NV 2019, 340) lässt sich – wenn auch nur als obiter dictum – entnehmen, dass der BFH wohl jedenfalls während der Laufzeit des sog. Solidarpakts II und der Sonderbedarfsergänzungszuweisungen bis zum Jahr 2019 keine Bedenken gegen die Fortführung des SolZ hat. Daran hat der BFH auch in seiner Entsch. bezüglich der Aussetzung der Vollziehung für das Jahr 2012 keine Zweifel geäußert (BFH v. 15.6.2016 – II B 91/15, BStBl. II 2016, 1759). Ungeachtet der Ausführungen des BFH könnte – jedenfalls ab VZ 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 infolge der Weltwirtschaftskrise 2008/2009 und der EU-weiten Staatsschuldenkrise und der trotz verstetigt hoher Steuereinnahmen fortdauernden Verschuldung vieler auch sog. alter Bundesländer in den Hintergrund getreten ist. Das könnte – auch wenn im Gesetz eine Aufkommensbindung nicht festgeschrieben ist (vgl. KUBE, DStR 2017, 1792) – gegen eine Fortwirkung der ursprünglichen Gemeinwohlgründe sprechen und die Zweifel verstärken, ob die Fortgeltung des SolZ bei veränderten Rahmenbedingungen zulässig ist, also ein Austausch rechtfertigender Gemeinwohlgründe zur Beibehaltung des Zuschlags auch über 2019 hinaus denkbar ist. Zieht man zusätzlich in Betracht, dass für die Zeit ab 2020 eine Novellierung des bundesstaatlichen Länderfinanzausgleichs erfolgen soll, dürfte zusätzlicher Finanzbedarf der „neuen“ Länder in diesem Rahmen befriedigt werden müssen, also im Rahmen der herkömmlichen finanzverfassungsrechtlichen Regelungen. Die Rechtfertigung eines gesonderten „Solidaritätszuschlags“ wäre damit entfallen (vgl. KUBE, DStR 2017, 1792; HOCH, DStR 2018, 2410). Dies gilt auch im Hinblick darauf, dass die Haushaltskonsolidierung – ohne Beschränkung auf den „Aufbau-Ost“ – eines der Ziele des SolZ ist. Allerdings dürfte sich aus

Verfassungsrecht unmittelbar kaum ein subjektiv öffentliches Abwehrrecht des Einzelnen gegen eine StErhebung wegen vermeintlich zweckwidriger Verwendung von Steuermitteln ableiten lassen. Es kann sich aber die Frage stellen, ob die aus einer verfassungswidrigen Steuer entstehende individuelle Gesamtsteuerbelastung verfassungsrechtl. Anforderungen genügt. Davon ist die Rspr. bislang (noch) nicht ausgegangen (vgl. FG Nürnberg, v. 25.9.2014 – 4 K 273/12, EFG 2015, 1390, mit Anm. HENNIGFELD, Az. BFH II R 27/15). Geht man mangels Rechtfertigungsgrunds von einer Verfassungswidrigkeit der Erhebung des SolZ über 2019 hinaus aus, ist auch für ein teilweises Beibehalten für sog. „Besserverdienende“ und eine nur stufenweise Absenkung/Abschaffung kein Raum. Darüber hinaus dürfte eine Beibehaltung des Zuschlags für nur eine vergleichsweise kleine Gruppe von Stpfl. – nach den politischen Überlegungen würde noch bei rund 10 % der Stpfl. SolZ anfallen (vgl. HOCH, DStR 2018, 2410) – kaum den verfassungsrechtl. Anforderungen an die Erhebung einer an einen bestimmten Finanzierungszweck geknüpften Ergänzungsabgabe genügen. Ein erhöhter Finanzbedarf, der die Heranziehung der Besserverdienenden zu einem Sonderbeitrag zur Staatsfinanzierung rechtfertigen könnte, dürfte sich bei der aktuellen Haushaltslage und dem stetig wachsenden StAufkommen nicht feststellen lassen.

Keine Aussetzung der Vollziehung: Ungeachtet der Frage, ob der Fortbestand des SolZ (noch) verfassungsgemäß ist, kommt nach der bisherigen Rspr. eine Aussetzung der Vollziehung der festgesetzten SolZBeträge nicht in Betracht. Der BFH geht davon aus, dass das öffentliche Interesse am Vollzug des SolZ das Einzelinteresse der Stpfl. überwiegt, weil bei einer Gewährung einstweiligen Rechtsschutzes durch die Vielzahl der Fälle beachtliche Einnahmeausfälle entstehen könnten, die eine geordnete Haushaltsführung beeinträchtigen könnten. Allerdings ist bei der im Aussetzungsverfahren gebotenen Interessenabwägung auf der anderen Seite das Interesse des Stpfl. zu beachten, keine ggf. verfassungswidrige Abgabe leisten zu müssen. Angesichts der idR nicht übermäßig hohen individuellen Belastung vermag dieses Interesse nach der bisherigen Rspr. idR das Vollzugsinteresse jedoch nicht zu überwiegen (BFH v. 15.6.2016 – II B 91/15, BStBl. II 2016, 1759). Eine andere Frage ist, ob dies auch für die Zeit ab 2020 noch gelten kann. Zwar ändert sich wenig an der individuellen Belastung des Stpfl. Auch das Interesse des Haushaltsgesetzgebers am StAufkommen wird sicherlich dann noch ungebrochen sein. Allerdings ist bei der Interessenabwägung wegen der geänderten rechtl. Rahmenbedingungen (Neuregelung des Finanzausgleichs, Ende des Solidarpakts) die Wahrscheinlichkeit, dass die Fortführung des SolZ verfassungsrechtl. Anforderungen nicht mehr entspricht, deutlich erhöht. Für den Vollzug eines mit hoher Wahrscheinlichkeit verfassungswidrigen StEingriffs kann aber auch bei geringfügigeren individuellen Belastungen kein überwiegendes öffentliches Interesse angenommen werden. Will der Gesetzgeber Einnahmeausfälle vermeiden, bleibt ihm der Weg, das StAufkommen im Rahmen des geltenden Finanzierungssystems zu erhöhen, letztlich durch StErhöhungen. Allerdings wird dabei – ungeachtet der politischen Durchsetzbarkeit – die Höhe der Gesamtbelastung als Besteuerungsobergrenze in den Blick genommen werden müssen. Dies könnte die verstumte Diskussion um die verfassungsrechtl. Grenze der Einkommensbesteuerung wiederbeleben.

Verfassungswidrige Einzelregelung in § 3 SolZG: Der BFH hält § 3 SolZG für verfassungswidrig, soweit in den Fällen eines Auszahlungsguthabens nach § 37 Abs. 5 KStG eine Anrechnung des auf das Guthaben entfallenden SolZ gesetzlich nicht vorgesehen ist (Vorlagebeschluss BFH v. 10.8.2011 – I R 39/10, BStBl. II 2012, 603, Az. BVerfG 2 BvL 12/11).

4. 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

5. Verfahrensfragen zum SolZG

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 EStG auf den SolZ keine Anwendung mehr. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage richtet sich 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 bis 237 AO zur Anwendung (BFH v. 3.5.2017 – II B 110/16, BFH/NV 2017, 1012, zu Hinterziehungszinsen nach § 235 AO). Hingegen fallen Vollverzinsungszinsen nach § 233a AO nicht an, da der SolZ nicht in der Aufzählung des § 233a Abs. 1 AO erwähnt ist (vgl. BFH v. 23.2.2007 – IX B 242/06, BFH/NV 2007, 1073; LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 233a AO Rz. 12 [1/2016]; WAGNER in KÜHN/VON WEDELSTÄDT, 22. Aufl. 2018, § 233a AO Rz. 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 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

II. Erhebung des Solidaritätszuschlags (§ 1 SolZG)

Ergänzungsabgabe: 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 Einf. 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, BFH/NV 1996, 712).

Entsprechende Anwendung des EStG und KStG: Die Vorschriften über die Festsetzung und Erhebung des EStG und des KStG auf die Festsetzung und Erhebung des SolZG sind nach § 1 Abs. 2 SolZG entsprechend anzuwenden. 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.

Keine Anrechnungsbeschränkung nach § 36a EStG: Die Anrechnungsbeschränkung des § 36a EStG ist von der entsprechenden Anwendung ausgenommen. Der SolZ bleibt auch dann anrechenbar, wenn die KapErtrSt iHv. 15 % der Kapitalerträge nicht anrechenbar ist. Damit wird die effektive StBelastung von Steuerinländern auf 15 % begrenzt; sie sollen nicht schlechter gestellt werden als Steuerausländer, bei denen die DBA einen Quellensteuerhöchstsatz von 15 % vorsehen. Zugleich soll an die Aufkommensregelung des § 5 SolZG angeknüpft werden (BTDrucks. 18/8739, 119).

Entsprechende Abgeltungswirkung des Steuerabzugs: § 1 Abs. 3 SolZG 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 Abgeltungsteuer 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 EStG unterliegen (§ 50 Abs. 2 Satz 1 EStG), sofern nicht die Ausnahmetatbestände des § 50 Abs. 5 Satz 2 EStG vorliegen.

Erhebung mit den Steuervorauszahlungen: Mit den Vorauszahlungen auf die Maßstabsteuern sind grds. auch Vorauszahlungen auf den SolZ zu entrichten (§ 1 Abs. 4; vgl. § 51a EStG Anm. 41).

Rechtsbehelfe: Mit einem Einspruch gegen die Festsetzung des SolZ können keine Einwendungen geltend gemacht werden, die die Bemessungsgrundlage oder die Höhe des zVE 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; BFH v. 17.4.1996 – I R 123/95, BStBl. II 1996, 619). Eine gesonderte Anfechtung ist aber möglich, soweit sich der Stpfl. gegen im SolZG geregelte Modifikationen der Berechnung der Bemessungsgrundlage wendet (BFH v. 27.1.2011 – III R 90/07, BStBl. II 2011, 543). § 1 Satz 2 SolZG stellt sicher, dass bei einer

Änderung der Bemessungsgrundlage auch der SolZ zu ändern ist. § 1 Satz 2 SolZG 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.).

Einstweilen frei.

11–14

III. Abgabepflicht (§ 2 SolZG)

§ 2 SolZG regelt die subjektive StPflcht bezüglich des SolZ. Danach sind zum einen abgabepflichtig alle unbeschränkt und beschränkt sowie 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 Abgabepflichtigen der subjektiven StPflcht bei der ESt und KSt.

Einstweilen frei.

16

IV. Bemessungsgrundlage und zeitliche Anwendung (§ 3 SolZG)

1. Bemessung des Solidaritätszuschlags (§ 3 Abs. 1 SolZG)

a) Veranlagung zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG)

17

Der SolZ bemisst sich grds. nach der ESt oder KSt des entsprechenden VZ, also der SolZ des Jahres 01 nach der ESt/KSt des Jahres 01 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 idS ist auch die Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG. Dabei ist die Bemessungsgrundlage des SolZ bei Fehlen gewerblicher Einkünfte ohne Berücksichtigung der StErmäßigung nach § 35 EStG zu ermitteln. Die in § 51a Abs. 2 Satz 3 EStG enthaltene Regelung zur Bemessungsgrundlage der sog. Zuschlagsteuern, namentlich der KiSt, hat im SolZG keine Entsprechung und ist deshalb auf den SolZ nicht anwendbar. Auch für eine analoge Anwendung ist kein Raum, da es der Gesetzgeber bewusst unterlassen hat, eine vergleichbare Regelung in die Regelungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den SolZ aufzunehmen (BFH v. 14.11.2018 – II R 64/15, BFH/NV 2019, 340).

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.

Auszahlungen des Körperschaftsteuerguthabens – bis 2017: Nach § 37 Abs. 5 KStG hat eine Körperschaft innerhalb eines Auszahlungszeitraums von 2008 bis 2017 einen Anspruch auf Auszahlung des nach § 37 Abs. 4 KStG 2002 letztmalig auf den 31.12.2006 ermittelten KStGuthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen, wobei der Anspruch für den gesamten Auszahlungszeitraum fest-

gesetzt wird. Ein Anspruch auf Auszahlung eines auf das Guthaben entfallenden SolZGuthabens ist weder im KSt noch im SolZG vorgesehen. Der BFH hält die mit dem Ausschluss der Auszahlung des SolZGuthabens verbundene Benachteiligung für verfassungswidrig und hat die Frage dem BVerfG zur Entsch. vorgelegt (BFH v. 10.8.2011 – I R 39/10, BStBl. II 2012, 603, Az. BVerfG 2 BvL 12/11).

Nachsteuer nach § 34a Abs. 4 EStG: Nachversteuerungsbeträge nach § 34a Abs. 4 EStG sind als Teil der festzusetzenden ESt Bestandteil der Bemessungsgrundlage für den SolZ (FG Hamb. v. 8.12.2017 – 3 K 294/16, EFG 2018, 493, mit Anm. WISSING, Az. BFH II R 35/18).

Progressionsvorbehalt: Bei der Festsetzung des SolZ ist auch die Anwendung des ProgrVorb. nach § 32b EStG zu berücksichtigen. Der ProgrVorb. dient der Vermeidung unangemessener Steuervorteile. Diese können entstehen, wenn bestimmte stfreie Einkünfte in die Bemessungsgrundlage der EStG nicht einbezogen werden, diese Einkünfte jedoch Ausdruck einer erhöhten stl. Leistungspflicht des Stpfl. sind. Die erhöhte Leistungsfähigkeit rechtfertigt die Festsetzung des SolZ (FG Berlin-Brandenb. v. 5.7.2016 – 6 K 6148/15, EFG 2016, 2004, rkr.).

18 **b) Vorauszahlungen (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 SolZG)**

Vorauszahlungen auf den SolZ sind zu entrichten, soweit Vorauszahlungen auf die ESt oder KSt zu leisten sind (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 SolZG).

Fehlender Vorauszahlungsbescheid: Vorauszahlungen auf den SolZ sind nicht nur dann zu leisten, wenn diese durch Vorauszahlungsbescheid festgesetzt sind, sondern auch, 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.

19 **c) Lohnsteuerabzug (§ 3 Abs. 1 Nr. 3 SolZG)**

Der SolZ gem. Abs. 1 Nr. 3 iHv. 5,5 % bemisst sich für laufenden Arbeitslohn oder für sonstige Bezüge nach der nach Abs. 2a berechneten LSt. Damit ist klar gestellt, 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 StStz erfolgt, vermindert sich mit der geringeren StBelastung 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 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 (LINDBERG in BLÜMICH, § 3 SolZG 1995 Rz. 10 [6/2018]).

d) Lohnsteuer-Jahresausgleich (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 SolZG)

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.

e) Kapitalertragsteuer (§ 3 Abs. 1 Nr. 5 SolZG)

21

Als Bemessungsgrundlage des SolZ dient auch die KapErtrSt, die von den in § 43 EStG genannten Kapitalerträgen zu erheben ist. Seit dem VZ 2009 ist die Verweisung auf einen Zinsabschlag gegenstandslos, da die ESt von den Einkünften aus Kapitalvermögen grds. durch einen StAbzug von 25 % vorgenommen wird (§ 32d EStG), dem Abgeltungswirkung zukommt (§ 43 Abs. 5 EStG). Die Bemessungsgrundlage des SolZ beim StAbzug ist die KapErtrSt, die sich nach Anwendung des StStzes auf die stpfl. Kapitaleinkünfte ergibt. Damit erhöht sich der Abzugsbetrag um den SolZ (BFH v. 12.12.2012 – I R 27/12, BStBl. II 2013, 682). Die mit dem StAbzug der KapErtrSt verbundene Abgeltungswirkung erfasst auch den SolZ. Dies folgt schon aus § 1 Abs. 3. Kommt es zu einer Veranlagung, zB infolge eines Antrags des Stpfl. im Rahmen der Güntigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG, richtet sich die Höhe des SolZ nach der festgesetzten ESt, allerdings vermindert um die ESt nach § 32d Abs. 3 und 4 (s. Anm. 25). 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. 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.

22 **f) Steuerabzug nach § 50a EStG (§ 3 Abs. 1 Nr. 6 SolZG)**

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 beim 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 **2. Bemessungsgrundlage bei der Einkommensteuer (§ 3 Abs. 2 SolZG)**

§ 3 Abs. 2 SolZG 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, wenn das Existenzminimum des Kindes durch die Zahlung von Kindergeld gewährleistet wird (BFH v. 27.1.2011 – III R 90/07, BStBl. II 2011, 543). 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 **3. Steuerabzug vom Arbeitslohn (§ 3 Abs. 2a SolZG)**

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 §§ 38 ff. EStG iVm. § 1 Abs. 2 SolZG.

25 **4. Nullzone bei einkommensteuerpflichtigen Personen (§ 3 Abs. 3 bis 5 SolZG)**

Innerhalb der sog. Nullzone wird nach Abs. 3 auf die Bemessungsgrundlage kein SolZ erhoben.

Nullzone: Sie kommt nur bei estpfl. Personen, also natürlichen Personen, zur Anwendung; für kstpfl. Subjekte gibt es keine Entlastung. Die Regelung soll das Existenzminimum vom Besteuerungszugriff freihalten. Unterhalb der im Gesetz genannten Beträge der festgesetzten ESt (bei Zusammenveranlagung von Ehegatten/Lebenspartner: 1944 €; bei Einzelveranlagung: 972 €) wird kein SolZ erhoben. Für die Berechnung der Freigrenze nach § 3 Abs. 3 ist grds. die Summe der Steuer nach §§ 32a, 32d Abs. 3 und 4 EStG maßgebend. Um Nachteile zu vermeiden, die durch die Addition der StBeträge entstehen könnten, wird der

VI. Verteilung bei DBA (§ 5 SolZG) Anm. 25–31 **Anhang zu § 51a**

auf stpfl. Kapitalerträge entfallenden Erhöhungsbetrag der ESt jedoch von der Anwendung der Freigrenze ausgenommen; insoweit mindert sich die Bemessungsgrundlage. Zugleich ist aber in § 3 Satz 2 SolZG klargestellt, dass auf die sich nach § 32d Abs. 3 und 4 EStG ergebende ESt der SolZ zu erheben ist. 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.

Nullzone beim Lohnsteuerabzug: Die Nullzone wird bereits beim StAbzug vom laufenden Arbeitslohn berücksichtigt. Zu diesem Zweck werden die Jahresbeträge entsprechend den Lohnzahlungszeiträumen umgerechnet. Bei abweichenden Lohnzahlungszeiträumen ist nach § 3 Abs. 4 Satz 2 SolZG § 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.

Nullzone beim Lohnsteuerjahresausgleich: Die Nullzone kommt auch bei der Durchführung des LStJA zur Anwendung (§ 3 Abs. 5 SolZG). 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.

Einstweilen frei.

26–29

V. Zuschlagsatz (§ 4 SolZG)

30

Höhe des Zuschlagsatzes: Seit dem VZ 1998 beträgt der Zuschlagsatz 5,5 % der Bemessungsgrundlage nach § 3 Abs. 1 SolZG. Für die VZ 1995 bis 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. 15).

Abmilderung der Belastung: Nach § 4 Satz 2 SolZG beträgt der SolZ nicht mehr als 20 % des Unterschiedsbetrags zwischen der Bemessungsgrundlage und der Freigrenze (sog. Nullzone) nach § 3 Abs. 3–5 SolZG. Auf diese Weise sollen Stpfl., die die Nullzone nur geringfügig überschreiten, nur im verminderten Umfang zum SolZ herangezogen werden. Für den auf pauschale LSt zu erhebenden SolZ gilt die Abmilderungsregelung nicht (BFH v. 1.3.2002 – VI R 171/98, BStBl. II 2002, 440).

Keine Centbruchteile: Bruchteile eines Cents bleiben bei der Erhebung des SolZ außer Ansatz (§ 4 Satz 3 SolZG).

VI. Steueraufkommensverteilung bei Doppelbesteuerungsabkommen (§ 5 SolZG)

31

Nach § 5 SolZG sind Ermäßigungen bei Steuern vom Einkommen, die ihre Rechtsgrundlage in DBA finden, zuerst auf den SolZ zu beziehen. Damit sind Fallgestaltungen gemeint, in denen DBA zB eine StBelastung 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 entrich-

tenden 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 zu steht, unverändert. Auf diese Weise werden Steuerausfälle bei den Ländern und Gemeinden vermieden (vgl. auch LINDBERG in BLÜMICH, § 5 SolZG Rz. 1 [6/2018]).

32

VII. Anwendungsvorschrift (§ 6 SolZG)

§ 6 SolZG enthält in seinen Abs. 1 bis 18 Anwendungsbestimmungen für die nach Inkrafttreten des Gesetzes erfolgten Gesetzesänderungen.

B. Kirchensteuern

Schrifttum: GIESE, Deutsches Kirchensteuerrecht, Stuttgart 1910 (Nachdruck: Amsterdam 1965); MIKAT, Grundfragen des Kirchensteuerrechts unter besonderer Berücksichtigung der Verhältnisse in Nordrhein-Westfalen, in CONRAD/JAHRREIB/MIKAT ua. (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Hans Peters, Berlin/Heidelberg/New York 1967, 340; 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, Neuwied, 3. Aufl. 1993; MARRÉ, Das kirchliche Besteuerungsrecht, in LISTL/PIRSON (Hrsg.), Handbuch des Staatskirchenrechts, Band I, Berlin 1994, 1101; 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 Kirchensteuertag 2004, 101; GILOY, Alternative Besteuerungsgrundlagen für die Kirchensteuer vom Einkommen, Bochumer Kirchensteuertag 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; KUNTZE, Zur Erklärung des Kirchenaustritts vor staatlichen Stellen, ZevKR 55, 416; HAMMER, Neue Gerichtsentscheidungen zu Verfassungsfragen des Kirchensteuerrechts, KuR 2011, 108; VETTER/SCHREIBER, Internationale Mitarbeiterentsendungen und Kirchensteuer, IWB 2011, 271; DROEGE, Die delegierte Steuerhoheit – Das System der Kirchensteuer im offenen Steuerstaat, in BIRK/EHLERS (Hrsg.), Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, Münster, 2012, 23; NICLAS, Die Entwicklung der Kirchensteuer, in BIRK/EHLERS (Hrsg.), Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, Münster, 2012, 49; LANG, Kirchgeld bei glau-

bensverschiedener Ehe und Lohnsteuerpauschalierung, in BIRK/EHLERS (Hrsg.), Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, Münster, 2012, 169; WASMUTH, Verfassungsrechtliche Problematik des Kirchensteuereinzugs, in BIRK/EHLERS (Hrsg.), Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, Münster, 2012, 91; REIM, Rechtsschutzfragen, in BIRK/EHLERS (Hrsg.), Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, Münster, 2012, 137; KÄMPER, Kirchensteuer, in KUBE/MELLINGHOFF/MORGENTHALER/PALM/PUHL/SEILER (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, 2103; LÖHNIG/PREISNER, Aus aktuellem Anlass: Zu den Folgen eines Kirchenaustritts nach den Landeskirchenaustrittsgesetzen, AöR 137 (2013), 118; LÖHNIG/PREISNER, Verhältnis von Kirchenaustritt und Kirchensteuerpflicht, NVwZ 2013, 39; MEYERING/SEROCKA, Kirchensteuer im Rahmen der Abgeltungsteuer, DStR 2013, 2608; MUCKEL, Nochmals: Verhältnis von Kirchenaustritt und Kirchensteuerpflicht, NVwZ 2013, 260; REIMER, Der Kirchenaustritt zwischen Landesrecht, Bundesrecht und Kirchenrecht, JZ 2013, 136; AUGSBERG, „Wer glauben will, muss zahlen“, AöR 138 (2014), 493; PETERSEN, Kirchensteuer kompakt, Strukturierte Darstellung mit Berechnungsbeispielen, Wiesbaden, 3. Aufl. 2015; LEHNER, Voraussetzungen der steuerpflichtbegründenden Mitgliedschaft in einer Religionsgemeinschaft, in LÜDICKE/MELLINGHOFF/RÖDDER (Hrsg.), Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, FS Dietmar Gosh, München 2016, 249; RAUSCH, 14. Dezember 1965 – 50 Jahre Judikatur des Bundesverfassungsgerichts zur Kirchensteuer, KuR 2016, 69.

Schrifttum zur pauschalen Kirchenlohnsteuer s. § 40 EStG.

I. Entwicklung und Bedeutung der Kirchensteuer

33

Die Kirchensteuern tragen seit über 100 Jahren wesentlich zur Finanzierung der Kirchen und anderer öffentlich-rechtlicher Religionsgemeinschaften (s. Anm. 38) bei (zur Rechtsentwicklung vgl. ENGELHARDT, Die Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland, 1968, 134 ff.; MARRÉ, Handbuch des Staatskirchenrechts, 1994, 1101; LIST, BB 1997, 17; DROEGE und WASMUTH in BIRK/EHLERS, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, 2012, 23 und 91 [100]). 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), praktisch bewährt. Mit der steigenden Abgabenbelastung steigt jedoch das Interesse an der KiSt-Vermeidung. Nicht zuletzt aus diesem Grund nimmt die Zahl der Kirchenaustritte aus den steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaften in den letzten Jahren kontinuierlich zu; mit der Einf. der Abzugsbesteuerung/Abgeltungsteuer (vgl. MEYERING/SEROCKA, DStR 2013, 2608; NICLAS, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, 2012, 49 [51]) bei der KapErtrSt hat sich dieser Trend verstetigt.

Die Rechtfertigung der KiSt-Erhebung, insbes. die Mitwirkung des Staats bei der StErhebung, ist heute kaum mehr Gegenstand juristischer Fragestellungen. Zuletzt ist sie Mitte der 1990er-Jahre vertieft in die (politische) Diskussion geraten (Nachweise bei LIST, BB 1997, 17). Aktuell steht unter dem Schlagwort „Moscheesteuer“ die politische Frage im Raum, ob auch den islamischen Glaubensgemeinschaften das Recht auf StErhebung eröffnet werden soll. Ungeachtet der Frage, ob dies im Hinblick auf den erforderlichen Status einer öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaft ein realistisches Szenario ist, ließe sich heute durchaus statt einer Ausweitung der KiSt-Pflicht eher die Frage stellen, ob angesichts einer sich wandelnden vielfältigen Gesellschaft die bevorzugte Stellung einiger – weniger – Religionsgemeinschaften noch zeitgemäß ist. Obwohl die Frage inhaltlich weiter diskussionswürdig und aktuell sein sollte, ist die Diskussion derzeit verstummt. Das KiSt-System 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 keine Rolle. Auswirkungen könnten sich durch eine weitergehende Harmonisierung der direkten Steuern ergeben, weil dadurch jedenfalls mittelbar die Bemessungsgrundlage der KiSt betroffen sein könnte. Würden zB die direkten Steuern zugunsten weiterer 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 zuletzt die Einf. der KapErtrSt als Abgeltungsteuer ab dem VZ 2009 und die Einf. des Abzugsverfahrens ab 2015 großen Einfluss auf die KiSt gehabt. Da die Kapitalerträge nicht mehr in die Bemessungsgrundlage der individuellen ESt einfließen und damit nicht mehr Teil der Maßstabsteuer für die KiSt sind, hat der – für die KiStGesetzgebung nicht zuständige Bundesgesetzgeber – in § 51a Abs. 2b bis 2e zur Vermeidung von Steuerausfällen bei der KiSt 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).

34 Einstweilen frei.

35 II. Rechtsgrundlagen der Kirchensteuer

Bei der KiStErhebung in der Bundesrepublik greifen verfassungsrechtl., staatsrechtl., landesrechtl. und kirchenrechtl. Rechtsgrundlagen ineinander. Die KiSt-Erhebung gehört zu den „gemeinsamen Angelegenheiten von Staat und Kirche“ (BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413, 416/60, BVerfGE 19, 206 [217]; Hess. VGH v. 2.3.2017 – 5 A 1843/16,Z, juris; DROEGE in BIRK/EHLERS, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, 2012, 23, mwN; PETERSEN, Kirchensteuer kompakt, 3. Aufl. 2015, 19 ff.).

Kirchensteuerarten: Nach dem Wortlaut der verfassungsrechtl. Bestimmungen können Kirchensteuern 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 – bei jüdischen Gemeinden einer KultusESt – als Zuschlag zur ESt entschieden. Lediglich einige jüdische Gemeinden sehen einen Zuschlag zur (weggefallenen) VSt vor. Auch die KiSt vom Grundbesitz hat nur geringe Bedeutung. Darüber hinaus sehen die KiStGesetze durchweg die Erhebung eines Kirchgeldes 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. 43).

Verfassungsrechtliche Vorgaben: Das Recht der Religionsgesellschaften 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 KdöR 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 Staats, die Erhebung von KiSt zu ermöglichen (vgl. BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, BVerfGE 73, 388; BVerfG 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, BStBl. II 2010, 1061), wenn der Landesgesetzgeber die bundesrechtl. Regelungen offenkundig und konkret in seinen Regelungswillen aufgenommen hat (s. § 51a EStG 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, vom Besteuerungsrecht Gebrauch zu machen, wurde bereits in den Einigungsvertrag v. 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 Kirchensteuergesetze der Länder: Eine regelmäßig aktualisierte Darstellung der KiStGesetze gibt die Internetseite von PETERSEN, www.steuer-forum-kirche.de.

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 (BVerfG v. 23.10.1986 – 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.

III. Kirchensteuerschuldverhältnis

38 1. Steuergläubiger

Nur die Religionsgemeinschaften, die KdöR 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 Inkrafttreten 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 hebeberechtigten 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).

39 2. Steuerschuldner

Kirchensteuerpflicht nur bei natürlichen Personen: Nur Angehörige/Mitglieder einer Religionsgemeinschaft mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem Kirchengebiet können Schuldner von KiSt sein (DROEGE in BIRK/EHLERS, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, 2012, 23 [34]; Mitgliedschafts-akzessorietät). 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]; BVerfG v. 17.12.2014 – 2 BvR 278/11, NVwZ 2015, 517; 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 KiStGesetzen fehlt. Es kommt uE darauf an, ob aufgrund kirchenrechtl. Mitgliedsbestimmungen eine Mehrfachmitgliedschaft möglich ist (K. J. WAGNER, FR 1996, 10; aA FG München v. 2.7.1993 – 13 K 4098/92, 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. Die Zugehörigkeit zur örtlichen Untergliederung (zB Diözese) richtet sich als Ausdruck der innerkirchlichen Organisationshoheit ausschließlich nach kirchlichem Recht (Hess. VGH v. 2.3.2017 – 5 A 1843/16,Z, juris). 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 bekennnisverwandten evangelischen 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 (BVerfG v. 17.12.2014 – 2 BvR 278/11, NVwZ 2015, 517; BFH v. 24.3.1999 – I R 124/97, BStBl. II 1999, 499). 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 KiStPflicht 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 KiStPflicht endet infolge einer Austrittserklärung durch den Stpfl.

► *Vorrang der staatlichen Austrittsregeln:* Landesrechtliche Austrittsregelungen gehen kirchlichen Regelungen vor, die teilweise eine Aufkündigung der Mitgliedschaft nicht vorsehen. Die grundrechtl. gewährleistete negative Bekenntnisfreiheit und das Prinzip der staatlichen Neutralität gewährleisten auch die Freiheit, sich jederzeit von der Mitgliedschaft in der Religionsgemeinschaft mit Wirkung für das staatliche Recht durch Austritt zurückzuziehen. Mit dem Austritt darf der Staat keine Rechtsfolgen mehr eintreten lassen, die an die Zugehörigkeit zu

einer Religionsgemeinschaft anknüpfen (BVerwG v. 26.9.2012 – 6 C 7/12, BVerwGE 144, 171 = BFH/NV 2013, 175; BVerfG v. 8.2.1977 – 1 BvR 329/71, BVerfGE 44, 37; BVerfG v. 2.7.2008 – 1 BvR 3006/07, NJW 2008, 2978). Dies gilt auch für einen Austritt nach dem Recht der ehemaligen DDR (FG Meck.-Vorp. v. 21.3.1995 – 1 K 58/94, EFG 1995, 1115, rkr.; FG München v. 16.10.1993 – 13 K 2055/95, EFG 1996, 491, rkr.). Allerdings kann der Staat die Ausgestaltung der Verfahrens zum Zwecke der Rechtssicherheit an eine formale Austrittserklärung anknüpfen. Ein bedingter Austritt oder ein Austritt unter Vorbehalt ist unwirksam (BVerwG v. 26.9.2012 – 6 C 7/12, BVerwGE 144, 171; OVG Rhld.-Pf. v. 1.2.2016 – 6 A 10941/15, juris; BayVGh v. 11.4.2016 – Ff. 68-VI-14, NVwZ RR 2016, 681).

► *Zeitpunkt der Wirksamkeit des Austritts:* 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 Kenntnisnahme 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 – 1 K 58/94, EFG 1995, 1115, rkr.). Der Austritt muss eindeutig erklärt werden. Maßgeblich ist der in der protokollierten Erklärung geäußerte Wille. Die Erklärung ist bedingungsfeindlich, kann also insbes. nicht auf die KiStPflicht beschränkt werden. Ebenso wenig kann der Stpfl. zwischen einem Austritt aus der Kirche als KdöR und der Mitgliedschaft in der kirchlichen Glaubensgemeinschaft unterscheiden; dem Staat ist es verwehrt, die Mitgliedschaft in der Religionsgemeinschaft in eine zur Religionsgemeinschaft als KdöR und eine Zugehörigkeit zu einer Religionsgemeinschaft als bloßer Glaubensgemeinschaft aufzuspalten (BVerwG v. 26.9.2012 – 6 C 7/12, BVerwGE 144, 171). Eine andere – für die KiStPflicht unbeachtliche – Frage ist, ob und welche Folgerungen die Religionsgemeinschaft nach innerkirchlichem Recht an den nach Maßgabe des öffentlichen Rechts erklärten Kirchenaustritt knüpft.

► *Rechtsfolgen des Austritts:* Die KiStPflicht entfällt grds. mit dem Austritt, da ab diesem Zeitpunkt das die KiStPflicht auslösende Tatbestandsmerkmal „Mitgliedschaft in einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft“ nicht mehr erfüllt ist. 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 (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 diejenigen nach dem Austritt zufließenden Bezüge erfasst, die (auch) während der Zeit der Mitgliedschaft erwirtschaftet wurden (BFH v. 15.10.1997 – I R 33/97, BStBl. II 1998, 126). Damit bleibt die Frage offen, ob die Zwölftelung 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, BStBl. II 1998, 126). Auch bei der KapErtrSt endet die KiStPflicht

grds. mit dem Austritt. Sofern dem KiStAbzugsverpflichteten aber kein Sperrvermerk vorliegt, besteht dessen Abzugsverpflichtung weiter. Bei unterjährigem Austritt kann die Abzugsverpflichtung nach einer Anlassabfrage enden (s. § 51a EStG Anm. 37). Im zwischen Austritt und Ende der Abzugsverpflichtung liegenden Zeitraum einbehaltene und abgeführte KiStBeträge sind zu erstatten.

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 – 5 UE 1747/90, NVwZ 1995, 815).

Einstweilen frei.

40–42

3. Bemessungsgrundlage

43

Alle KiStGesetze der Länder sehen vor, dass eine KiSt als Zuschlag zur ESt bzw. LSt oder KapErtrSt erhoben werden kann (über mögliche andere Bemessungsgrundlagen s. Anm. 3). Auch die von den jüdischen Gemeinden erhobene Kultussteuer wird regelmäßig (auch) als Zuschlagsteuer zum Einkommen erhoben. 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. Über Kirchgeld als zusätzliche Steuer s. unten.

Bemessungsgrundlage nach § 51a: Alle KiStGesetze der Länder bestimmen, dass Bemessungsgrundlage der KiSt die nach § 51a berechnete ESt/LSt ist. Die Kultussteuerordnungen der jüdischen Gemeinden sehen regelmäßig vergleichbare Regelungen vor (zB Gemeinsame Kultussteuerordnung der Landesverbände der Jüdischen Gemeinden von Nordrhein KdöR, von Westfalen-Lippe KdöR und der Synagogen-Gemeinde Köln KdöR). In den KiStGesetzen wird durch die Berücksichtigung der Freibeträge für Kinder (§ 51a Abs. 2 Satz 1, Abs. 2a Satz 1 und 2) sichergestellt, dass auch bei der KiStErhebung das Existenzminimum der Kinder des Stpfl. vom Steuerzugriff verschont bleibt. Andererseits sieht § 51a Abs. 2 Satz 2 im Einzelfall zulasten des Stpfl. eine Neutralisierung der mit dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40) verbundenen Auswirkungen

auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der KiSt vor. Dies kann nicht nur zu einer KiStFestsetzung führen, wenn die ESt 0 € beträgt, sondern auch zur einer endgültigen Nichtberücksichtigung von kirchensteuerlich nicht verbrauchten negativen estfreien Teileinkünften. Diese Modifikation der Bemessungsgrundlage durch § 51a Abs. 2 Satz 2 EStG ist in verfassungsrechtl. Sicht nicht zu beanstanden (vgl. BVerwG v. 20.8.2008 – 9 C 9/07, HFR 2009, 193; BFH v. 1.7.2009 – I R 76/08, BStBl. II 2010, 1061; BFH v. 15.9.2011 – I R 53/10, BFH/NV 2012, 23; FG Düss. v. 29.6.2012 – 1 K 3669/09 Ki, EFG 2012, 2150, rkr.; s. auch § 51a EStG Anm. 24). Darüber hinaus finden sich in § 51a Abs. 2b bis 2e 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 EStG Anm. 55).

Bemessungsgrundlage bei Ehegatten/Lebenspartnern: Nach § 2 Abs. 8 sind die Regelungen des EStG zu Ehegatten und Ehen auch auf Lebenspartner und Lebenspartnerschaften anzuwenden. Die Anwendungsregelung umfasst auch die für die KiStErhebung maßgeblichen Regelungen in § 51a EStG. Soweit also die KiStGesetze der Ländern über einen Rechtsanwendungsbefehl auf § 51a Abs. 6 EStG die estrechtl. Regelungen für die Zwecke der KiStErhebung übernehmen, sind also auch für die KiSt Ehegatten und Lebenspartner gleichgestellt und zwar unabhängig davon, ob eine gleichgeschlechtliche Lebenspartnerschaft nach innerkirchlichem Recht anerkannt ist.

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

▶ *Bei zusammen veranlagten Ehegatten/Lebenspartnern* 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/Lebenspartner, der keiner steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehört, nicht zur KiSt herangezogen werden darf. Es sind drei Fallgruppen zu unterscheiden:

▷ *Konfessionsgleiche Ehe/Lebenspartnerschaft:* Gehören beide Ehegatten/Lebenspartner der gleichen steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft an, so bildet die gemeinsame ESt/LSt beider Ehegatten/Lebenspartner die Bemessungsgrundlage. Ein Aufteilungsproblem entsteht nicht, da die Steuer nur einem Steuergläubiger zufließt.

▷ *Konfessionsverschiedene Ehe/Lebenspartnerschaft:* Gehören die Ehegatten/Lebenspartner verschiedenen steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaften an, so die KiSt lange Zeit je zur Hälfte auf die beiden Religionsgemeinschaften aufgeteilt. Von dieser Praxis, die die Rspr. für verfassungskonform hielt (BVerfG v. 20.4.1966 – 1 BvR 16/66, BVerfGE 20, 40; BFH v. 15.3.1995 – I R 85/94, BStBl. II 1995, 547), sind die Länder nunmehr flächendeckend abgerückt und nehmen eine Aufteilung nach den Anteilen der Ehegatten an den Einkünften vor. Damit wird vermieden, dass bei Zusammenveranlagung und einer Einkommensdifferenz zwischen den Ehegatten/Lebenspartnern die Religionsgemeinschaft des weniger verdienenden Ehegatten/Lebenspartners an den Zahlungen des mehr verdienenden Ehegatten beteiligt wird. Die Änderung der Besteuerungspraxis war uE verfassungsrechtl. geboten, denn der mehr verdienende Stpfl. konnte eine Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes 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 erhielt. 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, FS Klein, 1994, 504). Die Aufteilung nach Anteilen ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (FG München v. 13.3.1997 – 13 K 3228/96, EFG 1997, 1043, rkr.).

- ▷ *Glaubensverschiedene Ehe/Lebenspartnerschaft*: Gehört nur einer der Ehegatten/Lebenspartner einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft an, so erfolgt die Berechnung der KiSt nach der ESt, die auf die Einkünfte des Kirchenangehörigen entfällt. Dabei mindern negative Einkünfte des nicht einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehörenden Ehegatten/Lebenspartners die KiSt des der Religionsgemeinschaft angehörenden Ehegatten/Lebenspartners nicht (BFH v. 8.10.2013 – I B 109/12, BFH/NV 2014, 182).

Kirchgeld: Darüber hinaus lassen die KiStG der Bundesländer die Erhebung eines sog. besonderen Kirchgeldes bei glaubensverschiedenen Ehen/Lebenspartnerschaften zu, die zusammen zur ESt veranlagt werden. Dabei kann von dem der Religionsgemeinschaft angehörenden Ehegatten/Lebenspartner eine besondere Steuer, „Besonderes Kirchgeld“ genannt, erhoben werden (BFH v. 8.10.2013 – I B 109/12, BFH/NV 2014, 182). Allerdings machen nicht alle Religionsgemeinschaften von diesem Besteuerungsrecht Gebrauch. Das Kirchgeld fällt an, wenn der der steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehörende Partner keine Einkünfte erzielt oder das Kirchgeld die KiSt übersteigt, die sich aufgrund der eigenen Einkünfte ergibt. Die Berechnung der Kirchgeldes knüpft an das gemeinsame Einkommen der Gemeinschaft an. Gegenstand der Besteuerung ist der sich aus den gemeinschaftlichen Verhältnissen ergebende Lebensführungsaufwand des kirchenangehörigen Partners. Das gemeinsame Einkommen wird dabei als Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Kirchenangehörigen angesehen, auch wenn dieser nicht über ein eigenes Einkommen verfügt. Wirtschaftlich wird damit bei einem einkunftslosen Kirchenangehörigen die Steuerzahlung aus dem Einkommen des nicht kirchenangehörigen Partners bestritten. Sowohl der BFH (BFH v. 19.10.2005 – I R 76/04, BStBl. II 2006, 274; BFH v. 21.12.2005 – I R 44/05, nv.; BFH v. 25.1.2006 – I R 62/05, nv.; BFH v. 12.10.2011 – I B 64/11, BFH/NV 2012, 452; BFH v. 8.10.2013 – I B 109/12, BFH/NV 2014, 182) als auch das BVerfG (vgl. schon BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7, 8/84, NJW 1987, 943) gehen davon aus, dass die Erhebung des besonderen Kirchgeldes verfassungsgemäß ist und kein weiterer verfassungsrechtl. Klärungsbedarf mehr besteht (zuletzt BVerfG v. 28.10.2010 – 2 BvR 591/06, 1689/09, 2698/09, 2715/09, 148/10, 816/10, HFR 2011, 98; FG Hamb. v. 1.9.2015 – 3 K 167/15, EFG 2015, 312, rkr., mit Anm. HARDT; FG Düss. v. 21.3.2017 – 1 K 1970/16 Ki, juris, rkr.; unklar LANG in BIRK/EHLERS, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, 2012, 169 [173]). Dem ist nicht zu folgen. Auch angesichts der gefestigten Rspr. lässt sich in der Anknüpfung des besonderen Kirchgeldes an den Lebensführungsaufwand durchaus eine unzulässige Belastung des Nichtmitglieds mit KiSt sehen, das letztlich wirtschaftlich die Steuer zu tragen hat. Die KiSt knüpft nach ihren gesetzlichen Vorgaben grds. an eine stl. Leistungsfähigkeit an. Ein einkommensloses Kirchenmitglied ist nicht stl. leistungsfähig. Zudem knüpft die KiSt grds. an die staatl. Steuern als Bemessungsgrundlage an; nach Art. 137 Abs. 6 WRV ist die steuererhebungsberechtigte Religionsgemeinschaft berechtigt, KiSt nach Maßgabe bürgerlicher

Steuerlisten zu erheben. Entsteht nach den „bürgerlichen Steuerlisten“, konkret der ESt, für das Kirchenmitglied keine Steuer, fehlt der Anknüpfungspunkt in der Person des Steuersubjekts. Der Rückgriff auf die stl. Leistungsfähigkeit des nicht kistpfl. Partners durch die Einbeziehung des im Rahmen der Zusammenveranlagung zu ermittelnden zVE als Bemessungsgrundlage des Kirchgeldes belastet also das Einkommen des nicht der Kirche angehörenden Partner mit KiSt und berührt dessen Recht, nicht zur Finanzierung einer Religionsgemeinschaft beizutragen, der er nicht angehört. Der Hinweis auf Unterhalts- und/oder Taschengeldansprüche dürfte zu einer Rechtfertigung des Kirchgelds nicht genügen, da diese Ansprüche keine taugliche Bemessungsgrundlage des KiSt sind. Dies gilt erst recht, wenn die Ansprüche nicht ausreichen, das Existenzminimum des KiStpfl. zu decken.

44 4. 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/Lebenspartnern ist der Bescheid über die KiStFestsetzung nur an den jeweils der steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehörenden Ehegatten/Lebenspartner zu adressieren (BFH v. 29.6.1994 – I R 131/94, BFH/NV 1995, 439). Da nach allen KiStGesetzen der Länder § 51a EStG Anwendung findet, sind bei der Festsetzung von EStVorauszahlungen auch KiStVorauszahlungen zu leisten (FG Köln v. 29.10.1997 – 11 K 3714/96, EFG 1998, 331, rkr.). Wird eine EStFestsetzung geändert, ist die KiStFestsetzung entsprechend anzupassen. Die EStFestsetzung ist Grundlagenbescheid für die KiStFestsetzung. Für Änderungen der KiStFestsetzung ist auch dann die FinVerw. zuständig, wenn sie die Berechnung der Bemessungsgrundlage im Wege der „fiktiven“ ESt nach § 51a Abs. 2 EStG betrifft (BFH v. 15.11.2011 – I R 29/11, BFH/NV 2012, 921).

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; zweifelnd Wasmuth in Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, 2012, 91 [110]).

Für den Abzug der KiSt sind die übermittelten Besteuerungsmerkmale des ArbN maßgebend. Die Übermittlung der KiStMerkmale ist sowohl verfassungsrechtl. als auch nach internationalem Recht auch im Hinblick auf das verfassungsrechtl. bestehende Recht, die Mitgliedschaft in einer Religionsgemeinschaft zu verschweigen, unbedenklich (EGMR v. 17.2.2011 – 12884/03, NVwZ 2011, 1503; BFH v. 18.1.2012 – II R 49 und 50/10, BStBl. II 2012, 168; Droëge in Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, 2012, 23 [36]).

Pauschale Lohnsteuer: Bei Pauschalierung der LSt nach §§ 40, 40 und 40b EStG wird der ArbG Schuldner der auf die pauschale LSt entfallenden KiSt; dazu ausführl. § 40 EStG Anm. 62 ff.

Pauschale Einkommensteuer: In den Fällen der Pauschalierung der ESt durch Dritte nach § 37a und der Pauschalierung der ESt bei Sachzuwendungen nach § 37b ist die pauschale ESt Bemessungsgrundlage der KiSt, da die Regelungen über die pauschale LSt auf die pauschale ESt entsprechende Anwendung finden (gleichlautende Erlasse v. 8.8.2016 – 3 S 244.4/27, BStBl. I 2016, 773; 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 – VI 69/96, EFG 1996, 1237, rkr.).

Kapitalertragsteuer: Auch soweit die KapErtrSt als Abgeltungsteuer erhoben wird (§ 43 Abs. 5 EStG), kann auf die KapErtrSt KiSt erhoben werden. Die rechtl. Vorgaben hierzu enthalten § 51a Abs. 2b–2e 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.

45–46

5. Rechtsbehelfsverfahren

47

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 KiSt-Schuldner 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; BFH v. 15.9.2011 – I R 53/10, BFH/NV 2012, 23). 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 KiSt-Rechts dienlich, wenn die Zuständigkeit bei nur einer Gerichtsbarkeit begründet werden könnte (LIST, BB 1997, 17 [24]; REIM in BIRK/EHLERS, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, 2012, 137 [141]).

Übersicht Rechtsweg:

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