

## Geänderte Rechtsprechung des BFH zum besonderen Kirchgeld:

### BFH 2019: Besonderes Kirchgeld nur wenn „kirchensteuerfrei“

Eine Analyse der Redaktion von Kirchgeld-Klage.info.

#### *Inhaltsverzeichnis:*

<b>6.9</b>	<b>Neuorientierung des BFH .....</b>	<b>1</b>
6.9.1	Ausgangspunkt .....	2
6.9.2	Verfassungsrechtliche Beurteilung .....	3
6.9.3	Vortäuschung von Kontinuität.....	6
6.9.3.1	Irreführende Darlegungen .....	6
6.9.3.2	Exkurs 1: Zur bisherigen Rechtsprechung des BFH .....	10
6.9.3.3	Exkurs 2: Zum Beschluss des BVerfG 2 BvR 591/06 .....	16
6.9.3.4	Exkurs 3: Willkürliche Verwendung von 2 BvR 591/06 .....	19
6.9.3.5	Fazit zur bisherigen Rechtlage.....	21
6.9.4	Rechtslage für das besondere Kirchgeld geklärt .....	21
6.9.5	Ermittlung der KiEST.....	23
6.9.6	Einordnung.....	25
6.9.6.1	Grundlagen und Vorgeschichte.....	25
6.9.6.2	Entstehung der Beschlüsse I B 27/18 und I B 28/18 .....	26
6.9.6.3	Neue Rechtslage .....	28
6.9.6.4	Weitgehende Einigkeit der drei Bundesgerichte .....	31
6.9.6.5	Bundesrecht vor Landesrecht .....	32
6.9.6.6	Höhe der Kirchensteuer .....	32
6.9.6.7	Keine unzulässige Rückwirkung .....	33
6.9.7	Konsequenzen .....	34
6.9.8	Schlussfolgerungen.....	36

### **6.9 Neuorientierung des BFH**

Nach neuer Rechtsprechung des BFH entspricht das **besondere Kirchgeld** bei glaubensverschiedener Ehe nur dann den verfassungsrechtlichen Vorgaben des BVerfG, wenn der kirchenangehörige Ehegatte „**kirchensteuerfrei**“ ist, also keine KiEST auf sein eigenes Einkommen zahlen muss, weil dieses fehlt oder so gering ist, dass keine Einkommensteuer und damit keine Kircheneinkommensteuer zu entrichten ist.

Dies ist der rechtliche Kern zweier gleichlautender Nichtannahmebeschlüsse des I. Senates des BFH vom 13.02.2019 (I B 27/18, I B 28/18). Damit hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst widerrufen und sich weitestgehend der des BVerfG angenähert.

## Der entscheidende Punkt ist:

Der BFH hat hier **erstmals** eine **verfassungsrechtliche Beurteilung** zum besonderen Kirchgeld bei einem eigenen Einkommen des kirchenangehörigen Ehegatten vorgenommen. Dabei hat sich der BFH korrekterweise auf das Urteil das **BVerfG 1 BvR 606/60** zur kirchlichen Besteuerung bei glaubensverschiedener Ehe bezogen, und **nicht** wie bisher auf sein eigenes Urteil I R 76/04 zum besonderen Kirchgeld beim einkommenslosen Kirchenmitglied. Entgegen den fragwürdigen Bemerkungen des BFH zu seiner früheren Rechtsprechung in diesen o.a. Beschlüssen ist damit geklärt, dass seine bisherige Rechtsprechung zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst ohne verfassungsrechtliche Grundlage und damit hinfällig ist. Damit klappt die bisherige Argumentation von Kirchen und unteren Gerichten in sich zusammen.

**BVerfG, BFH und BVerwG** sind sich nunmehr einig, dass das besondere Kirchgeld bei KiEST auf das eigene Einkommen des kirchenangehörigen Ehegatten nicht der Verfassung gemäß ist.

Staatliche und kirchliche Bestimmungen und Verwaltungsakte, die das besondere Kirchgeld bei Eigenverdienst mit KiEST vorsehen, entsprechen damit nach der Rechtsprechung aller drei relevanten Bundesgerichte nicht der Verfassung. Dies gilt insbesondere für die sog. Vergleichsberechnung.

Diese Beschlüsse des BFH sind derzeit nicht veröffentlicht und müssten bei Bedarf beim BFH angefragt werden. Download auch am Ende dieses Abschnittes.

Es deutet sich schon an, dass kirchliche Interessenvertreter inner- und außerhalb der Kirchen versuchen werden, diese Beschlüsse für irrelevant zu erklären. Daher geht dieser Beitrag auch etwas näher auf die bisherige Rechtsprechung des BFH und ihre haarsträubenden Fehler ein.

Für den Kirchensteuerpflichtigen sind v.a. die Abschnitte 6.9.2, 6.9.4, 6.9.5 und 6.9.8 interessant, die Abschnitte 6.9.3, 6.9.6 und 6.9.7 wenden sich eher an Fachleute.

### 6.9.1 Ausgangspunkt

Der BFH nimmt in den Beschlüssen<sup>1</sup> I B 27/18 und I B 28/18 zunächst Bezug auf die Begründung der Nichtzulassungsbeschwerden<sup>2</sup> durch die Kläger:

*„Die sehr ausführlichen und geordneten Darlegungen der Kläger zu den verschiedenen geltend gemachten Revisionszulassungsgründen konzentrieren sich sämtlich auf die Frage, ob das Verfassungsrecht der Erhebung des besonderen Kirchgeldes entgegensteht, wenn der kirchenangehörige Ehegatte über ein eigenes, wenn auch geringes Einkommen verfügt.“ (I B 27/18, Ziff. II 1; Hervorhebung nur hier)*

Der BFH verneint die grundsätzliche Bedeutung dieser Rechtssache:

**„Entgegen der Auffassung der Kläger ist die Rechtslage geklärt.“**  
(I B 27/18, Ziff. II 2; Hervorhebung nur hier)

---

<sup>1</sup> Im weiteren Verlauf des Textes führen wir nur noch den Beschluss I B 27/18 an, gemeint sind aber immer beide.

<sup>2</sup> Bei Nichtzulassungsbeschwerden geht es nicht um den Streitfall in der Sache, sondern nur darum, ob rechtliche Gründe für eine Revision vorliegen.

Der BFH weist die Nichtzulassungsbeschwerden als unbegründet zurück, weil die Rechtslage nach seiner „verfassungsrechtlichen Beurteilung“ geklärt sei (Ziff. II 2).

### 6.9.2 Verfassungsrechtliche Beurteilung

Der I. Senat des BFH begründet darin seine Entscheidung in Ziff. II 2 c) mit den **Billigkeitsüberlegungen** des BVerfG in dem bekannten Obiter dictum des Urteils vom 14.12.1965 - 1 BvR 606/60, Ziff. C II 2, das unstreitig die verfassungsrechtliche Grundlage für das besondere Kirchgeld als Besteuerung des sog. Lebensführungsaufwandes ist.

**Danach ist die Rechtslage seit 1965 geklärt.**

a) Der I. Senat zitiert zunächst das Obiter dictum aus 1 BvR 606/60, Ziff. C II 2 wörtlich, was er bisher in Verfahren zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst immer vermieden hatte.

Dort habe das BVerfG gesagt, dass es unbillig erscheinen könnte, wenn der kirchenangehörige Ehegatte bei einem hohen Einkommen seines kirchenfremden Ehepartners „mangels eigenen Einkommens im Sinne des Einkommensteuergesetzes kirchensteuerfrei bliebe“, obwohl sich durch die Ehe seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erhöht habe. In diesem Falle dürfe sein Lebensführungsaufwand kirchlich besteuert werden (BFH I B 27/18, Ziff. II 2 c).

Lt. BFH erschien es dem BVerfG unbillig, dass der Kirchenangehörige „*trotz dieser eingetretenen Leistungssteigerung steuerfrei bleibt, also nicht zur Finanzierung der kirchlichen Aufgaben herangezogen wird*“ (ebd., Ziff. II 2 c) aa). Der Nachsatz mit „also“ ist eine Erläuterung durch den BFH.

Der BFH führt weiter aus: Zum Zwecke der Besteuerung dieses Lebensführungsaufwandes haben die Landesgesetzgeber und zahlreiche steuererhebungsberechtigte Religionsgemeinschaften im Nachgang zum BVerfG-Urteil 1 BvR 606/60 die rechtliche Grundlagen für die Erhebung des besonderen Kirchgeldes geschaffen (ebd., Ziff. II 2 c) bb). Der BFH erwähnt nicht, dass diese rechtlichen Grundlagen durchweg die o.a. Einschränkung „mangels eigenen Einkommens kirchensteuerfrei“ verschweigen.

b) Laut BFH I B 27/18 ist nach den Billigkeitserwägungen des BVerfG das besondere Kirchgeld als Besteuerung des Lebensführungsaufwandes auch dann zulässig, wenn auf das eigene Einkommen des Kirchenangehörigen keine KiEST entfällt, so dass er sich nicht an der Finanzierung der kirchlichen Aufgaben beteiligt (und ansonsten eben nicht).

Der **BFH bezieht** die genannten **Billigkeitserwägungen** des BVerfG in seinem Beschluss I B 27/18 nun auch auf den Fall eines **geringen Einkommens**, soweit dieses nicht zu einer Kircheneinkommensteuer führt:

*„Es liegt auf der Hand und bedarf eigentlich keiner gesonderten Begründung, dass es gemessen am Maßstab der wiedergegebenen Billigkeitserwägungen des BVerfG ebenfalls unbillig erschiene, wenn ein kirchenangehöriger Ehegatte, der über ein geringes Einkommen verfügt, dessen Leistungsfähigkeit sich durch die Ehe mit einer Person, die ein hohes Einkommen bezieht, aber erhöht hat, trotz eingetretener Leistungssteigerung kirchensteuerfrei bliebe, und sich deswegen nicht an der Finanzierung der kirchlichen Gemeinschaftsaufgaben beteiligen müsste.“*

(ebd., Ziff. II 2 c) cc); Hervorhebung nur hier)

Nach diesen Wenn-Dann-Überlegungen kommt es für die Feststellung einer Unbilligkeit allein darauf an, ob der Kirchenangehörige sich an der Finanzierung der kirchlichen Aufgaben beteiligt oder nicht. Wenn eine solche Unbilligkeit vorliegt, dann darf der Lebensführungsaufwand des kirchenangehörigen Ehegatten kirchlich besteuert werden. Damit gibt es lt. BFH genau zwei Fälle:

- Wenn sein eigenes Einkommen hoch genug ist, dass darauf Einkommensteuer und damit KiESt anfällt, finanziert er die Kirche mit, und alles ist in Ordnung. Es besteht trotz des hohen Einkommens seines Ehepartners keine Unbilligkeit.
- Wenn aber keine KiESt anfällt, weil das eigene Einkommen fehlt oder sehr gering ist, so erscheint es als „unbillig“, wenn der Kirchenangehörige bei einem hohen Einkommen seine Ehepartners selber nichts zur Finanzierung der Kirche beiträgt.  
Dann darf sein Lebensführungsaufwand besteuert werden, also das besondere Kirchgeld erhoben werden.

Danach entscheidet allein das (Nicht-)Vorliegen von KiESt über die Möglichkeit eines evtl. besonderen Kirchgeldes als Besteuerung des Lebensführungsaufwandes. Dies entspricht einem tragenden Grund aus BVerfG 1 BvR 606/60 Ziff. C I 2: Wenn die Kirche das Einkommen besteuert, „muß“ es das Einkommen des kirchenangehörigen Ehegatten sein.

**Kurz: Besonderes Kirchgeld nur, wenn kirchensteuerfrei.**

c) Präzisierend bezieht sich der BFH sodann auf die Freibetragsregelungen etc. im Einkommensteuerrecht, die bei einem geringen Einkommen dazu führen können, dass keine Einkommensteuer und damit keine Kircheneinkommensteuer anfällt:

*„Die Erhebung der Kircheneinkommensteuer am Maßstab der staatlichen Einkommensteuer führt sowohl bei fehlendem als auch bei geringem Einkommen des kirchenangehörigen Ehegatten - ohne Besteuerung des Lebensführungsaufwandes - aufgrund von Freibetragsregelungen u.Ä. im Einkommensteuergesetz zu dessen Kirchensteuerfreiheit im Sinne der Entscheidung des BVerfG.“* (ebd., Ziff. II 2 c) cc); Hervorhebung nur hier)

Sachlicher Hintergrund ist v.a., dass sich nach der Grundtabelle der Einkommensteuer eine Einkommensteuer erst oberhalb des Grundfreibetrags ergibt. Für 2018 beträgt der Grundfreibetrag 9.000 €; bei zu versteuernden Einkünften von bis zu 9.007 € beträgt die ESt Null Euro.

d) Dies sind die entscheidungstragenden Gründe für den Beschluss I B 27/18.

e) **Zusammenfassend bedeutet dies:**

aa) Erstmals in seiner Rechtsprechung legt der BFH eine verfassungsrechtliche Beurteilung des besonderen Kirchgeldes bei Eigenverdienst vor, die es bisher entgegen seinen Darlegungen nicht gegeben hatte.

Der BFH hat seine verfassungsrechtliche Beurteilung des besonderen Kirchgeldes bei Eigenverdienst nun erstmals auf das Urteil des BVerfG 1 BvR 606/60 gegründet, und nicht

mehr auf sein eigenes Urteil I R 76/04 zum besonderen Kirchgeld bei Alleinverdienerehe.

Danach ist nun auch aus Sicht des BFH dieses Urteil des **BVerfG 1 BvR 606/60 für das besondere Kirchgeld bei Eigenverdienst verfassungsrechtlich maßgebend und nicht das Urteil I R 76/04** des BFH.

Damit sind die ganzen diffusen Hinweise des BFH in I B 27/18 auf seine frühere Rechtsprechung hinfällig und bedeutungslos, weil diese gesamte frühere Rechtsprechung des BFH zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst (I R 44/05 ff) allein auf diesem Urteil I R 76/04 zum Kirchgeld beim einkommenslosen kirchenanhörigen Ehegatten beruht.

bb) Nach diesen verfassungsrechtlichen Überlegungen des BFH ist die **Kirchensteuerfreiheit** (und nicht das Fehlen eines eigenen Einkommens) das entscheidende **Kriterium** für die Billigkeitserwägungen des BVerfG, die zu der bedingten Erlaubnis für die Kirchen führen, den Lebensführungsaufwand des kirchenangehörigen Ehegatten zu besteuern, sprich das besondere Kirchgeld einzuführen und festzusetzen.

**Nur wenn keine KiEST vorliegt, ist das besondere Kirchgeld der Verfassung gemäß.**

Sobald aber KiEST auf eigenes Einkommen des Kirchenmitglieds anfällt, beteiligt sich der Kirchenangehörige an der Finanzierung der kirchlichen Aufgaben und es liegt keine Unbilligkeit im Sinne des o.a. Obiter dictum vor, sowohl nach BVerfG als auch nach der neuen Rechtsauffassung der BFH. Damit besteht hier keine verfassungsrechtliche Grundlage für die kirchliche Besteuerung des Lebensführungsaufwandes.

**Das besondere Kirchgeld ist bei KiEST auf das eigene Einkommen nicht der Verfassung gemäß.**

cc) Damit verabschiedet sich der BFH von seiner bisherigen Rechtsprechung auf Grundlage von I R 76/04, nach der das besondere Kirchgeld generell bei einem eigenen Einkommen als verfassungsgemäß angesehen wurde (I R 44/05 ff), sogar bei einem „nicht unerheblichen Eigenverdienst“ (I B 43/06).

dd) Diese neue Rechtsauffassung des BFH (eigenes Einkommen führt zu KiEST und nichts anderem) steht nun auch im Einklang mit dem tragenden Grund des Urteils 1 BvR 606/60, dass die Kirche das Einkommen des kirchenangehörigen Ehegatten besteuern "muß", sofern sie das Einkommen besteuert (ebd.; Ziff. C I 2).

Auch das Verbot, dem Kirchenmitglied das Einkommen seines kirchenfremden Ehegatten zuzurechnen (ebd.; Ziff. C I 2a) wird nicht mehr mit der Bemessung des besonderen Kirchgeldes am gemeinsamen Einkommen der Ehegatten verletzt.

Auch der Grundsatz der Individualbesteuerung wird nicht mehr durchbrochen, sofern KiEST auf den Eigenverdienst vorliegt.

f) Zur Bemessung des besonderen Kirchgeldes sagt der BFH in I B 27/18 Ziff. II 2 c) cc), dass der Lebensführungsaufwand sowohl bei fehlendem als auch bei geringem Einkommen des kirchenangehörigen Ehegatten am gemeinsamen Einkommen der Ehegatten bemessen werden darf. Was ein „geringes Einkommen“ ist, hat der BFH wenige Zeilen vorher über des Fehlen von KiEST definiert.

In Ziffer C II 2 c) aa) führt der BFH an, dass die Bemessung des Lebensführungsaufwandes sich lt. BVerfG am Einkommen des anderen Ehegatten orientieren dürfe (Ziff. II 2 c) aa) - was etwas anderes ist als das „gemeinsame Einkommen“ der Ehegatten und diese Bemessungsgrundlage bei einem Eigenverdienst des kirchenangehörigen Ehegatten ausschließt.

g) Der I. Senat des BFH weist hier in I B 27/18 mehrfach auf seine **frühere Rechtsprechung** hin, wonach das besondere Kirchgeld bei eigenen Einkommen zulässig sei. Dies ist unnötig und irrelevant. Diese Hinweise sind für den Beschluss I B 27/18 nach Rechtsgrundlage und Ergebnis **nicht entscheidungstragend**, allenfalls erläuternd.

- **Die Rechtsprechung mit der zutreffenden Rechtsgrundlage geht der mit der unzutreffenden vor.**

Die bisherige Rechtsprechung des BFH zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst in I R 44/05 ff. beruht allein auf dem BFH-Urteil I R 76/04 zum einkommenslosen Kirchenangehörigen und besteht auch sonst nur aus Rechtsfehlern (s.u. Exkurs 1).

Demgegenüber beruft sich die neue Rechtsprechung in I B 27/18 korrekterweise auf die für das besondere Kirchgeld grundlegende Norm, nämlich auf das Obiter dictum in BVerfG 1 BvR 606/60, und steht weitestgehend im Einklang mit tragenden Gründen dieses Urteils.

- Die neuere Rechtsprechung geht der älteren vor.

- Die speziellere Rechtsprechung geht der allgemeineren vor.

Der BFH hat hier in I B 27/18 seine bisherige Rechtsprechung zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst dadurch präzisiert und verengt, dass er die Zulässigkeit des besonderen Kirchgeldes bei eigenem Einkommen von „generell“ bzw. bei „nicht unerheblichen Eigenverdienst“ (I B 43/06) auf „wenn kirchensteuerfrei“ eingeschränkt hat.

Mit dem Beschluss I B 27/18 hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst nach Rechtsgrundlage, Ergebnis und materieller Wirkung weitestgehend widerrufen.

Einen solchen **Widerruf** gibt man als Bundesgericht nur ungern zu. Der I. Senat versucht daher offensichtlich, hier den Eindruck einer **Kontinuität seiner Rechtsprechung** zu erwecken, die aber nicht gegeben ist. Dazu nachstehend in Abschnitt 6.9.3.

### 6.9.3 Vortäuschung von Kontinuität

Der I. Senat des BFH weist hier in I B 27/18 mehrfach auf seine **frühere Rechtsprechung** in dem Sinne hin, dass der neue Beschluss I B27/18 in der Kontinuität der bisherigen Rechtsprechung stehe und daher eine erneute Befassung in einem Revisionsverfahren nicht erforderlich sei (Ziff. II 2, II 2 b), II 2 c) cc).

Die nähere Betrachtung zeigt, dass der Wahrheitsgehalt dieser Rückgriffe ein sehr begrenzter ist. Insbesondere **gab es bisher keine verfassungsrechtliche Beurteilung** des I. Senates zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst und schon gar nicht zum „geringen“ Einkommen, nur eine Ansammlung von Rechtsfehlern.

#### 6.9.3.1 Irreführende Darlegungen

Der BFH versucht im Beschluss I B 27/18 den Eindruck zu erwecken, als habe er schon immer so entschieden wie jetzt in I B 27/18.

Dies trifft nicht zu und wird nur mit Falschdarstellungen und Ungenauigkeiten begründet.

a) Der Beschluss I B 27/18 bedeutet nach Entscheidungsgrundlage und Ergebnis eine grundlegende Umstellung der Rechtsprechung des BFH.

- Verfassungsrechtlich maßgeblich ist nun das Obiter dictum des BVerfG in 1 BvR 606/60, und nicht mehr das Urteil des BFH I R 76/04.
- Das besondere Kirchgeld im Falle eines eigenen Einkommens ist nicht mehr generell zulässig, sondern nur dann, wenn keine KiEST anfällt.

aa) Damit stimmt die Rechtsprechung des BFH zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst nun erstmals weitgehend mit der von BVerfG und BVerwG überein, während sie vorher konträr war.

bb) Danach ist nun auch aus Sicht des BFH dieses Urteil des BVerfG 1 BvR 606/60 für das besondere Kirchgeld bei Eigenverdienst verfassungsrechtlich maßgebend und nicht das Urteil I R 76/04 des BFH.

Damit sind die ganzen diffusen Hinweise des BFH in I B 27/18 auf seine **frühere Rechtsprechung hinfällig und bedeutungslos**, weil diese gesamte frühere Rechtsprechung des BFH zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst (I R 44/05 ff) allein auf diesem Urteil I R 76/04 zum Kirchgeld beim einkommenslosen kirchenanhörigen Ehegatten beruht.

b) Die Klarheit dieses Beschlusses I B 27/18 wird gestört durch unnötige und irritierende Ergänzungen:

1. Der BFH sagt in I B 27/18 einerseits, dass das besondere Kirchgeld dann verfassungsrechtlich zulässig sei, wenn wegen fehlendem oder geringem Einkommen keine KiEST anfällt. Die verfassungsrechtliche Begründung über die Billigkeitsüberlegungen des BVerfG ist klar und eindeutig.
2. Andererseits führt er an, dass das besondere Kirchgeld nach seiner bisherigen Rechtsprechung und der des BVerfG bei einem eigenen Einkommen des kirchenanhörigen Ehegatten (also ohne Einschränkung der Höhe, Ziff. II 2 b) und wahlweise auch bei „fehlendem oder geringem Einkommen“ (Ziff. II 2 c) cc) zulässig sei.

aa) Diese zweite Darlegung ist bestenfalls insoweit korrekt, als ein „geringes eigenen Einkommen“ eine Untermenge eines „eigenen Einkommens“ ist. Wer 100 € hat, hat auch 10 € - aber nicht umgekehrt.

Sie ist aber definitiv widersprüchlich, weil ein höheres eigenes Einkommen die KiEST nach sich zieht und somit nach den in I B 27/18 zugrunde gelegten Billigkeitsüberlegungen des BVerfG ein besonderes Kirchgeld hier verfassungsrechtlich nicht zulässig ist.

bb) Es bleibt unklar, was der BFH uns damit sagen will, dass er mit unterschiedlichen Akzenten (geringes Einkommen oder jedes Einkommen?) auf diese alten, gegenläufigen Entscheidungen hinweist. **Entscheidungstragend** sind sie hier in I B 27/18 nicht.

c) Der BFH hätte die vorliegenden NZBs I B 27/18 und I B 28/18 allein mit derartigen Hinweisen auf seine bisherige Rechtsprechung abweisen können, wie er das bisher immer getan hat. **Hat er aber nicht.**

Der BFH hat vielmehr eine für ihn völlig neue Rechtsgrundlage, nämlich das Obiter dictum aus 1 BvR 606/60, herangezogen und kam prompt zu einem völlig anderen Ergebnis - entgegen der alten Rechtsprechung.

Danach ist seine bisherige Rechtsprechung auch nach Auffassung des BFH nicht mehr tragfähig. Dies geschah nicht freiwillig. Zu einigen Hintergründen später.

d) Aus unserer Sicht lassen sich diese Darlegungen wie folgt erklären:

Um in I B 27/18 trotz der geänderten Rechtsprechung eine Revisionszulassung zu vermeiden, brauchte der I. Senat den Anschein einer Kontinuität seiner Rechtsprechung („Die Rechtslage ist geklärt“).

Daher hat er in Erweiterung der ursprünglichen Billigkeitsüberlegungen des BVerfG das besondere Kirchgeld bei geringem Einkommen für verfassungsgemäß erklärt, sofern keine KiEST anfällt. Damit kann er jetzt behaupten, er habe schon immer das besondere Kirchgeld bei eigenem Einkommen gebilligt. Die Rosstäsuscherei liegt in der Höhe dieses eigenen Einkommens: Bisher war das auch ein „nicht unerheblicher Eigenverdienst“ (I B 43/06), nun ist es lediglich ein geringes Einkommen unterhalb des Grundfreibetrags der Einkommensteuer, auf das keine KiEST anfällt.

Vor diesem Hintergrund musste der I. Senat so tun, als ginge es in I B 27/18 nur um solches geringes eigenes Einkommen, über das schon immer so geurteilt worden war wie jetzt in I B 27/18.

Der I. Senat zeigt aber in I B 27/18 seine Falschdarstellung selbst auf: Der BFH nennt ein „nicht unerhebliches eigenes Einkommen“ des Klägers (Ziff. I) und führt sodann an, die Begründungen des Klägers hätten sich auf die Zulässigkeit des besonderen Kirchgeldes bei „einem eigenen, wenn auch geringen Einkommen“ konzentriert (Ziff. II 1).

Der BFH unterstellt damit dem Kläger bzw. seinen Anwälten mehr oder minder Schwachsinn. Tatsächlich ist keine der beiden hier zugrundeliegenden NZBs über das „geringe“ eigene Einkommen begründet<sup>3</sup>. Der Begriff „geringes Einkommen“ kommt auf 116 Seiten nur an zwei Stellen vor, und zwar dort, wo kritisch auf kirchliche Darstellungen (Rausch bei nwb, Petersen in „Kirchensteuer kompakt“) hingewiesen wird. Im Übrigen verschweigt der BFH vornehm, dass nach den angegriffenen Urteilen des FG München in beiden Fällen KiEST angefallen war.

e) Der BFH weist außerhalb der entscheidungstragenden Gründe von I B 27/18 in den Abschnitten II 2 b), II c) cc) und II 2 c) dd) daraufhin, dass er bzw. das BVerfG schon früher das besondere Kirchgeld bei eigenem Einkommen gebilligt hätten - mit oder ohne die Einschränkung auf ein „geringes“ eigenes Einkommen.

Diese Hinweise sind zumindest irreführend. Ein „eigenes Einkommen“ schließt zwar ein „geringes eigenes Einkommen“ zahlenmäßig mit ein (Wer 100 € hat, hat auch 10 € - aber nicht umgekehrt). Hier kommt es aber darauf an, ob auf ein Einkommen oberhalb des „geringen“ ein besonderes Kirchgeld erhoben werden darf. Und da widersprechen die älteren Entscheidungen der neuen.

Im Übrigen ist die Argumentation des **BFH schwach**.

Er muss sich darauf zurückziehen, dass es alleine auf seine verfassungsrechtliche Beurtei-

---

<sup>3</sup> Wir kennen die Texte.

lung ankomme (Ziff. II 2 a) - wie zu Kaisers Zeiten. Eine solche verfassungsrechtliche Beurteilung des BFH zum besonderen Kirchgeld bei eigenem Einkommen gab es aber bisher nicht, sie liegt erstmals hier in I B 27/18 vor.

f) Bei näherer Betrachtung erweisen sich alle diese Hinweise des I. Senates des BFH auf seine frühere Rechtsprechung allesamt als äußerst fragwürdig, teilweise sind sie direkte **Falschdarstellungen**.

Sie treffen schon deshalb nicht zu, weil dort durchweg entgegen der Rechtsgrundlage entschieden wurde, die der BFH jetzt herangezogen hat, nämlich dem Urteil des BVerfG 1 BvR 606/060. Zudem sind sie durchweg nicht korrekt begründet.

aa) Der BFH behauptet in Ziff. II 2 b) mit Ziff. II 2 a), die Erhebung eines besonderen Kirchgeldes bei einem eigenem Einkommen sei nach seiner verfassungsrechtlichen Beurteilung zulässig.

**Eine solche frühere verfassungsrechtliche Beurteilung gibt es nicht.** Der BFH hat die landesrechtlichen Bestimmungen zum besonderen Kirchgeld nur für den Fall des einkommenslosen Kirchenmitglieds (I R 76/04) anhand von 1 BvR 606/60 verfassungsrechtlich beurteilt und dies dann für Fälle mit Eigenverdienst einfach übernommen. Er hat aber weder in I R 76/04 noch woanders das besondere Kirchgeld bei eigenem Einkommen verfassungsrechtlich beurteilt. Näheres nachstehend im **Exkurs 1**.

bb) Der BFH behauptet in Ziff. II 2 b), das besondere Kirchgeld bei eigenem Einkommen stehe nicht im Widerspruch zu BVerfG 1 BvR 606/60. **Glatte Falschbehauptung**, wie sich aus dem Wortlaut des Obiter dictums und den erwähnten tragenden Gründen ergibt.

cc) Dass der BFH mehrfach erstinstanzliche Entscheidungen zum besonderen Kirchgeld bei eigenem Einkommen bestätigt hat (Ziff. II 2 b), sagt nichts über die Richtigkeit dieser Entscheidungen aus.

Der BFH hat durchweg nicht bemerkt, dass die **Vergleichsberechnung übersehen** wurde („greifbare Gesetzeswidrigkeit“) und entgegen § 31 BVerfGG die tragenden Gründe von 1 BvR 606/06 missachtet wurden. Zudem wurde eine von zwei zulässigen Kann-Bestimmungen des Landesrechts willkürlich ausgewählt (Näheres s.u. in Exkurs 1).

dd) Der BFH behauptet in Ziff. II 2 c) cc) , er habe bereits in seiner an das BVerfG anschließenden oben zitierten Rechtsprechung festgestellt, dass der Lebensführungsaufwand „sowohl bei fehlendem als auch bei **geringem Einkommen**“ zulässigerweise als Maßstab gewählt werden könne.

Das trifft nicht zu. In keiner der Entscheidungsbegründungen I R 44/05 ff. wird auf ein „geringes Einkommen“ abgestellt; I B 43/06 erweitert sogar auf einen „nicht unerheblichen Eigenverdienst“.

ee) In I B 27/18 Ziff. II 2 c) cc) verweist der BFH darauf, der **Lebensführungsaufwand** nach seiner „oben zitierten“ Rechtsprechung (also I R 76/04 ff) am gemeinsamen Einkommen der Eheleute **bemessen** werden dürfe. In Ziff. II 2 c) aa) sagt der BFH selbst, dass dies bei Eigenverdienst der Rechtsprechung des BVerfG widerspricht: Der Lebensführungsaufwand dürfe nur am Einkommen des anderen Ehegatten bemessen werden, also nicht an dem beider. Näheres in Exkurs 1.

ff) Der BFH verweist in Ziff. II 2 c) dd) auf den Beschluss des BVerfG 2 BvR 591/06. Darin

habe das BVerfG keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen ein besonderes Kirchgeld bei eigenem Einkommen gehabt. In seinem Beschluss I B 109/12 hat der BFH diesen Beschluss des BVerfG aber **genau gegenteilig** aufgefasst und verwendet. Näheres s.u. im **Exkurs 2 und 3**.

g) Der I. Senat des BFH versucht hier, den Unterschied zwischen seiner neuen, verfassungskonformen und seiner alten, kirchenfreundlichen Rechtsprechung zu verwischen. Dies kommt kirchlichen Interessenvertretern entgegen.

Beispiel: Ein Vertreter eines Anwaltsverbandes erklärte mit der Autorität des Fachkundigen anlässlich einer Presseanfrage, der BFH habe hier gesagt, die Rechtslage sei geklärt, das besondere Kirchgeld dürfe bei eigenem Einkommen erhoben werden, durch den Beschluss habe sich nichts geändert, es gelte weiterhin die alte Rechtsprechung.

Er hat nicht erwähnt, dass er stellv. Vorsitzender des Verwaltungsrates einer kath. Kirchengemeinde ist, deren Bistum das besondere Kirchgeld erhebt. So wird dann berichtet (oder auch nicht).

Was derartige Einlassungen wert sind, erkennt man in der näheren Betrachtung der o.a. Hinweise des BFH in den nachstehenden drei **Exkursen**.

#### 6.9.3.2 Exkurs 1: Zur bisherigen Rechtsprechung des BFH

Die Hinweise in I B 27/18 auf die frühere eigene Rechtsprechung des BFH (Kirchgeld bei eigenem Einkommen, Ziff. II 2 b, II c) sollen wohl legitimieren, dass der BFH das Obiter dictum des BVerfG entgegen dessen eindeutigem Wortlaut („einkommenslos“) auf „kirchensteuerfrei“ erweitert hat.

Die o.a. Bemerkungen des BFH außerhalb der entscheidungstragenden Gründe von I B 27/18, er habe schon bisher das besondere Kirchgeld „auch bei einem geringen eigenen Einkommen“ gebilligt, sind aber **frei erfunden**.

Sie sind allesamt unzutreffend und irrelevant, weil sie genau auf der fehlerhaften Rechtsprechung beruhen, die der BFH mit I B 27/18 nun nach Rechtsgrundlage und Ergebnis de facto widerrufen hat.

a) Der BFH versucht am Ende von Ziff. II 2 c) cc) den Eindruck zu erwecken, er habe das besondere Kirchgeld „in seiner oben zitierten Rechtsprechung“ speziell auch bei geringem Einkommen gebilligt. **Das trifft nicht zu**.

In keiner einzigen der Entscheidungsbegründungen von I R 44/05 ff. kommt das „geringe Einkommen“ o.ä. vor, geschweige denn, dass verfassungsrechtlich danach differenziert würde. **Im Gegenteil:** I B 43/06 sagt, dass das besondere Kirchgeld auch bei einem "nicht unerheblichen Eigenverdienst" des Kirchenangehörigen verfassungskonform sei.

Der BFH kann bestenfalls behaupten, er habe das besondere Kirchgeld bei jeder Einkommenshöhe und damit auch bei einem geringen Einkommen gebilligt - was wertlos und unzutreffend ist, weil es hier gerade auf die Differenzierung zwischen hohem und geringen Einkommen ankommt, und dazu hatte der BFH bisher kein Wort gesagt.

b) In Ziffer II 2 a) mit II 2 b) sagt der BFH: Nach seiner verfassungsrechtlichen Beurteilung sei das besondere Kirchgeld auch bei einem eigenen Einkommen des kirchenangehörigen Ehegatten verfassungsgemäß, es liege **kein Widerspruch zum BVerfG-Urteil 19, 268 (= 1 BvR 606/60)** vor.

Dies ist eine **glatte Falschdarstellung**.

aa) Dieses Urteil ist lt. BVerfG 2 BvR 591/06 „insb.“ maßgebend für die Heranziehung zur Kirchensteuer bzw. zum besonderen Kirchgeld, und zwar in seiner Gesamtheit. Daher sind seine tragenden Gründe bei der Regelung der kirchlichen Besteuerung gem. § 31 BVerfGG zu beachten.

bb) Das BVerfG hatte in 1 BvR 606/60 für die kirchliche Besteuerung bei glaubensverschiedener Ehe wegen des Grundsatzes der **Individualbesteuerung** die **Einkommenskonstellation** als das entscheidende Kriterium für die Verfassungsmäßigkeit dieser kirchlichen Besteuerung herangezogen.

cc) Das BVerfG hat in 1 BvR 606/60 den damaligen Halbteilungsgrundsatz verboten, weil dieser das Grundrecht der Klägerin aus Art. 2 Abs. 1 GG verletzt (Ziff. C II 1).

Das BVerfG hat dies i.w. wie folgt begründet:

- 1) Es gilt die Individualbesteuerung (Ziff. C I 1 m.w.N., C I 2 d).
- 2) Wenn die Kirche das Einkommen besteuert, „muß“ es das Einkommen des Kirchenangehörigen sein (Ziff. C I 2).
- 3) Dem Einkommen des kirchenangehörigen Ehegatten darf nicht das Einkommen seines kirchenfremden Ehepartners zugerechnet werden (Ziff. C I 2a und 2d).

Dies sind **tragende Gründe** dieser Entscheidung.

Beim Halbteilungsgrundsatz musste der kirchenangehörige Ehegatte eine erhöhte Kirchensteuer zahlen, weil nicht nur sein eigenes Einkommen kirchlich besteuert wurde, sondern ihm auch das seines kirchenfremden Ehepartners zugerechnet wurde. Genau das Gleiche geschieht bei besonderen Kirchgeld im Falle eines Eigenverdienstes durch die Bemessungsgrundlage „gemeinsam zu versteuerndes Einkommen“.

Damit ist Art. 2 Abs.1 GG verletzt, aus dem sich wegen der allg. Handlungsfreiheit der Grundsatz der Individualbesteuerung ableitet. Die ELKB und das Bistum Trier haben ihr besonderes Kirchgeld u.a. deshalb abgeschafft, weil es diesen Grundsatz der Individualbesteuerung durchbreche.

Es ist hier irrelevant, dass das BVerfG in den Entscheidungen 1 BvR 1109/81 und 1212/18 die hessischen Vorschriften gebilligt hat, da es dort nur darum ging, ob die Religionsfreiheit die Freistellung von kirchlichen Steuern begründen könne, und nicht um das besondere Kirchgeld bei eigenem Einkommen. Der Beschluss des BVerfG 2 BvL 7/84 betraf nur die Befugnisse des hamburgischen Landesgesetzgebers, nicht aber die Vorschriften selbst.

dd) Nur wenn der kirchenangehörige Ehegatte ansonsten „mangels eigenen Einkommens kirchensteuerfrei bliebe“, darf sein Lebensführungsaufwand kirchlich besteuert werden. (Ziff. C II 2). Im Beschluss I B 109/12 bewertet der BFH dies als die „eindeutige Rechtslage“ lt. BVerfG 1 BvR 606/60.

ee) Allfällige gutgemeinte Vorschläge, die Ehegatten könnten ja die Getrenntveranlagung wählen, um dem besonderen Kirchgeld zu entgehen, gehen fehl.

Derartige Vorschläge unterstellen eine Besteuerung der Ehe als Gemeinschaft, es gilt aber die Individualbesteuerung. Beschwert durch die Kirchensteuer ist allein das Kirchenmitglied,

wie sich u.a. aus etlichen Entscheidungen zur Klagebefugnis ergibt.

Das besondere Kirchgeld fällt aufgrund der Vergleichsberechnung tarifbedingt dann an, wenn das Einkommen des kirchenfremden Ehepartners mehr als ca. 150 % von dem des kirchenangehörigen Ehegatten beträgt. Der Splittingvorteil steht den Ehegatten einzeln anteilig nach ihren Steuerzahlungen zu (vgl. § 37 Abs. 2 AO; BFH VII R 55/80, III B 102/06; BMF-Schreiben vom 14.1.2015 - BStBl I 2015, 83).

Der o.a. „Vorschlag“ verlangt also vom kirchenfremden Ehegatten, er möge auf seinen höheren Splittingvorteil verzichten, damit sein kirchenangehöriger Ehepartner nicht eine erhöhte Kirchensteuer zahlen muss, die allein wegen seines höheren Einkommens erhöht ist.

c) Der BFH verweist in I B 27/18 Ziff. II 2 b) explizit und am Ende von Ziff. II 2 c) cc) auf seine frühere Rechtsprechung zum besonderen Kirchgeld in Ziff. II 2b), wobei er die Entscheidungen zur Alleinverdienerhe (I R 76/04) und solche zur Doppelverdienerhe (I R 44/05 ff.) in einen Topf wirft.

**Diese frühere Rechtsprechung des BFH zur Kirchgeldfestsetzung bei Eigenverdienst besteht im Wesentlichen aus Rechtsfehlern.**

aa) Das **Urteil I R 76/04** ist schon grundsätzlich nicht als Rechtsgrundlage für das besondere Kirchgeld bei Doppelverdienerhe geeignet.

- Der BFH hat in I R 76/04 das besondere Kirchgeld auf Grundlage von 1 BvR 606/60 „insoweit“ für verfassungsgemäß erklärt, als es das einkommenslose Kirchenmitglied betrifft (Ziff. II 3 b) aa). Nur dafür hat er die dortigen staatlichen und kirchlichen Bestimmungen des Landesrechtes zum besonderen Kirchgeld als verfassungsgemäß beurteilt. Und nur dazu sagt dieses Urteil etwas aus (vgl. § 95/96 FGO).
- Für das BVerfG war in 1 BvR 606/60 wegen des Grundsatzes der Individualbesteuerung die Einkommenskonstellation die verfassungsrechtlich entscheidende Größe. Je nach Sachverhalt (eigenes Einkommen ja/nein) folgt daraus eine andere kirchliche Besteuerung (des Einkommens oder des Lebensführungsaufwandes) (s.o.).
- Wenn das Urteil I R 76/04 einer Entscheidung zum besonderen Kirchgeld bei Doppelverdienerhe zugrunde gelegt wird, so bedeutet dies eine Übertragung auf einen nicht vergleichbaren Sachverhalt, weil unterschiedliche Einkommenskonstellationen gem. BVerfG unterschiedliche Rechtsfolgen nach sich ziehen - wie es der BFH in I B 27/18 und I B 109/12 ja auch eingeräumt hat.

bb) Der BFH verweist in I B 27/18 auf seine „verfassungsrechtliche Beurteilung“ (Ziff. II 2 a, b) in seiner früheren Rechtsprechung, nach der das besondere Kirchgeld auch bei einem eigenen Einkommen verfassungsgemäß sei. Der BFH nennt dazu seine früheren Entscheidungen I R 76/04 bis I B 43/06. (Ziff. II 2 b)

**Eine solche verfassungsrechtliche Beurteilung gibt es nicht.**

Der BFH hat **nirgendwo** in seinen Entscheidungen zur Kirchgeldfestsetzung bei Eigenverdienst I R 44/05 ff. das besondere Kirchgeld „auch bei einem eigenen Einkommen des kirchenangehörigen Ehegatten“ **verfassungsrechtlich beurteilt**. Er verweist dazu durchweg lediglich auf sein o.a. Urteil I R 76/04 zur Alleinverdienerhe, beginnend in I R 44/05.

cc) Im seinem ersten Verfahren zur Doppelverdienerehe I R 44/05 hat der BFH ein besonderes Kirchgeld trotz eines eigenen Einkommens des Kirchenmitglieds gebilligt.

Das streitige besondere Kirchgeld sei nach "diesen" Bestimmungen zutreffend festgesetzt, die Bestimmungen seien verfassungsgemäß. Wegen der „diesbzgl. Einzelheiten“ verwies der Senat auf I R 76/04 - **mehr gibt es hier nicht** an "verfassungsrechtlicher Beurteilung" zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst (!!).

### Nichts davon ist haltbar.

- Das Obiter dictum bindet die Option "Besteuerung des Lebensführungsaufwandes" glasklar an die Vorgabe „mangels eigenen Einkommens kirchensteuerfrei“. Dies wurde vom BFH in I R 44/05 einfach übergangen, ebenso entgegen § 31 BVerfGG die tragenden Gründe aus 1 BvR 606/60 mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung.
- Lt. I R 76/04 hat das dort streitige besondere Kirchgeld beim einkommenslosen Kirchenmitglied die Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) nicht verletzt (ebd, Ziff. II 3). Das besondere Kirchgeld sei „insoweit“ verfassungsgemäß (Ziff. II 3 b) aa). I R 44/05 überträgt dies aber entgegen §§ 95/96 FGO locker auf den lt. BVerfG nicht vergleichbaren Sachverhalt „eigenes Einkommen“. Durch die Bemessung am "gemeinsamen Einkommen" ist damit aber lt. BVerfG 1 BvR 606/60 Art. 2 Abs. 1 GG verletzt, weil entgegen dem Grundsatz der Individualbesteuerung nicht allein das Einkommen des Kirchenmitgliedes, sondern auch noch das seines kirchenfremden Ehepartners herangezogen wird (s.o., Ziff. b).
- Wenn die landesrechtlichen Bestimmungen zum besonderen Kirchgeld verfassungsgemäß sind (was wir im Übrigen bestreiten), heißt das noch lange nicht, dass dies auch für das streitige besondere Kirchgeld bei eigenem Einkommen zutrifft. Denn die KiStG beinhalten im dortigen Streitfall wie auch sonst **zwei hier einschlägige Kann-Vorschriften** zur Kirchensteuer: 1) KiEST sowie 2) besonderes Kirchgeld, ohne zu sagen, wann welche der beiden Vorschriften anzuwenden ist. Die KiStG sind insoweit unbestimmt<sup>4</sup>. Gleichermaßen gilt für die KiStO der Kirchen. Der BFH hat hier in I R 44/05 die Bestimmung des KiStG zur KiEST nicht erwähnt und einfach die andere der beiden möglichen Kann-Bestimmungen ohne Rechtsgrund und somit **willkürlich** herangezogen. Zudem hat er damit die andere offensichtlich einschlägige Vorschrift (KiEST) übersehen.
- Dabei hat der BFH auch noch die **Vergleichsberechnung übersehen**, obwohl er den betreffenden Erlass des Finanzministers erwähnt hat. Wegen der Unbestimmtheit der o.a. Kann-Bestimmungen ist die Vergleichsberechnung die maßgebliche Eingriffsnorm, die bei glaubensverschiedener Ehe allein über die Heranziehung zur KiEST bzw. zum besonderen Kirchgeld entscheidet.

---

<sup>4</sup> „Das Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung umschließt auch das Gebot der Tatbestandsbestimmtheit sowie das der **Normenklarheit**.“ (Schwarz/Pahlke zu § 3 AO).

„Der steuerbegründende Tatbestand muss so bestimmt sein, dass der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuerlast - nötigenfalls mit Hilfe eines Beraters - vorausberechnen kann. Schon wegen der Strafbewehrtheit der Steuervorschriften ist ihre Bestimmtheit unabdingbar.“ Aus: Rensen/Brink, Linien der Rechtsprechung des BVerfG.

„Für alle Abgaben gilt als allgemeiner Grundsatz, dass abgabebegründende Tatbestände so bestimmt sein müssen, dass der Abgabepflichtige die auf ihn entfallende Abgabe -- in gewissem Umfang (vgl. BVerfGE 13, 153 [160]) -- vorausberechnen kann (vgl. für das Steuerrecht BVerfGE 19, 253 [267]; 49, 343 [362]; 73, 388 [400];“ BVerfGE 108, 186, Ziff. C II 3 b) bb). Dies gilt auch für Kirchensteuern (BVerfGE 19, 253 Rn. 42).

Damit liegt nach seiner eigenen ständigen Rechtsprechung eine „greifbare Gesetzeswidrigkeit“ vor, weil eine offensichtliche einschlägige Vorschrift, noch dazu eine entscheidungserhebliche, übersehen wurde<sup>5</sup>.

- Der BFH hat **nicht beachtet**, dass das BVerwG, auf das er sich bei der Bemessung berufen hat, die **Kirchgeldtabelle** auf das einkommenslose Kirchenmitglied begrenzt hat (BVerwG, VII C 48.73, Ziff. II 4 c, am Ende des Abschnittes.) (Näheres nachstehend unter d)

Es bleibt das Geheimnis des I. Senates des BFH, wie er das besondere Kirchgeld bei Eigenverdienst anhand einer verfassungsrechtlichen Klärung beim einkommenslosen Kirchenangehörigen und ohne Beachtung der für die Heranziehung relevanten Vorschriften verfassungsrechtlich beurteilt hat.

**Auf dieser Ansammlung von Rechtsfehlern beruht die gesamte Rechtsprechung des BFH zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst** - das ist die angebliche „verfassungsrechtliche Beurteilung“ in seiner früheren Rechtsprechung, auf die der I. Senat sich in I B 27/18 mehrfach bezieht.

Dies wurde in den hiesigen NZBs dem I. Senat des BFH deutlich gemacht.

dd) Für die Entscheidungen I R 64/05 und I R 62/05 gilt das Gleiche, da sie in den entscheidenden Passagen zur Verfassungsmäßigkeit praktisch wortgleich sind mit I R 44/05.

ee) In I B 43/06 hat der BFH das besondere Kirchgeld zusätzlich auch für den Fall eines „nicht unerheblichen Eigenverdienstes“ gebilligt und dies auch gleich noch auf die Urteile I R 64/05 und I R 62/05 bezogen, die in ihrem Begründungsteil fast wortgleich mit I R 44/05 sind.

ff) Zudem leitet der Senat in I B 43/06 aus seiner Feststellung aus I R 76/04, dass der **Lebensführungsaufwand** am gemeinsam zu versteuernden Einkommen der Ehegatten **bemessen** werden darf, ab, dass das besondere Kirchgeld nicht nur beim einkommenslosen Kirchenmitglied, sondern auch im Falle eines „nicht unerheblichen Eigenverdienstes“ erhoben werden darf: Die hilfsweise Bemessungsmethode wird zum Grund für die Heranziehung.

Damit kommt ein weiterer grundlegender Rechtsfehler hinzu: **Die Bemessung einer Kirchensteuer kann nicht die Heranziehung begründen**<sup>6</sup>. Eine Methode kann keine Steuer begründen<sup>7</sup>.

d) **Ebenso fehlerhaft** ist die Rechtsprechung des BFH zur Frage der (hilfsweisen) **Bemessung des Lebensführungsaufwandes** am gemeinsamen Einkommen der Ehegatten für den Fall des Eigenverdienstes. Auch hier ist verfassungsrechtlich die Situation bei einem Eigenverdienst des kirchenangehörigen Ehegatte eine andere als beim einkommenslosen Kirchenmitglied, was der BFH in I R 44/05 ff. konsequent übersehen hatte.

---

<sup>5</sup> S. z.B. BFH-Beschluss vom 11. März 2011 V B 45/10, BFH/NV 2011, 999; BFH, 21.02.2013 - X B 110/11.

<sup>6</sup> Dies ergibt sich im Umkehrschluss aus der nachfolgenden Feststellung des BVerfG: „Damit scheidet eine Heranziehung des *keiner steuerberechtigten Kirche angehörenden Ehegatten* zur Kirchensteuer, sei es als Steuerschuldner oder als Haftender, aus. ... Einer Beantwortung der Frage, ob die in dem Kirchensteuergesetz festgelegte Bemessungsgrundlage, der sog. Halbteilungsgrundsatz, verfassungswidrig ist, bedarf es bei diesem Ergebnis für die Ausgangsverfahren nicht.“ (BVerfG vom 14.12.1965 - 1 BvL 31/62, Ziff. C II)

<sup>7</sup> BVerfG 1 BvR 606/60, Ziff. C I 2 a).

aa) In I R 44/05 begründet der BFH die Bemessungsgrundlage "zu versteuerndes Einkommen" allein mit der dortigen KiStO, die er ohne jede nähere Erläuterung unter "verfassungsgemäß" mit subsumiert; für Einzelheiten werde auf I R 76/04 verwiesen. In I B 43/06 leitet der I. Senat des BFH wie erwähnt aus der Bemessungsgrundlage "gemeinsames Einkommen" in I R 76/04 sogar ab, das sich aus diesem Urteil zur Alleinverdienehe ergebe, dass "demnach" das besondere Kirchgeld auch bei einem "nicht unerheblichen Eigenverdienst" des Kirchenmitgliedes erhoben werden dürfe. Die späteren Entscheidungen des BFH berufen sich wie erwähnt auf I R 44/05 und I B 43/06.

bb) In I R 76/04 sagt der BFH: *"Der für die Bemessung des besonderen Kirchgelds herangezogene Besteuerungsmaßstab geht seinerseits wiederum auf die genannte Entscheidung des BVerfG aus dem Jahre 1965 zurück."* (Ziff. II 3 b) aa) und zitiert das Obiter dictum mit *"mangels eigenen Einkommens kirchensteuerfrei"*.

Danach ist die Bemessungsgrundlage "gemeinsam zu versteuerndes Einkommen" lt. BFH verfassungsrechtlich nur für den Fall des einkommenslosen Kirchenmitglieds zulässig.

cc) Der einzige korrekte Nachweis zur Kirchgeldtabelle in I R 76/04 (Ziff. II 3 b) aa) ist der auf BVerwG VII C 48.73. Dort wird das „gemeinsame Einkommen der Ehegatten“ durchgängig verstanden als das „gemeinsam zu versteuernde Einkommen“ (s. Ziff. II 4 a, b, c). Dieser Hilfsmaßstab darf lt. BVerwG wegen des Obiter dictum („einkommenslos“) nur beim einkommenslosen Kirchenmitglied angewendet werden (Ziff. II 4 c), am Ende des Abschnittes).

dd) Diese klaren Ansagen in BFH I R 76/04 und BVerwG VII C 48.73 hat der BFH in I R 44/05 ff. nicht beachtet. Die einschlägige Rechtsprechung des BVerfG wurde ja sowieso übergangen. Dies führte für Fälle des Eigenverdienstes zu einer rechtswidrigen Übertragung dieser Bemessungsmethode, denn für die Bemessung der Kirchensteuer wurde damit dem Einkommen des Kirchenmitglieds das seines kirchenfremden Ehegatten zugerechnet.

ee) Das BVerfG hat ein solches Hinzurechnen des Einkommens des kirchenfremden Ehegatten explizit untersagt. Denn damit wird die Kirchensteuer unzulässig erhöht, weil die Kirche - so sie das Einkommen besteuert - nur das Einkommen des Kirchenmitglieds besteuern darf (BVerfG 1 BvR 660/60, Ziff. C I 2). Dadurch werden Rechte des Kirchenmitglieds aus Art. 2 Abs. 1 GG (all. Handlungsfreiheit) verletzt (ebd., Ziff. C II 1).

*"Es fehlt daher einer solchen Ehe rechtlich die Möglichkeit, in Anwendung der Grundsätze des Splitting dem kirchenangehörigen Ehegatten Einkünfte zuzurechnen, die dem nicht der Kirche angehörenden Ehepartner zufließen."* (ebd., C I 2a)

Derartiges sei "systemwidrig" (ebd., C I 2d). Dies sind tragende Gründe des lt. BVerfG 2 BvR 591/06 für das besondere Kirchgeld verfassungsrechtlich maßgeblichen Urteils des BVerfG 1 BvR 606/60.

ff) Der BFH bestätigt aber nun in I B 27/18 diese bisher übergangenen Auffassungen aus BFH I R 76/04, BVerwG VII C 48.73 sowie des BVerfG 1 BvR 606/60.

In Ziff. II c) aa) hat der I. Senat das BVerfG angeführt, wonach die Bemessung des Lebensführungsaufwandes sich am Einkommen des anderen Ehegatten - also nicht am Einkommen beider - orientieren dürfe. Dies ist im Übrigen kein Widerspruch zum Bemessungsmaßstab des „gemeinsam zu versteuernden Einkommens“, da das besondere Kirchgeld an die Zusammenveranlagung bei der Einkommensteuer geknüpft ist und diese sehr wohl bei nur einem Verdienst zulässig und üblich ist.

gg) Damit hat der I. Senat hier in I B 27/18 **eingeräumt**, dass seine bisherige Rechtsprechung in I R 44/05 ff., wonach dieser Bemessungsmaßstab "gemeinsames" bzw. "gemeinsam zu versteuerndes Einkommen" auch bei einem Eigenverdienst des Kirchenangehörigen

zulässig sei, **nicht der hier grundlegenden Rechtsprechung des BVerfG entspricht**. Damit können allfällige Hinweise des I. Senates auf seine frühere Rechtsprechung nicht als Legitimation dafür taugen, dieser alte rechtsfehlerhafte Rechtsprechung entgegen I B 27/18 doch wieder zur Geltung zu verhelfen.

hh) In I B 27/18 hat er diese Bemessungsmethode denn nun auch auf den Fall eines fehlenden oder geringen Einkommens eingeschränkt, wobei "gering" bedeutet "kirchensteuerfrei" (Ziff. II 2 c) cc). Der dortige Hinweis des BFH auf seine frühere verfassungsrechtliche Beurteilung geht fehlt, weil es eine solche für den Fall eines Eigenverdienstes der kirchenangehörigen Ehegatten schlicht und ergreifend nicht gibt, wie vorstehend gezeigt.

e) Die dem nachfolgenden Beschlüsse<sup>8</sup> sind (soweit nicht nur Begründungsmängel moniert werden) nur mit Verweisen auf die vorstehenden Entscheidungen und somit auch nur mit deren Fehlern begründet.

**Auf diesem Fehlerchaos in I R 44/05 ff. beruht das besondere Kirchgeld bei Eigenverdienst.**

Es ist nicht ansatzweise erkennbar, was dies mit der neuen Rechtsprechung in I B 27/18 zu tun haben soll und weshalb es - wie manche kirchlichen Interessenvertreter bereits meinen - dieser vorgehen soll.

#### **6.9.3.3 Exkurs 2: Zum Beschluss des BVerfG 2 BvR 591/06**

In I B 27/18 Ziff. II d) dd) zieht der BFH den Beschluss des BVerfG 2 BvR 591/06 als weitere Erläuterung zu seinem Zitat des Obiter dictum in Ziff. II c) heran. In diesem Beschluss habe das BVerfG die Heranziehung um besondere Kirchgeld bei eigenem Einkommen erlaubt. Dies soll wohl legitimieren, dass der BFH das Obiter dictum entgegen dessen eindeutigem Wortlaut („einkommenslos“) auf „kirchensteuerfrei“ erweitert hat.

Die nähere Betrachtung zeigt, dass 1) dieser Beschluss des BVerfG widersprüchlich und unbegründet ist und dass 2) der BFH diesen Beschluss je nach Streitfall so auslegt, wie es jeweils der Kirche nützt.

a) Wenn der BFH hier den Beschluss 2 BvR 591/06 als Rechtfertigung für die Heranziehung zum besonderen Kirchgeld anführt, so wirkt das nur irritierend: Bei geringen Eigenverdiensten ohne KiEST bestätigt 2 BvR 591/06 den vorliegenden Beschluss I B 27/18, bei höherem Eigenverdiensten widerspricht er ihm.

Es bleibt das Geheimnis des I. Senates, was das soll.

Daher ist näher auf den Beschluss 2 BvR 591/06 und seine Rechtmäßigkeit einzugehen.

b) Der BFH führt in I B 27/18 Ziff. II 2 c) dd) aus, das BVerfG habe in 2 BvR 591/06 der Fachgerichtsbarkeit und damit in erster Linie dem BFH bestätigt, der die durch die Heranziehung zum besonderen Kirchgeld aufgeworfenen Fragen verfassungsgemäß konkretisiert beantwortet habe.

Dieses Eigenlob geht fehl. Das BVerfG hat den BFH hier nicht separat erwähnt. Der BFH hat

---

<sup>8</sup> I B 141/05, I B 98/09, I B 64/11, I B 82/16, I B 40/17, I B 103/17

die Rechtsprechung des BVerfG nicht konkretisiert, sondern sie ignoriert und konterkariert (s.o.).

c) Der Beschluss des BVerfG 2 BvR 591/06 ist als Begründung für ein besonderes Kirchgeld bei Eigenverdienst **völlig ungeeignet**, weil er in sich **widersprüchlich** und bestenfalls durch ein **Falschzitat** begründet ist.

aa) Das BVerfG hat im Maßstabsteil seines Beschlusses 2 BvR 591/06 zunächst darauf hingewiesen, dass die für die kirchliche Besteuerung bei glaubensverschiedener Ehe im wesentlichen maßgeblichen verfassungsrechtlichen Fragen der Heranziehung zur Kirchensteuer bzw. zum besonderen Kirchgeld bereits in der früheren Rechtsprechung des BVerfG erklärt seien, „insb.“ im Urteil 1 BvR 606/60, sowie „fernerhin“ in einer Reihe anderer Entscheidungen.

bb) Danach ist das Urteil 1 BvR 606/60 in seiner Gesamtheit verfassungsrechtlich maßgebliche für die Heranziehung zur Kirchensteuer bzw. zum besonderen Kirchgeld. Dies ergibt sich zudem aus der anschließenden separaten Erwähnung des Obiter dictum mit einem weiteren „inbesondere“. Daher sind die **tragenden Gründe** dieses Urteils 1 BvR 606/60 gem. § 31 BVerfGG bindend für das besondere Kirchgeld<sup>9</sup>. Das bedeutet v.a.:

- Es gilt die Individualbesteuerung (Ziff. C I 1, m.w.N., C I 2 d).
- Wenn die Kirche das Einkommen besteuert, „muß“ es das Einkommen des kirchenangehörigen Ehegatten sein (Ziff. C I 2).
- Es fehlt die rechtliche Möglichkeit, dem Einkommen des Kirchenmitglieds das seines kirchenfremden Ehepartner zuzurechnen (Ziff. C I 2 a und 2d).

Danach ist ein besonderes Kirchgeld als Besteuerung des Lebensführungsaufwandes bei einem eigenen Einkommen des Kirchenmitglieds ausgeschlossen, es ist nur KiEST möglich. So hat das der BFH in I B 109/12 ja auch herausgelesen.

Ebenfalls ausgeschlossen ist hier die Bemessung der Kirchensteuer am gemeinsam zu versteuernden Einkommen und somit die Anwendung der Kirchgeldtabelle. Dies hat das BVerwG in VII C 48.73 Ziff. II 4 c) bestätigt.

cc) Das BVerfG sagt in 2 BvR 591/06 sodann:

„Insbesondere hat das BVerfG **hervorgehoben** ...“, dass der Lebensführungsaufwand besteuert werden dürfe.

Im Originaltext hat das BVerfG mit Imperativen („muß“) hervorgehoben, was in den o.a. tragenden Gründen steht. Die Besteuerung des Lebensführungsaufwandes hat das BVerfG in einem nicht tragenden (was die Kirchen ja ansonsten gerne betonen) Obiter dictum mit mehreren aufeinander aufbauenden Konditionalsätzen nur im Konjunktiv eine evtl. denkbare Möglichkeit aufgezeigt.

Der Berichterstatter des BVerfG erzeugt hier einen unzutreffenden Kontext. Da hat der Berichterstatter wohl ein kirchliches Vorbringen abgeschrieben, und die anderen habens halt abgezeichnet.

---

<sup>9</sup> Entgegen der älteren Rechtsprechung kommt es für die Bindungswirkung von tragenden Gründen nicht auf die konkrete Entscheidung des BVerfG bzw. den dortigen Streitgegenstand an. Maßgebend sind die sich ergebenden Grundsätze für die Auslegung der Verfassung.

Siehe BVerfG, 2 BvR 1018/74, B I 3; 2 BvL 3/10, II 1; ebenso: BFH v. 06.04.2016 - X R 2/15; Ziff. II 3 d) aa); sowie BVerfG, 2 BvL 3/10, Ziff. II 1; BFH v. 06.04.2016 - X R 2/15; Ziff. II 3 d) aa).

dd) Das BVerfG zieht in 2 BvR 591/06 dieses **Obiter dictum entscheidungserheblich verfälscht** heran, indem es die Einschränkung „mangels eigenen Einkommens kirchensteuerfrei“ weglässt. Diese war im originalen Obiter dictum wegen der o.a. tragenden Gründe notwendig, um Widersprüche und Verfassungsverstöße zu vermeiden. Durch dieses Weglassen wird eine Ausweitung der kirchlichen Besteuerung des Lebensführungsaufwandes auf Fälle mit eigenem Einkommen **erfunden**, entgegen den o.a. tragenden Gründen.

Damit liegt schon im Wortlaut ein entscheidungserhebliches **Falschzitat**<sup>10</sup> vor. Zudem liegt eine Verfälschung des Kontextes wegen Missachtung der tragenden Gründe von 1 BvR 606/60 vor, auch wenn das BVerfG selbst nicht durch § 31 BVerfGG gebunden ist.

Die Verfasser bzw. Verwender eines ge- oder verfälschten<sup>11</sup> Obiter dictums können aufgrund der entscheidungserheblichen Abweichung vom Text des Originals nicht mehr die Beweiskraft des Urteils als öffentliche Urkunde<sup>12</sup> i.S. § 415 ZPO für sich in Anspruch nehmen. Die Darlegung ist bestenfalls belanglos; man kann aber auch über eine Täuschung über eine Zahlungspflicht oder Beihilfe dazu reden. Denn sie führt zu Widersprüchen zu den o.a. tragenden Gründen.

Dieses Obiter dictum ist zwar nicht bindend i.S. des § 31 BVerfGG, aber das bedeutet noch lange nicht, dass jedermann es so ändern darf wie es ihm gerade in den Kram passt. Einen Gesetzestext kann der Richter oder Interessenvertreter ja auch nicht einfach ändern.

Der Kernsatz der Entscheidung des BVerfG zu den dortigen Verfassungsbeschwerden hat keine rechtliche Gültigkeit und Bedeutung. Schon deshalb kann man sich nicht auf diese Entscheidungen berufen.

In der NZB I B 40/17 hatten die Kläger auf dieses Falschzitat hingewiesen. Der I. Senat des BFH erklärte dies zu einer "nicht belegten Behauptung". Texte nebeneinander legen hätte gereicht.

ee) Man kann dieses Falschzitat nicht in eine verfassungskonforme Auslegung des Originaltextes umdeuten.

*„Die verfassungskonforme Auslegung findet ihre Grenzen dort, wo sie zum Wortlaut der Norm und zum klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers in Widerspruch treten würde (vgl. BVerfGE 54, 277 <299 f.>; 71, 81 <105>; 90, 263 <275>).“*  
(BVerfG, Beschluss vom 28.07.2015 - - 2 BvR 2558/14 etc.; Ziffer B II 1 d)

Der Wille des Gesetzgebers ergibt sich hier v.a. aus den tragenden Gründen von 1 BvR 606/60.

ff) Der BFH hat in seinem Beschluss I B 109/12 anhand von 2 BvR 591/06 bestätigt, dass die Rechtslage lt. BVerfG 1 BvR 606/60 eine andere ist: Besonderes Kirchgeld nur wenn einkommenslos; ebenso in I R 76/04 („insoweit“). Gleiches gilt für BVerwG VII C 48.73.

---

<sup>10</sup> Vgl. z.B. OLG München, Hinweisbeschluss v. 09.04.2018 – 13 U 4710/16; Rn 13. - Bereits eine Kontextverfälschung kann bedeuten, dass ein Falschzitat vorliegt. OLG Köln, 15 U 64/171629, Rn. 901. - Ebenso: LSG Nordrhein-Westfalen, Urteil vom 02.08.2013 - L 14 R 294/13, Rn 11.

<sup>11</sup> Genau genommen: **Fälschen** liegt vor, wenn die ganze Urkunde nicht von dem auf ihr angegebenen oder aus ihr ersichtlichen Aussteller stammt, sondern vom Täter angefertigt wird. **Verfälschen** bedeutet eigenmächtiges, nachträgliches Abändern des Erklärungsinhalts einer Urkunde. Die Erklärung entspricht nicht mehr der ursprünglichen Erklärung des Urkundenausstellers.

<sup>12</sup> Vgl. BVerwG v. 18.10.2012 - 8 B 18.12, Rn 15. Vgl. § 415 ZPO.

d) Zur Bemessung des Lebensführungsaufwandes bezieht BVerfG 2 BvR 591/06 sich auf BFH I R 76/04. I R 76/04 begründet diese Bemessung explizit mit dem Obiter dictum, also für das einkommenslose Kirchenmitglied (Ziff. II 3 b) aa). Der einzige dort zutreffende Nachweis wiederum ist der auf BVerwG VII C 48.73. Dies ist ein Urteil zur Alleinverdienerehe, also zu einem nicht vergleichbaren Sachverhalt, das zudem explizit die Anwendbarkeit der Kirchgeldtabelle mit dem „gemeinsamen Einkommen der Ehegatten“ wegen des Obiter dictums auf den Fall des einkommenslosen kirchenangehörigen Ehegatten begrenzt hat (Ziff. II 4 c, am Ende des Abschnittes). Dies haben BFH und BVerfG übersehen oder übergangen.

e) Im Übrigen hat auch das BVerfG die Vergleichsberechnung übersehen und zudem nicht beachtet, dass die landesrechtlichen Bestimmungen die Konkurrenz von KiEST und besonderem Kirchgeld nicht regeln und unbestimmt sind.

f) Damit ist die Entscheidung des BVerfG, Verfassungsbeschwerden gegen ein besonderes Kirchgeld bei eigenem Einkommen zurückzuweisen, ohne Rechtsgrundlage und Begründung:

- Widerspruch zur angeführten Rechtsprechung des BVerfG,
- Umsetzung von 1 BvR 606/60 im Landesrecht nicht erfasst,
- relevante Vorschriften übersehen;
- ansonsten nur ein Falschzitat und fehlerhafte Nachweise.

Auch dies wurde in den hiesigen NZB dem I. Senat des BFH dargelegt.

2 BvR 591/06 dürfte eine der am schlechtesten begründeten Entscheidungen des BVerfG sein.

#### **6.9.3.4 Exkurs 3: Willkürliche Verwendung von 2 BvR 591/06**

Der BFH bezieht sich in I B 27/18 nun darauf, dass das BVerfG in 2 BvR 591/06 das besondere Kirchgeld bei eigenem Einkommen gebilligt habe.

a) Wer das Obiter dictum korrekt abschreiben konnte, konnte als Bundesrichter auch den vorgenannten Widerspruch zwischen der originären Rechtslage und dem Beschluss 2 BvR 591/06 erkennen (sofern er das wollte); zumal in den dem Beschluss I B 27/18 zugrundeliegenden NZBs mehrfach differenziert auf diese Frage eingegangen wurde.

b) Der BFH hat den Beschluss des BVerfG 2 BvR 591/06 auch schon gegenteilig beurteilt und verwendet.

In seinem Beschluss I B 109/12 hat der BFH gesagt:

- „Die Rechtslage ist eindeutig.“ (Ziff. II a)
- Der Lebensführungsaufwand darf nach der früheren Rechtsprechung des BVerfG in 1 BvR 606/60 besteuert werden (Ziff. II b, Absatz 1).
- „Diese Ausführungen des BVerfG beziehen sich allerdings auf das besondere Kirch-

geld ...“ (Ziff. II b, Anfang Absatz 2).

- „Den Ausführungen des BVerfG liegt damit erkennbar die Grundannahme einer strikten Trennung zwischen der Kircheneinkommensteuer als Annexsteuer und dem besonderen Kirchgeld als eigenständige Steuer zugrunde.“ (Ziff. II b, Absatz 2).
- „Nur für diese Fallkonstellation“ „mangels eigenen Einkommens kirchensteuerfrei“ orientiert sich das besondere Kirchgeld am Lebensführungsaufwand, mit Verweis auf 1 BvR 606/60 und BVerwG VII C 48.73. (Ziff. II b, Absatz 2)

Diese „eindeutige Rechtslage“ entspricht dem Wortlaut des Obiter dictums und geht mit den tragenden Gründen von 1 BvR 606/60 sowie der Anwendbarkeit der Kirchgeldtabelle nach BVerwG VII C 48.73 konform.

Man darf also vermuten, dass der zuständige Berichterstatter des I. Senates des BFH in seinem Eifer, ein sog. negatives Kirchgeld von der Kirche abzuwenden, hier in I B 109/12 aus Versehen die Rechtslage mal korrekt dargestellt hat. Jedenfalls vermeidet es der BFH seit-her, diesen Beschluss zu erwähnen.

c) Der Beschluss I B 109/12 stellt in seinem Maßstabsteil explizit die Rechtslage nach BVerfGE 19,268 (= 1 BvR 606/60) und somit unabhängig vom Streitgegenstand dar, wie sich auch aus der Anbindung mit „allerdings“ eindeutig ergibt. Erst dann folgt der Entscheidungsteil zum konkreten Streitgegenstand, beginnend mit „Das bedeutet ...“.

Kirchennahe Behörden und Gerichte behaupten aber regelmäßig, dieser Beschluss I B 109/12 sei für das besondere Kirchgeld nicht zutreffend, weil er einen anderen Sachverhalt betreffe (zumindest dann, wenn es um die Heranziehung geht).

Dies geht fehl, weil diese „eindeutige Rechtslage“ 1) sich explizit („allerdings“) gerade nicht auf den Streitgegenstand bezieht, 2) nicht Bestandteil des Entscheidungsteils ist, und 3) sich direkt auf das Urteil BVerfG 1 BvR 606/60 beruft, das lt. BVerfG 2 BvR 591/06 hier verfassungsrechtlich maßgeblich ist und eindeutig unabhängig vom Streitgegenstand in I B 109/12 ist.

Das FG München hat es in 1 K 708/17 sogar geschafft, sich zur Bemessung des Lebensführungsaufwandes auf I B 109/12 zu berufen (S. 22) und bei der Frage der Heranziehung zu behaupten, der Beschluss betreffe einen anderen Streitgegenstand (S. 27).

d) Auch der BFH zieht diese Rechtsprechung des BVerfG in 2 BvR 591/06 jeweils so heran, wie es im jeweiligen **Streitfall der Kirche nützt**:

- Wenn es darum geht, eine Minderung der KiEST durch ein sog. negatives Kirchgeld zu vermeiden, negiert der BFH die Entscheidung des BVerfG in 2 BvR 591/06 („Kirchgeld bei eigenem Einkommen zulässig“), beruft sich auf die „eindeutige Rechtslage“ lt. BVerfG 1 BvR 606/60 und sagt: Besonderes Kirchgeld nur wenn ein-  
kommenslos (BFH I B 109/12).
- Wenn es darum geht, entgegen BVerfG 1 BvR 606/60 ein besonderes Kirchgeld bei einem eigenem Einkommen zu rechtfertigen, negiert der BFH seine „eindeutige Rechtslage“ und beruft sich auf die Entscheidung des BVerfG in 2 BvR 591/06 zu den dortigen Einzelfällen (BFH I B 64/11, I B 40/17, I B 27/18), so als ob hierzulande nicht ein regelbasiertes, sondern ein kasuistisches Rechtssystem nach Präzedenzfällen wie z.B. in England gelten würde.

Einer der derzeitigen Richter des I. Senats hat sowohl den Beschluss I B 109/12 als auch den Beschluss I B 27/18 unterschrieben.

e) Wenn der Beschluss BVerfG 2 BvR 591/06 hier so aufzufassen wäre, dass das besondere Kirchgeld bei jeder Einkommenshöhe zulässig wäre, so stünde dies im Widerspruch zu der verfassungsrechtlichen Klärung des BFH in I B 27/18 Ziff. II 2 c), die dies auf den Fall „kirchensteuerfrei“ begrenzt hat.

Dann wäre der Beschluss I B 27/18 aber widersprüchlich begründet.

Es bleibt wie gesagt das Geheimnis des I. Senats des BFH, wozu er diesen Beschluss 2 BVR 591/06 hier angeführt hat.

#### 6.9.3.5 Fazit zur bisherigen Rechtlage

**Entgegen den Darlegungen in I B 27/18 gab es bisher keine verfassungsrechtliche Beurteilung des BFH für ein besonderes Kirchgeld bei eigenem Einkommen, schon gar nicht bei geringem Einkommen.**

Es gibt nur Verweise auf das Urteil zur Alleinverdienerhe I R 76/04. Die Konkurrenz der Vorschriften zur Erhebung von KiEST vs. besonderem Kirchgeld wurde übersehen, ebenso die für die Heranziehung allein entscheidende Vergleichsberechnung.

Die ergänzenden Hinweise des BFH, dass das besondere Kirchgeld schon nach bisheriger Rechtsprechung bei einem eigenen Einkommen zulässig gewesen sei, gehen an der neuen Rechtsprechung des BFH vorbei, weil sie sowohl beim BFH als auch beim BVerfG auf einer unzulässigen Rechtsgrundlage basieren, in ihren Begründungen auf Falschdarstellungen und Rechtsfehlern beruhen und einen anderen Sachverhalt betreffen. .

Diese ergänzenden Hinweise des BFH sind nicht geeignet, irgendetwas am Kern dieser neuen Rechtsprechung des BFH („besonderes Kirchgeld nur wenn kirchensteuerfrei“) zu verändern oder zu relativieren, ebenso wenig der widersprüchliche und nur mit einem Falschzitat begründete Beschluss des BVerfG 2 BvR 591/06.

Dennoch muss man damit rechnen, dass kirchliche Interessenvertreter nach wie vor die alten Falschdarstellungen auftischen werden, der BFH hat ihnen ja den Weg bereitet. Erste Ansätze liegen uns bereits vor - schlecht und selektiv begründet wie immer.

#### 6.9.4 Rechtslage für das besondere Kirchgeld geklärt

Mit den Beschlüssen des BFH von 2019 I B 27/18 und I B 28/18 ist die Rechtslage für das besondere Kirchgeld im Falle eines eigenen Einkommens mit KiEST aus Sicht der drei Bundesgerichte BVerfG, BFH und BVerwG nun gleichlautend geklärt:

a) **Bisher** widersprach die Rechtsprechung des BFH zum besonderen Kirchgeld bei eigenem Einkommen der von BVerfG (Obiter dictum, tragende Gründe) und BVerwG (Kirchgeldtabelle nur wenn einkommenslos). Der BFH hatte lt. I B 43/06 das besondere Kirchgeld auch „bei einem nicht unerheblichen Eigenverdienst“ des Kirchenangehörigen für verfassungsgemäß erklärt.

Die Begründungen dieser Entscheidungen I R 44/05 ff. bestehen nur aus Rechtsfehlern, eine verfassungsrechtliche Beurteilung hat nicht stattgefunden (s.o. in Abschnitt 6.9.3), Absicht ist anzunehmen.

Die NZBs I B 27/18 und I B 28/18 haben dies in Verbindung mit Befangenheitsanträgen dem I. Senat des BFH deutlich gemacht.

b) Die **neue Festlegung** des BFH in I B 27/18 ist lt. Text folgende:

- Rechtsgrundlage ist nicht mehr das Urteil des BFH I R 76/04 zum besonderen Kirchgeld bei Alleinverdienerhe, sondern das Urteil des BVerfG vom 14.12.1965 - 1 BvR 606/60.
- Die Rechtslage ist geklärt, und zwar durch das Obiter dictum des BVerfG von 1965.
- Das BVerfG hatte mit Billigkeitsüberlegungen begründet, dass ein Kirchenangehöriger, der trotz hohen Einkommens seines Ehepartners „mangels eigenen Einkommens kirchensteuerfrei bliebe“, via Lebensführungsaufwand kirchlich besteuert werden darf, also das besondere Kirchgeld festgesetzt werden darf (I B 27/18, Ziff. II 2 c) mit Ziff. I 2 c) aa).
- Der BFH erweitert diese Billigkeitserwägungen, indem er sagt: Wenn dieses eigene Einkommen so gering ist, dass keine KiESt anfällt, ist der Kirchenangehörige gleichermaßen kirchensteuerfrei. Also darf auch hier das besondere Kirchgeld erhoben werden (I B 27/18, Ziff. II 2 c) cc).
- Diese Ausweitung ist lt. BFH zulässig, weil 1) ein derart geringes Einkommen ebenfalls "zu dessen Kirchensteuerfreiheit im Sinne der Entscheidung des BVerfG" führt (Ziff. II 2 c) cc), und weil 2) die originalen Billigkeitsüberlegungen im damaligen Urteil des BVerfG nicht entscheidungstragend waren (ebd.).

c) Danach gibt es lt. BFH nach der Höhe des Einkommens der kirchenangehörigen Ehegatten **genau drei Fälle**:

1. **Kein Einkommen.**

Das Einkommen des Kirchenangehörigen beträgt Null Euro.

Das besondere Kirchgeld als Besteuerung des Lebensführungsaufwandes ist nach den originalen Billigkeitsüberlegungen des BVerfG und der Rechtsprechung des BFH schon bisher verfassungsrechtlich zulässig.

2. **Einkommen ohne KiESt.**

Das Einkommen des Kirchenangehörigen beträgt mehr als Null Euro, führt aber aufgrund des Einkommensteuertarifs (Grundfreibetrag etc.) nicht zu einer KiESt von mehr als Null Euro.

Das besondere Kirchgeld als Besteuerung des Lebensführungsaufwandes ist nach den erweiterten Billigkeitsüberlegungen des BFH verfassungsrechtlich zulässig. Es war nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH ebenfalls zulässig.

3. **Einkommen mit KiESt.**

Das Einkommen des Kirchenangehörigen ist so hoch, dass KiESt anfällt.

Dieser Fall ist weder von den originalen Billigkeitsüberlegungen des BVerfG („einkommenslos“) noch von den erweiterten Billigkeitsüberlegungen des BFH („kirchensteuerfrei“) erfasst, sondern beide Male ausgeschlossen.

Damit ist in diesem Fall das besondere Kirchgeld als Besteuerung des Lebensführungs aufwandes **verfassungsrechtlich nicht zulässig**.

d) Es ist nicht erforderlich, dass der Ausschluss von Fall 3 (kein besonderes Kirchgeld bei Einkommen mit KiEST) explizit in dem Beschluss formuliert würde, wie manche katholische Steuerrechtler bereits zum Besten geben.

- Steuern müssen formell und materiell der Verfassung gemäß sein (BVerfG, 1 BvR 413/60, C I 1; BFH II R 52/10, Ziff. II 2, m.w.N.). Verfassungsrechtlich maßgeblich für die Heranziehung zum besonderen Kirchgeld ist lt. BVerfG 2 BvR 591/06 „insb.“ das Urteil des BVerfG 1 BvR 606/60.
- Das Obiter dictum in 1 BvR 606/60 beinhaltet die verfassungsrechtliche Erlaubnis für eine bestimmte Besteuerung für bestimmte Sachverhalte. Lt. diesem Beschluss des BFH I B 27/18 liegt (in Übereinstimmung mit BVerfG und BVerwG) für den Fall 3 (eigenes Einkommen mit KiEST) keine verfassungsrechtliche Erlaubnis dafür vor, dass hier das besondere Kirchgeld erhoben werden darf. Somit ist es ausgeschlossen.
- Die originalen Billigkeitsüberlegungen des BVerfG sowie die tragenden Gründe von 1 BvR 606/60 schließen ein besonderes Kirchgeld bei Eigenverdienst nach Heranziehung (Ziff. C I 2) und Bemessung (Ziff. C I 2a, C I 2d) sowieso aus. Es greift die Bindungswirkung nach § 31 BVerfGG.
- Der Ausschluss eines besonderen Kirchgeldes bei eigenem Einkommen muss nicht explizit formuliert sein, wie man bereits an § 2 EStG sieht, wo Glücksspielgewinne einfach nicht aufgeführt sind und daher nicht zu besteuern sind.  
BVerfG und BFH haben hier in I B 27/18 ja auch nicht ausgeschlossen, dass der Onkel oder der Nachbar zur Kirchensteuer herangezogen werden dürfen.

e) Damit hat der BFH seine Rechtsprechung zum besonderen Kirchgeld bei eigenem Einkommen ganz wesentlich geändert und der von BVerfG und BVerwG weitestgehend angeglichen:

**Im Fall 3 "aufgrund eigenen Einkommens nicht kirchensteuerfrei" ist das besondere Kirchgeld nun auch lt. BFH nicht mehr zulässig.**

Nach dieser nun einheitlichen Rechtsprechung **entfällt auch die sog. Vergleichsberechnung**, weil es nur noch darauf ankommt, ob KiEST vorliegt oder nicht, aber nicht auf die Höhe der KiEST und schon gar nicht auf die des (hier ohnehin unzulässigen) besonderen Kirchgeldes.

Kurz:

**Besonderes Kirchgeld nur noch dann, wenn keine KiEST entsteht.**

### 6.9.5 Ermittlung der KiEST

Die Frage ist nun, wie die KiEST bei glaubensverschiedener Ehe genau zustande kommt.

Die KiEST wird mit dem jeweiligen Hebesatz von 8 oder 9% aus der Einkommensteuer errechnet. Das besondere Kirchgeld kommt aber nur bei der Zusammenveranlagung der Ehegatten zur Einkommensteuer in Frage, so dass hier nur eine gemeinsame Einkommensteuer

der Ehegatten vorliegt. Für die KiEST bei glaubensverschiedener Ehe muss der Anteil des kirchenangehörigen Ehegatten an dieser gemeinsamen Einkommensteuer ermittelt werden, damit seine KiEST berechnet werden kann.

Dies ist in den KiStG der Bundesländer geregelt. Dabei wird zwischen der „normalen“ Einkommensteuer nach dem Grundtarif mit Progression und Grundfreibetrag (§ 32 a EStG) und der Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge (§ 32 d EStG) mit konstant 25% Steuersatz unterschieden.

In groben Zügen:

a) Bei Einkünften, die mit der „normalen“ Einkommensteuer besteuert werden (also v.a. Arbeitseinkommen) legen die KiStG der Bundesländer das Verhältnis der Steuern zugrunde, die sich für jeden der Ehegatten nach dem Grundtarif der Einkommensteuer auf seine jeweiligen Einkünfte ergeben. Dadurch wird bei Einkommen unterhalb des Grundfreibetrags die ESt zu Null damit auch die KiEST, wie es der BFH angedeutet hat.

Nur in Bayern wird das Verhältnis der Einkünfte zugrunde gelegt, so dass dort auch bei Einkommen unterhalb des Grundfreibetrags KiEST entstehen kann. Dies ist aber nur für noch nicht rechtskräftige KiSt-Bescheide vor dem Steuerjahr 2018 relevant, da die ELKB mit dem Steuerjahr 2018 ihr besonderes Kirchgeld abgeschafft hat.

Evtl. Kapitalerträge, die nach § 32 d EStG mit der Abgeltungssteuer von 25% besteuert wurden, werden aus diesen Berechnungen herausgenommen.

b) Zur Einkommensteuer zählt auch die Einkommensteuer auf Kapitalerträge (vgl. § Abs. 1 sowie § 32 d Abs. 1 EStG).

Wenn kein Antrag auf Günstigerprüfung nach § 32 d Abs. 6 EStG gestellt wurde, werden die Kapitalerträge nach § 32 d Abs. 1 EStG mit dem pauschalen Satz von 25% besteuert (Abgeltungssteuer), soweit sie Freibeträge etc. wie den Sparerfreibetrag von 801 € p.P. nach § 20 Abs. 9 EStG und/oder die Werbungskosten übersteigen. Die Höhe der Abgeltungs- oder Kapitalertragssteuer ist aus dem Einkommensteuerbescheid ersichtlich. Der Grundfreibetrag des Grundtarifs der Einkommensteuer greift hier nicht.

Diese Kapitalerträge werden wie gesagt bei der obigen Berechnung der „normalen“ Einkommensteuer nicht berücksichtigt, sondern dem Kirchenangehörigen direkt nach seinem Anteil zugerechnet. Die KiStG der meisten Bundesländer sagen „nach seinem Anteil an den Kapitaleinkünften“. Einige KiStG sind ungenau und sagen nicht, wie dieser Anteil ermittelt wird (Schleswig-Holstein, Thüringen). Hessen teilt die Abgeltungssteuer nach der Quote der „normalen“ Einkommensteuer auf, so dass bei Einkünften unterhalb des Grundfreibetrags auch keine Kirchensteuer auf Kapitalerträge zu zahlen ist - was dann lt. BFH besonderes Kirchgeld bedeutet.

c) Die Einkommensteuer des kirchenangehörigen Ehegatten als Bemessungsgrundlage für die KiEST wird durch die Addition der beiden Beträge ermittelt, also anteilige Einkommenssteuer auf das gemeinsame Einkommen der Ehegatten plus anteilige Abgeltungssteuer auf die (ihm gehörenden) Kapitalerträge.

Eine Abgeltungssteuer von ca. 15 € führt bei einem Einkommen des Kirchenangehörigen

unterhalb des Grundfreibetrags des Progressionstarifs so zu einer Einkommensteuer von 0 + 15 = 15 €. Daraus ergibt sich mit 8 oder 9 % Hebesatz eine KiEST von gut einem Euro. Damit das Kirchenmitglied nicht mehr „kirchensteuerfrei“ und das besondere Kirchgeld ist lt. BFH nicht mehr der Verfassung gemäß.

Dies bietet **Gestaltungsmöglichkeiten** z.B. durch Übertragung von Kapitalanlagen auf den kirchenangehörigen Ehegatten, wobei aber der Sparerfreibetrag im Blick bleiben sollte.

Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass nach den KiStG außerdem eine ganze Reihe von speziellen Regelungen aus dem EStG zu beachten sind, auf die wir hier nicht eingegangen sind, die die skizzierten Ergebnisse leicht verändern können. Daher können wir hier keine Gewähr im Hinblick auf den konkreten Einzelfall übernehmen. Im Zweifelsfall könnte es sinnvoll sein, einen Steuerberater zu fragen.

d) Ob die Kirchen bzw. die beauftragten Finanzbehörden sich an die KiStG halten ist allerdings nicht unbedingt sichergestellt.

Uns sind Fälle bekannt, in denen die Kirche bzw. das beauftragte Finanzamt die Kirchensteuer auf Kapitalerträge zusätzlich zum besonderen Kirchgeld erhoben hat. Dies entspricht nicht dem Begriff der Einkommensteuer (s.o.) und nicht dem dortigen KiStG. Denn die Vergleichsberechnung vergleicht ja die Kirchensteuer auf das Einkommen mit dem besonderen Kirchgeld; der höhere Betrag ist festzusetzen. Die Kirchensteuer auf das Einkommen beinhaltet aber definitionsgemäß auch die Steuer auf Kapitalerträge, so dass entweder das eine oder das andere festzusetzen ist, nicht aber beides.

e) Insgesamt kann man vereinfachend sagen, dass sich u.E. nach der neuen Rechtsprechung des BFH in Verbindung mit den KiStG das besondere Kirchgeld in den meisten Bundesländern vermeiden lässt, wenn dem kirchenangehörigen Ehegatten eine Abgeltungssteuer von mehr als ca. 15 € zuzurechnen ist. Denn damit entsteht mit dem üblichen Hebesatz von 8 oder 9% eine KiEST von gut einem Euro, das Kirchenmitglied ist nicht mehr „kirchensteuerfrei“. Es wird abzuwarten sein, wie Kirchen, Behörden und Gerichte auf diese neue Rechtslage reagieren. Man muss es probieren.

## 6.9.6 Einordnung

Der BFH hatte bisher das besondere Kirchgeld bei Doppelverdienerhebe durchweg und grundsätzlich gebilligt (I R 44/05 ff) - direkt entgegen dem erwähnten Obiter dictum des BVerfG. Der BFH hat sich dabei vom BVerfG abgekoppelt und sich ausschließlich auf sein eigenes Urteil I R 76/04 zur Alleinverdienerhebe (!) gestützt, sodass die Begründungen durchweg auf Rechtsfehlern wie Falschzitaten oder unzutreffenden Nachweisen beruhen (s.o.).

**Dies hat der BFH nun weitestgehend korrigiert.**

### 6.9.6.1 Grundlagen und Vorgeschichte

Dieser Beschluss I B 27/18 wird besser verständlich, wenn man ein wenig um die Grundlagen von NZBs und die Vorgeschichte dieser Rechtsprechung des BFH weiß.

a) Bei NZBs geht es nicht um eine Entscheidung in der konkreten Streitfrage, z.B. ob das streitige besondere Kirchgeld gegen die Kläger rechtmäßig war oder nicht. Bei NZB wird nur darüber entschieden, ob die Revision aufgrund der Nichtzulassungsbeschwerde der Kläger zuzulassen ist oder nicht. Dafür kommt es allein darauf an, dass die Kläger darlegen können, dass Revisionsgründe nach § 115 FGO (grundsätzliche Bedeutung, Einheit der Rechtsprechung, Verfahrensmangel) gegeben sind.

Dies wird häufig verwechselt, was anteilig den hohen Anteil unzulässiger NZBs erklärt.

b) Nichtzulassungsbeschwerden beim BFH sind ein Massengeschäft.

2018 gingen beim BFH lt. Geschäftsbericht 1.236 NZBs ein, 1.981 waren anhängig, erledigt wurden 1.214 - neben 425 Revisionen und ca. 500 anderen Geschäftsvorfällen. Bei derzeit 59 Richtern sind das im Durchschnitt ca. 20 NZBs pro Jahr, neben den viel umfangreicheren Revisionen. Von den 1.214 NZBs waren 454 unzulässig und 443 unbegründet. Die Erfolgsquote bei NZBs war „hoch“: 12 %.

NZBs werden so bearbeitet, dass der Vorsitzende des zuständigen Senats nach Eingang der Akten einen Berichterstatter bestimmt. Dieser fertigt eine Beschlussvorlage, die im Umlaufverfahren von zwei weiteren Richtern abgezeichnet wird. Nur bei Einwänden wird der Vorgang besprochen. Nichtannahmebeschlüsse (wir haben einige hundert durchgesehen) bestehen in vielen Fällen weitgehend aus Verweisen auf frühere Entscheidungen. In einem Fall sind wir der Nachweiskette nachgegangen: Nach ca. 10 Schritten kamen wir zum ersten Beschluss, und in dem stand exakt das Gleiche wie im letzten, ohne jede nähere Begründung. Rechtsprechung per Recycling. Das haben wir schon immer so gemacht.

Es liegt nahe, dass derartige Wiederholvorgänge („haben wir schon früher so entschieden“) eher kuriosisch gelesen und nicht näher geprüft werden. Im Beschluss I B 82/16 ist denn auch vom Kindergeld anstatt vom Kirchgeld die Rede.

c) Die hier einschlägige Rechtsprechung des BFH besteht aus einer Kette weitgehend gleichlautender Entscheidungen mit gleichartigen Rechtsfehlern.

Nach einigen frühen Entscheidungen begann 2005 mit dem Urteil I R 76/04 zum Fall eines einkommenslosen Kirchenmitglieds die zweite Phase der Rechtsprechung des BFH zum besonderen Kirchgeld. Dieses Urteil vom 19.10.2005 wurde sehr rasch auf den Fall der Doppelverdienehe übertragen (I R 44/05 v. 21.12.2005) und sodann dupliziert (I R 62/05 und I R 64/05, v. 21.12.2005 bzw. 25.01.2006). Dem folgten nur noch Nichtannahmebeschlüsse, die sich auf diese erstgenannten Entscheidungen beziehen. Nur in I R 76/04 nahm der BFH Bezug auf das BVerfG, danach hat er sich davon völlig abgekoppelt und sich nur noch auf sein eigenes Urteil I R 76/04 berufen.

#### **6.9.6.2 Entstehung der Beschlüsse I B 27/18 und I B 28/18**

Die Beschlüsse I B 27/18 und I B 28/18 sind die erste Entscheidung nach I R 76/04, in der der BFH in einer Kirchgeldsache das hier verfassungsrechtlich maßgebliche Urteil des BVerfG vom 14.12.1965 - 1 BvR 606/60 heranzieht.

**Diese neue Positionierung des BFH war nicht freiwillig.**

a) Im Oktober 2017 wurde eine NZB gegen ein Kirchgeld-Urteil des FG Saarbrücken eingereicht. Auf vier Seiten wurde das Vorliegen von drei Revisionsgründen kurz begründet. Am 04.12.2017 beschloss der Diözesan-Kirchensteuerrat des Bistums den Entfall des besonderen Kirchgeldes im Bistum Trier für das Steuerjahr 2018, u.a. wegen Durchbrechung des Grundsatzes der Individualbesteuerung.

Aufgrund einer sehr kirchenfreundlichen Stellungnahme des beklagten Finanzamtes wurde diese NZB im März 2018 in Kooperation mit der Redaktion Kirchgeld-Klage.info auf knapp 50 Seiten näher begründet. Dabei wurde auch auf die Rolle des Vorsitzenden des zuständigen I. Senates als Kirchengemeinderat in Fellbach hingewiesen. Der I. Senat hat diese NZB mit dem Beschluss I B 103/17 vom 15.5.2018 als unbegründet abgelehnt, incl. des Vorwurfs der Befangenheit. Der Senat hat sich dabei auf seine Entscheidungen I R 76/04 sowie I R 44/05 mit I R 62/05 und I R 64/05 berufen. Der Vorwurf der Willkür wurde ohne Begründung zurückgewiesen.

b) Im Mai 2018 wurden zwei parallele NZB (I B 27/18 u. I B 28/18) gegen zwei parallele Urteile des FG München zum besonderen Kirchgeld der ELKB eingereicht, geführt und unterstützt u.a. vom Institut für Weltanschauungsrecht (ifw) und der Redaktion von Kirchgeld-Klage.info. Die Begründung war gegenüber der vorangegangen o.a. NZB nochmals deutlich verstärkt und beinhaltete u.a. eine massive Kritik an der bisherigen einschlägigen Rechtsprechung des BFH auf ca. 40 Seiten (s.o. Exkurs 1). Hinzu kam ein Ablehnungsantrag wegen Befangenheit gegen den Vorsitzenden des I. Senates u.a. wegen seiner Rolle als Kirchengemeinderat (6 + 4 Seiten).

Allen diesen NZBs wurde vom BFH eine „sehr ausführliche und geordnete Darlegung“ bescheinigt - ein Prädikat, das wir in einigen hundert durchgesehenen Nichtannahmebeschlüssen sonst nirgendwo gesehen haben.

Der Antrag auf Befangenheit wurde abgelehnt. Zur Begründung führte der Vorsitzende Richter aus, dass er bereits vor der erstmaligen Befassung mit der hiesigen Angelegenheit alle Ämter niedergelegt habe. Für den Befangenheitsantrag ist dies unwesentlich, da nach § 51 Abs. 3 FGO („war“) auch eine vergangene Zugehörigkeit zu der Vertretung einer Körperschaft „stets“ die Besorgnis der Befangenheit begründet - was ein Bundesfinanzrichter sicher weiß. Es gab Zweifel daran, dass der Vorsitzende sich nicht doch mit der „hiesigen Angelegenheit“ befasst habe. Bei der Akteneinsicht wurde festgestellt, dass in den Gerichtsakten Blatt 180-182 fehlten, worauf der BFH aber beharrte.

Es ist nicht klar, wann genau der Senatsvorsitzende von seinem Amt als Kirchengemeinderat zurückgetreten ist, vermutlich irgendwann zwischen Mai und Juli 2018. Anders als sonst üblich findet sich (Stand 2018 und 2019) auf der Internetseite seiner Kirchengemeinde kein Wort zu seiner Existenz oder zu seinem Ausscheiden, nur eine alte Notiz von 2017.

Mitte Juli 2018 erhielt der BFH eine Stellungnahme der ELKB zu den NZBs, Ende Juli eine Replik der Kläger dazu. Ende September 2018 veranlasste der Landeskirchenrat der ELKB, dass die Abschaffung des besonderen Kirchgeldes auf der Landessynode behandelt wurde. Die Landessynode der ELKB vom 25.-29.11.2018 beschloss die Abschaffung des besonderen Kirchgeldes, u.a. wegen Durchbrechung des Grundsatzes der Individualbesteuerung.

c) Es steht zu vermuten, dass durch diese Vorgänge - sehr massive NZBs, langer Hickhack um Befangenheit - die anderen Richter sich erstmals seit Jahren die rechtliche Situation beim besonderen Kirchgeld näher angeschaut und nicht nur Beschlussvorlagen („haben wir schon früher so entschieden“) abgezeichnet haben.

Jedenfalls ist festzustellen, dass der I. Senat des BFH sich hier im Beschluss I B 27/18 erstmals seit Ende 2005 in einer Kirchgeldsache auf das BVerfG mit dem hier verfassungsrechtlich maßgebliche Obiter dictum aus 1 BvR 606/60 bezogen hat - wie es sich gehört.

Eine Anhörungsrüge zu einem der beiden Beschlüsse wurde mit Beschluss vom 22.05.2019 zurückgewiesen (I S 24/19; zugestellt Ende Juli), daher konnte erst ab 09/2019 auf diese Beschlüsse näher eingegangen werden.

d) Als Bundesgericht tut man sich sicher schwer einzuräumen, dass man über ein Jahrzehnt lang an der grundlegenden Rechtsprechung des BVerfG vorbei entschieden hat. Dies dürfte die anteilig undeutliche und unzutreffende Darstellung in dem Beschluss I B 27/18 begründen, die z.T. aus früheren Beschlüssen zusammengestückelt ist und so wohl den Eindruck einer Kontinuität der Rechtsprechung vermitteln soll.

e) Die Beschlüsse I B 27/18 und I B 28/18 sind bisher (10/2019) nicht vom BFH veröffentlicht.

Der BFH sagt auf seiner Internetpräsenz, dass eine Veröffentlichung davon abhängt, ob der Senat in seiner Entscheidung grundsätzliche oder in anderer Weise bedeutsame Aussagen getroffen hat.

Aus dieser Regel kann nicht geschlossen werden, dass in diesen beiden Beschlüssen keine relevanten Aussagen getroffen worden wären, weil der BFHG sich selbst nicht an diese Regel hält.

Das sieht man an den beiden Beschlüssen I B 98/09 und I B 64/11 zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst. In I B 98/09 sagt der BFH auf einer halben Seite, dass er dieses schon immer gebilligt habe, und verweist auf seine frühere Rechtsprechung - mehr ist da nicht. In I B 64/11 sagt der BFH auf einer Viertelseite, dass die NZB den Begründungserfordernissen nicht genüge. Derartige nichtssagende Nichtannahmebeschlüsse findet man zu hunderten.

Wir gehen davon aus, dass der BFH die Beschlüsse I B 27/18 und I B 28/18 deshalb nicht veröffentlicht hat, weil sie ihm unangenehm sind, auch im Hinblick auf die Interessen der Kirchen und der Landesregierungen, und weil er weiß, wie schwach seine Ausreden sind.

### 6.9.6.3 Neue Rechtslage

Die Bedeutung des Beschlusses I B 27/18 liegt darin, dass der BFH hier eine **völlig andere Rechtsgrundlage** als bisher für seine Entscheidung herangezogen hat, die erstmals zumindest einigermaßen mit der Rechtsprechung von BVerfG und BVerwG übereinstimmt und dadurch zu einem **anderen Ergebnis** als bisher kam.

Bei Nichtzulassungsbeschwerden kommt es allein darauf an, ob die Kläger einen der Revisionsgründe nach § 115 Abs. 2 FGO hinreichend darlegen können. Nach Darstellung des BFH hätten die Kläger eine grundsätzliche Bedeutung der Sache gesehen, weil der BFH in der Vergangenheit widersprüchlich judiziert habe usw. Die Darlegungen der Kläger zu den verschiedenen geltend gemachten Revisionsgründen hätten sich sämtlich auf die Frage konzentriert, ob das Verfassungsrecht der Erhebung eines besonderen Kirchgeldes entgegenstehe, wenn der kirchenangehörige Ehegatte über „ein eigenes, wenn auch geringes Einkommen verfügt“ (I B 27/18, Ziff. II 1).

Diese Rechtsfrage hat der BFH in I B 27/18 so beantwortet, dass 1) diese Frage bereits geklärt sei (Ziff. II 2) und zwar 2) dahingehend, dass aufgrund BVerfG 1965 das besondere Kirchgeld bei geringem Einkommen dann erhoben werden dürfe, wenn keine KiEST anfalle (Ziff. II 2 c) cc). Daher sei die Beschwerde unbegründet und daher durch Beschluss zurückzuweisen (Ziff. II).

**„Entgegen der Auffassung der Kläger ist die Rechtslage geklärt.“** (Ziff. II 2)

Diese Klärung der Rechtslage beinhaltet:

a) Der BFH hat im Beschluss I B 27/18 klargestellt, dass die bundesrechtliche und damit **verfassungsrechtliche Grundlage** für das besondere Kirchgeld das Obiter dictum aus dem Urteil des BVerfG vom 14.12.1965 - 1 BvR 606/60, Ziff. C II 2 ist, und nicht das Urteil des BFH vom 19.10.2005 - I R 76/04. (I B 27/18, Ziff. II 2 c)

b) Soweit der BFH hier in I B 27/18 nebenher anderes behauptet oder suggeriert, trifft dies nicht zu. (s.o. in Abschnitt 6.9.3)

c) Im Beschluss I B 27/18 hat der BFH sich erstmals in einer Entscheidung zum besonderen Kirchgeld auf dieses Obiter dictum bezogen und es sogar korrekt zitiert (Ziff. II 2 c), was dem BVerfG in 2 BvR 591/06 nicht gelungen ist.

d) Danach sind Billigkeitsüberlegungen des BVerfG in 1 BvR 660/60 Ziff. C II 2 die verfassungsrechtlichen Grundlage dafür, dass überhaupt der Lebensführungsaufwand kirchlich besteuert werden darf. (Ziff. II 2 c). Diese Billigkeitsüberlegungen beziehen sich beim BVerfG explizit und ausschließlich auf einen kirchenangehörigen Ehegatten, der ansonsten „mangels eigener Einkommens kirchensteuerfrei bliebe“.

Diese Rechtsgrundlage hat der BFH hier nun erstmals in einem Verfahren zum besonderen Kirchgeld bei Doppelverdienehe herangezogen und damit als hierfür verfassungsrechtlich maßgeblich anerkannt („verfassungsrechtliche Beurteilung“).

e) Der BFH nimmt nun anstelle von „einkommenslos“ das Kriterium „kirchensteuerfrei“ als das lt. BVerfG entscheidende Kriterium für diese Billigkeitsüberlegungen und weitet damit das originale Obiter dictum des BVerfG aus auf geringe Einkommen, die nicht zu einer KiEST führen (Ziff. C II 2 c) cc).

Der unscharfe Begriff „geringes Einkommen“ wird damit im Kontext „besonderes Kirchgeld“ erstmalig definiert, und zwar durch die Abwesenheit von KiEST.

Der BFH hat die originären Billigkeitsüberlegungen des BVerfG nicht ausgeweitet auf jede Einkommenshöhe und auch nicht auf Fälle, in denen KiEST zu erheben ist. Derartiges würde den originären Billigkeitsüberlegungen direkt widersprechen.

f) Der BFH hat hier eine verfassungsrechtliche Klärung zum besonderen Kirchgeld dargelegt, die er als bereits geklärte Rechtsfrage bewertet hat, weil sie sich aus der Rechtsprechung des BVerfG zur Besteuerung des Lebensführungsaufwandes von 1965 ableitet.

**Danach ist es seit 1965 verfassungsrechtlich geklärt, dass das besondere Kirchgeld dann erhoben werden darf, wenn aufgrund von fehlendem oder zu geringem Einkommen keine KiEST anfällt - und ansonsten eben nicht.**

g) Weil es in Kirchgeldsachen manchmal etwas schwierig zu sein scheint mit elementarer **Logik**, hier nochmal:

aa) Der BFH hat hier in I B 27/18 die Billigkeitsüberlegungen des BVerfG im Obiter dictum von 1 BvR 606/60 so verstanden und aufgegriffen, dass das Nicht-Vorliegen von KiEST lt. BFH das verfassungsrechtliche Meta-Kriterium des BVerfG für eine Unbilligkeit gewesen sei. Diese Billigkeitsüberlegungen sind der verfassungsrechtliche Grund für eine Erlaubnis zur Besteuerung des Lebensführungsaufwandes. Damit ist der Fall „eigenes Einkommen **mit KiEST**“ explizit von der verfassungsrechtlichen Erlaubnis einer „Besteuerung des Lebensführungsaufwandes“ im Obiter dictum von 1 BvR 606/60 **ausgeschlossen**.

**KiEST ja oder nein**, das ist hier die Frage. Oder für Lateiner: Tertium non datur.

bb) Der BFH sagt explizit am Schluss von Ziff. II 2 c) cc): Der BFH hat die verfassungsrechtliche Rechtslage dahingehend festgestellt, dass das besondere Kirchgeld sowohl bei keinem als auch bei geringem Einkommen gewählt werden könne (Ziff. II c) cc). Was "geringes Einkommen" konkret bedeutet, hat der BFH wenige Zeilen vorher über das Nicht-Vorliegen von KiEST definiert.

cc) Wenn ein Verkehrsschild sagt „50 km/h“, so ist dem normalen Bürger klar, dass die zulässige Höchstgeschwindigkeit 50 km/h beträgt. Da verlangt dann auch keiner nach einem separaten Schild dafür, dass eine höhere Geschwindigkeit verboten ist. So aber hat bereits ein katholischer Verbandsvertreter „argumentiert“: Der BFH habe in I B 27/18 das besondere Kirchgeld bei einem höheren eigenen Einkommen mit seinen Billigkeitsüberlegungen ja nicht ausgeschlossen.

Der BFH hat hier das Kriterium „kirchensteuerfrei“ als das lt. BVerfG maßgebliche Kriterium herangezogen. Danach bedarf es keiner juristischen Hochgotik wie z.B. eines Umkehrschlusses um zu erkennen, dass dieses Kriterium beim Vorliegen von KiEST nicht erfüllt ist.

Möge jemand etwas anderes verfassungsrechtlich belegen, aber bitte ohne ein Falschzitat zu verwenden.

h) Soweit der BFH die angeführten Billigkeitsüberlegungen des BVerfG als „nicht **entscheidungstragend**“ bezeichnet, bezieht sich dies immer nur auf das damalige Urteil des BVerfG

1 BvR 606/60 zum Verbot des sog. Halbteilungsgrundsatzes. Die vom BFH hier erweiterten Billigkeitsüberlegungen sind die Entscheidungsgrundlage dafür, die NZB in I B 27/18 zurückzuweisen: Das besondere Kirchgeld sei bei geringem Einkommen ohne KiEST zulässig, und die Kläger hätten ihre Beschwerde nur über das „geringe Einkommen“ begründet.

#### 6.9.6.4 Weltgehende Einigkeit der drei Bundesgerichte

a) Die drei Bundesgerichte BVerfG, BVerwG und BFH haben mit der neuen Entscheidung nun recht ähnliche Rechtsauffassungen in der Frage, ob das besondere Kirchgeld bei einem eigenen Einkommen des Kirchenmitglieds zulässig ist:

- Das BVerfG hat in 1 BvR 606/60 lt. Obiter dictum und tragenden Gründen das besondere Kirchgeld als Besteuerung des Lebensführungsaufwandes explizit nur für das einkommenslose Kirchenmitglied zugelassen.
- Das BVerwG hat die Kirchgeldtabelle mit ihrer Bemessungsgrundlage „gemeinsames Einkommen der Ehegatten“ explizit und unter Berufung auf das Obiter dictum des BVerfG nur für den Fall des einkommenslosen Kirchenmitgliedes zugelassen (BVerwG, VII C 48.73, Ziff. II 4 c, am Ende des Abschnittes).
- Für den I. Senat des BFH ist hier in I B 27/18 allerdings nicht das Vorliegen eines eigenen Einkommens, sondern der Tatbestand „**kirchensteuerfrei**“ (i.S. „keine KiEST“) entscheidend.

b) Dies führt aber für all jene Fälle zum **gleichen Ergebnis**, bei denen aufgrund einer entsprechenden Höhe des eigenen Einkommens des kirchenangehörigen Ehegatten **KiEST** anfällt. Letzteres gilt auch im Hinblick auf die tragenden Gründe von BVerfG 1 BvR 606/60. Auch die Auffassung, dass die Bemessung des Lebensführungsaufwandes am gemeinsam zu versteuernden Einkommen der Ehegatten das besondere Kirchgeld generell rechtfertige, ist damit hinfällig. Lt. BVerfG kann die Bemessung der Kirchensteuer ohnehin nicht die Heranziehung begründen (1 BvL 31/62, Ziff. C II).

c) Damit hat sich der BFH bei seiner Rechtsprechung zum besonderen Kirchgeld bei Doppelverdienerhe von seiner bisherigen Auffassung abgewandt, die ein besonderes Kirchgeld bei jeder Einkommenshöhe, auch bei einem „nicht unerheblichen Eigenverdienst“ des kirchenangehörigen Ehegatten für verfassungsgemäß erklärt.

Dies wurde dadurch möglich, dass der BFH als Grundlage für die Rechtsprechung in dieser Frage nicht mehr sein Urteil I R 76/04 zur Alleinverdienerhe herangezogen hat (mit der dortigen Folge einer ganzen Kette von Rechtsfehlern), sondern sich direkt auf das verfassungsrechtlich maßgebliche Obiter dictum in BVerfG 1 BvR 606/60 bezogen hat.

d) Der BFH hat sich in Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung, die das BVerfG kontektiert hatte, nun weitestgehend den grundlegenden verfassungsrechtlichen Klärungen des BVerfG zu dieser Frage angeschlossen. Eine Abweichung besteht nur noch bei geringen Einkommen, die nicht zu einer KiEST führen.

e) Damit sind sich die drei hier relevanten **Bundesgerichte** - BVerfG, BFH und BVerwG - zum besonderen Kirchgeld für den Fall eines eigenen Einkommens des kirchenangehörigen Ehegatten insoweit **einig**, dass das besondere Kirchgeld dann **nicht erhoben werden darf**, **wenn** aufgrund dieses eigenen Einkommens **KiEST** anfällt. Auf die Höhe dieser KiEST kommt es dabei bei allen drei Gerichten nicht an, ebenso wenig, was die Quelle des besteuerten Einkommens (Arbeitseinkommen, Kapitalerträge ...) ist.

Das Bundesrecht zum besonderen Kirchgeld bei Doppelverdienehe ist damit weitestgehend gleichlautend. Normenkollisionen i.S. des Art. 31 GG treten klar hervor.

f) Die Rechtsprechung des BFH entspricht nun auch weitgehend der Rechtsprechung des EGMR, wonach das besondere Kirchgeld nur vom einkommenslosen Kirchenmitglied erhoben werden darf („no income“; Urteil 10138/11 vom 7.4.2017, Rn. 12, 55, 57). Anderslautende Behauptungen können sich nur auf die Überschrift der Pressemitteilung des EGMR berufen, nicht aber auf das Urteil selbst. (Näheres s. [Abschnitt III Z](#)).

g) Wenn der Beschluss des BFH I B 27/18 aber so interpretiert wird, dass die bisherige Rechtsprechung des BFH Bestand hat und das besondere Kirchgeld bei jeder Höhe des Einkommens des kirchenangehörigen Ehegatten zulässig sei, dann steht diese Rechtsprechung wieder im Gegensatz zu der von BVerfG und BVerwG und ist wie gezeigt ohne verfassungsrechtliche Grundlage, dafür voller Fehler.

#### 6.9.6.5 Bundesrecht vor Landesrecht

Nach der Rechtsprechung der drei Bundesgerichte steht das **Bundesrecht** im Falle eines eigenen Einkommens mit KiEST verfassungsrechtlich einer **Zahlungspflicht beim besonderen Kirchgeld entgegen**; darüber hinaus lt. BVerfG und BVerwG auch beim bloßen Vorliegen eines eigenen Einkommens ohne KiEST.

Das staatliche oder kirchliche Landesrecht kann nichts anderes verfügen, ansonsten liegt eine Normenkollision im Sinne des Art. 31 GG vor.

Die oberen Bundesgerichte sind Bundesorgane und üben durch ihre Rechtsprechung Bundesgewalt aus (BVerfG 1 BvR 140/62, Ziff. B IV 1). Nach Art. 31 GG geht Bundesrecht vor, weil **Bundesrecht jeder Rangordnung das Landesrecht bricht** (BVerfG v. 15.10.1997 - 2 BvN 1/95, Ziffer C I 1).

#### 6.9.6.6 Höhe der Kirchensteuer

Gegen diese neue Rechtsprechung kann nicht eingewandt werden, dass dann (bei gleichem Einkommen des kirchenfremden Ehepartners) die **KiEST** bei einem geringen Einkommen ja unter Umständen **niedriger** sei als das besondere Kirchgeld bei keinem Einkommen des Kirchenangehörigen.

Erstens sind KiEST und besonderes Kirchgeld vom BVerfG „strikt getrennt“ (BFH, I B

109/12). Das besondere Kirchgeld ist lt. BFH I R 76/04 eine „eigenständige Steuer“. Das BVerfG hat das Vorliegen eines eigenen Einkommens letztlich wegen Art. 2 Abs. 1 GG als entscheidendes sachliches Differenzierungskriterium (vgl. BVerfG, 1 BvR 199/11) für die Formen kirchlicher Besteuerung bei glaubensverschiedener Ehe angesehen (s. BVerfG 1 BvR 606/60, Ziff. C I 2 (eigenes Einkommen) vs. C II 2 (einkommenslos)).

Danach handelt es sich bei Kirchenmitgliedern mit und ohne eigenes Einkommen um **Adressaten unterschiedlicher Normen** (vgl. BVerfG 1 BvR 2652/03), wie es sich auch aus der „strikten Trennung“ von KiEST als Annexsteuer und besonderem Kirchgeld als eigenständiger Steuer ergibt. Damit liegt keine Willkür vor (ebd.). Denn Gleichheits- oder Gerechtigkeitserwägungen greifen nur bei Adressaten gleicher Normen.

Zweitens hat die Kirche sich mit der KiEST als Annexsteuer zur Einkommensteuer an das **Leistungsfähigkeitsprinzip** gebunden (BVerfG 2 BvR 443/01, Ziff. B 3) b) aa) 3). Nach dem Grundsatz der Individualbesteuerung ist für die KiEST allein das Einkommen des Kirchenmitglieds maßgebend. Wenn dieses Einkommen niedrig ist, dann ist die KiEST eben niedrig. Das hat die Kirche mit der Bindung ihrer KiEST an die Einkommenssteuer so in Kauf genommen und muss das nun so hinnehmen. Sie hätte sich ja für einen anderen, eigenen Steuertarif entscheiden können.

#### 6.9.6.7 Keine unzulässige Rückwirkung

**Es besteht kein Verstoß gegen das allgemeine Rückwirkungsverbot.**

a) Ein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot, das seinen Grund im Vertrauensschutz hat, kann schon deshalb nicht vorliegen, weil keine für den Steuerpflichtigen günstigere Rechtslage erkennbar ist, die schützenswert wäre. Die bisherige Rechtsprechung des BFH sowie der unteren Finanz- und Verwaltungsgerichte hatten Kirchenangehörige durch das höhere besondere Kirchgeld („höherer Betrag“) ja schlechter gestellt als es lt. BVerfG zulässig war, was der BFH nun weitestgehend korrigiert hat.

b) Auch zeitlich gesehen liegt keine Rückwirkung vor.

Der BFH hat seine neue Rechtsauffassung primär aufgrund des Urteils des BVerfG 1 BvR 606/60 von 1965 begründet, das das BVerfG anno 2010 in 2 BvR 591/06 als hier verfassungsrechtlich maßgeblich angeführt hat. Insoweit ist diese Änderung der Rechtsauffassung des BFH nur eine längst überfällige Korrektur seiner Rechtsprechung, die langjährig der des BVerfG zuwiderlief.

Die Vorverfahren von BFH I B 27/18 und I B 28/18 betrafen Fälle des besonderen Kirchgeldes im Steuerjahr 2014/15 in Bayern. Die damaligen staatlichen und kirchlichen Vorschriften zum besonderen Kirchgeld sind in allen für Heranziehung und Bemessung relevanten Bestimmungen identisch mit den bundesweit üblichen der späteren Steuerjahre.

c) Die Kirchen können hier keinen Vertrauensschutz beanspruchen, weil sie durch die Initiierung „geeigneter“ KiStG sowie durch eigene Rechtssetzung wie z.B. mit der Vergleichsberechnung eine Rechtslage entgegen den einschlägigen verfassungsrechtlichen Klärungen des BVerfG und deren eindeutigem Wortlaut selbst herbeigeführt haben. An diese Klärungen sind sie aber beim Ausfüllen der landesrechtlichen Bestimmungen lt. BVerfG gebunden; sie haben also rechtswidrig gehandelt. Daran ändern die ministeriellen Genehmigungen u.a. wegen § 31 BVerfGG nichts.: Die Kirchen können nicht beanspruchen, dass ein rechtswidriger Zustand, den sie selbst pflichtwidrig zu ihren Gunsten herbeigeführt hat, geschützt wird.

Wir reden hier eher über die Täuschung über eine Zahlungspflicht als über Vertrauenschutz.

### 6.9.7 Konsequenzen

Dieser neuen verfassungsrechtlichen Beurteilung durch den BFH entsprechen die gesamten staatlichen und kirchlichen Bestimmungen auf Landesebene nicht. Sie sind zu überprüfen, zumal sie der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG und des BVerwG ohnehin nicht entsprechen. Wie erwähnt: **Bundesrecht jeder Rangordnung bricht das Landesrecht.**

a) Die **KiStG** sind von vornherein insoweit unbestimmt, als sie bei glaubensverschiedener Ehe in ihren Ermächtigungsnormen für die Kirchen sowohl die KiEST als auch das besondere Kirchgeld zulassen. Die o.a. Beschlüsse des BFH stellen nun klar, dass das besondere Kirchgeld bei Vorliegen von KiEST nicht den verfassungsrechtlichen Vorgaben des BVerfG in 1 BvR 606/60 entspricht. Dies ergibt sich im Übrigen auch aus den tragenden Gründen dieses Urteils (vgl. § 31 BVerfGG). Eine verfassungskonforme Auslegung der entsprechenden Bestimmungen des KiStG ist damit nun auch nach Auffassung des BFH nur dann gegeben, wenn das besondere Kirchgeld ausschließlich bei einer KiEST von Null Euro zulässig ist bzw. festgesetzt wird.

b) Die **Steuerordnungen** der Kirchen sind in den meisten Fällen gleichermaßen unbestimmt (soweit sie nicht die Vergleichsberechnung vorsehen), für sie gilt das Gleiche. Sie sind so oder so an die neue Rechtslage anzupassen, ansonsten sind sie nicht genehmigungsfähig.

Die meisten **Kirchensteuerbeschlüsse** (z.T. auch die Kirchensteuerordnungen) sehen ohne jeden Rechtsgrund die sog. Vergleichsberechnung vor, nach der der rechnerisch höhere Betrag aus KiEST und besonderem Kirchgeld festzusetzen ist.

Nach den o.a. Beschlüssen des BFH entspricht dies nicht den verfassungsrechtlichen Vorgaben des BVerfG, weil damit das besondere Kirchgeld auch dann festgesetzt werden kann, wenn KiEST gegeben ist, der Kirchenangehörige somit nicht "kirchensteuerfrei" ist. Dies ergibt sich im Übrigen u.a. auch aus den tragenden Gründen des Urteils 1 BvR 606/60 (vgl. § 31 BVerfGG).

Die Kirchensteuerbeschlüsse sind an die neue Rechtslage anzupassen, die Vergleichsberechnung ist abzuschaffen. Ansonsten sind die Kirchensteuerbeschlüsse **nicht genehmigungsfähig**.

Gleiches gilt, wenn die **Vergleichsberechnung** in anderen Bestimmungen formuliert ist, sei es im KiStG, in kirchlichen Ausführungsverordnungen oder in ministeriellen Erlassen. Die Vergleichsberechnung ist nach dieser verfassungsrechtlichen Klärung durch den BFH definitiv obsolet und nach Verfahren und Ergebnis unzulässig. Die Vergleichsberechnung ist auch hier abzuschaffen. Es kommt für die Heranziehung zum besonderen Kirchgeld nur noch auf das Vorliegen von KiEST an, nicht aber auf deren Höhe, und schon gar nicht auf die Höhe des besonderen Kirchgeldes.

c) Nach den o.a. Beschlüssen des BFH sind die bisherigen **staatlichen Genehmigungen** der Kirchensteuerordnungen und Kirchensteuerbeschlüsse und deren Bekanntmachung **nicht der Verfassung gemäß**, soweit sie das besondere Kirchgeld auch dann vorsehen

oder ermöglichen, wenn KiEST aufgrund einer Einkommensteuer größer als Null Euro festzusetzen ist bzw. festgesetzt werden kann. Sie dürfen in der bisherigen Form nicht weitergeführt werden. Insbesondere darf die Vergleichsberechnung nicht mehr genehmigt oder seitens der Ministerialbürokratie verfügt werden.

d) Soweit kirchliche oder staatliche Bestimmungen nach diesen o.a. Beschlüssen des BFH weiterhin das besondere Kirchgeld trotz gegebener KiEST vorsehen, ist von einem **bewussten Verstoß gegen Verfassungsrecht** auszugehen. Denn der BFH hat mit diesen o.a. Beschlüssen zumindest für den Fall „kirchensteuerfrei“ die bisher bestehenden Widersprüche zwischen seiner Rechtsprechung und der des BVerfG weitestgehend aufgehoben, im Übrigen auch zu der des BVerwG, das die Kirchgeldtabelle nur für das einkommenslose Kirchenmitglied zugelassen hat (BVerwG vom 18.02.1977 - VII C 48.73, Ziff. II 4 c, am Ende des Abschnitts).

e) Mit dieser Korrektur der Rechtsauffassung des BFH muss die gesamte bisherige **Rechtsprechung** der Finanz- und Verwaltungsgerichte auf Landesebene insoweit als überholt und obsolet angesehen werden, als sie i.d.R. unter Hinweis auf die nun korrigierte frühere Rechtsprechung des BFH das besondere Kirchgeld bei Doppelverdienehe ungeachtet des Vorliegens von KiEST gebilligt hat. Der Rechtsprechung des BVerfG (Obiter dictum! Tragende Gründe!) und des BVerwG (Kirchgeldtabelle nur für das einkommenslose Kirchenmitglied!) entspricht sie ja sowieso nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist bei praktisch allen diesen Entscheidungen von einer greifbaren Gesetzeswidrigkeit auszugehen, weil sie eine entscheidungserhebliche Vorschrift, nämlich die Vergleichsberechnung, übersehen haben. Die Auswahl einer von zwei Kann-Bestimmungen (Kirchgeld vs. KiEST) ohne Rechtsgrund muss zudem als willkürlich gelten.

f) Soweit die **Vergleichsberechnung** weiterhin gelten soll, müssen ihre Urheber und Anwender zwei einfache Fragen beantworten können:

- Wieso bitte soll es **rechtmäßig** sein, einfach die jeweils höhere von zwei Steuern zu verlangen, **allein weil sie höher** ist?

Die Vergleichsberechnung setzt voraus, dass das besondere Kirchgeld auch bei Eigenverdienst erhoben werden darf - entgegen BVerfG.

- Weshalb eigentlich soll eine **gefährliche Kann-Bestimmung** aus einem nicht bindenden Obiter dictum mehreren **Muss-Bestimmungen der tragenden Gründe** des verfassungsrechtlich für das besondere Kirchgeld maßgeblichen Urteils vorgehen?

g) Der BFH sagt hier in I B 27/18, dass die Rechtsfrage - besonderes Kirchgeld bei geringem eigenen Einkommen - geklärt sei (Ziff. II 2) und beruft sich inhaltlich dazu auf das Urteil des BVerfG vom 14.12.1965 - 1 BvR 606/60 (I B 27/18, Ziff. II 2 c).

**Danach ist diese Rechtsfrage bereits seit 1965 geklärt** - es hat sich nur keiner darum gekümmert, insbesondere der BFH in seiner bisherigen Rechtsprechung nicht. Der BFH sagt damit, dass die gesamte Rechtsprechung, die das besondere Kirchgeld bei Vorliegen von KiEST gebilligt hat, nicht den verfassungsrechtlichen Vorgaben des BVerfG entspricht, auch

seine eigene nicht. Gleiches gilt für die entsprechenden Bestimmungen auf Landesebene, insbes. die sog. Vergleichsberechnung.

Gerichte, Behörden und Kirchen können sich nicht mehr auf diese ältere, rechtsfehlerhafte Rechtsprechung der unteren Gerichte berufen, weil sie nun auch aus Sicht des BFH bereits der damaligen Rechtslage lt. BVerfG nicht entsprochen hat. Nach der aktuellen verfassungsrechtlichen Klarstellung seitens des BFH ist im Hinblick auf die Festsetzung bzw. Billigung eines besonderen Kirchgeldes bei Doppelverdienerhe jeweils zu prüfen, ob Kirchensteuerfreiheit (KiEST = Null Euro) gegeben ist oder nicht.

**Die Bundesgerichte sind sich für den Fall „eigenes Einkommen mit KiEST“ nun völlig einig.**

Es gibt keine Ausrede mehr.

#### 6.9.8 Schlussfolgerungen

Insoweit ist **Kirchenangehörigen** in glaubensverschiedener Ehe, für die im Steuerbescheid KiEST ausgewiesen wird oder rechnerisch nachweisbar ist, zu raten, gegen ein besonderes Kirchgeld unter Hinweis auf diese neue Rechtsprechung des BFH **Einspruch** einzulegen und ggf. zu **klagen**. Die anderen Argumente gegen ein besonderes Kirchgeld bei Doppelverdienerhe (insbes. die Hinweise auf die tragenden Gründe von 1 BvR 606/60) haben natürlich nach wie vor zusätzlich Gültigkeit.

Den **Kirchen** ist so oder so zu raten, ihre Bestimmungen grundsätzlich zu überprüfen, wie es die ELKB und das Bistum Trier schon getan haben.

Gleiches gilt für die **Ministerien** der Länder, die mit der Genehmigung und Bekanntmachung der kirchlichen Bestimmungen befasst sind, sowie für die Abstimmungsrounde der Obersten Finanzbehörden der Länder, die ja einigen der neuen Bundesländer die Anwendung der Vergleichsberechnung empfohlen hatte.

Bearbeitungsstand v. 26.10.2019