

Neue Rechtsprechung des BFH zum besonderen Kirchgeld:

BFH 2019: Besonderes Kirchgeld nur wenn „kirchensteuerfrei“

Eine Analyse der Redaktion von Kirchgeld-Klage.info - Kurzfassung

6.9	Neuorientierung des BFH	1
6.9.1	Ausgangspunkt	1
6.9.2	Verfassungsrechtliche Beurteilung durch den BFH.....	2
6.9.3	Vortäuschung von Kontinuität.....	4
6.9.4	Rechtsfehler statt verfassungsrechtlicher Beurteilung	7
6.9.5	Rechtslage geklärt.....	13
6.9.6	Ermittlung der KiEST	14
6.9.7	Einordnung.....	15
6.9.8	Konsequenzen.....	16
6.9.9	Schlussfolgerungen	17

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.

Der BFH hat hier erstmals in seiner Rechtsprechung zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst die verfassungsrechtlichen Fragen aufgrund des hier maßgeblichen Urteils des BVerfG 1 BvR 606/60 beurteilt und nicht nur pauschal auf sein eigenes Urteil I R 76/04 zum besonderen Kirchgeld beim einkommenslosen Kirchenmitglied verwiesen.

Damit ist seine frühere Rechtsprechung zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst hinfällig.

6.9.1 Ausgangspunkt

Der BFH nimmt in den Beschlüssen¹ I B 27/18 und I B 28/18 vom 13.02.2019 zunächst Bezug auf die Begründung der Nichtzulassungsbeschwerden² 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 Ein-

¹ Die beiden Beschlüsse sind i.w. wortgleich. Im weiteren Verlauf des Textes führen wir nur noch den Beschluss I B 27/18 an, gemeint sind aber immer beide.

² Bei Nichtzulassungsbeschwerden beim BFH geht es nicht um die Sach- und Rechtsfragen der ursprünglichen Klage gegen den Verwaltungsakt nach § 40 FGO, sondern nur darum, ob die gesetzlichen Gründe für eine Revision vorliegen (§§ 115/116 FGO).

kommen verfügt.“ (I B 27/18 , Ziff. II 1; Hervorhebung nur hier)

Es fällt auf, dass lt. BFH der Kläger „ein nicht unerhebliches Einkommen“ hatte (Ziff. I), aber dennoch seine NZB im Kern auf die Frage gegründet habe, ob das Verfassungsrecht einem besonderen Kirchgeld bei „geringem Einkommen“ entgegenstehe, wobei der BFH „gering“ hier nicht näher definiert hat.

Der BFH verneint die rechtsgrundsätzliche Bedeutung dieser Rechtssache:

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

Der BFH hat daher die Nichtzulassungsbeschwerde(n) als unbegründet zurückgewiesen.

6.9.2 Verfassungsrechtliche Beurteilung durch den BFH

Das besondere Kirchgeld ist lt. BFH I B 27/18 dann verfassungsgemäß, wenn das Kirchenmitglied wegen fehlendem oder sehr geringem Einkommen ansonsten kirchensteuerfrei ist.

a) Der BFH weist in I B 27/18 die Vorwürfe der Kläger gegen seine Rechtsprechung zurück; es komme allein auf seine eigene verfassungsrechtliche Beurteilung an (Ziff. II 2 a).

Dazu verweist der BFH zunächst pauschaliter auf seine früheren Entscheidungen (Ziff. II 2 b) und beruft sich dann detailliert auf das Obiter dictum aus BVerfG 1 BvR 606/60 (Ziff. II 2 c).

b) **Erstmals** in seiner Rechtsprechung zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst beruft sich der BFH hier in I B 27/18 auf das hier verfassungsrechtlich allein maßgebliche³ Urteil des BVerfG 1 BvR 606/60 und zitiert daraus das Obiter dictum in Ziff. C II 2, das unstreitig die verfassungsrechtliche Grundlage für das besondere Kirchgeld ist.

Darin 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.

c) Laut BFH 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.

³ BVerfG 2 BvR 591/06, BFH I R 76/04, BFH I B 109/12, BVerwG VII C 48.73.

aa) 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)

bb) Lt. BFH I B 27/18 kommt es also aufgrund von BVerfG 1 BvR 606/60 verfassungsrechtlich darauf an, ob der Kirchenangehörige sich an der Finanzierung der kirchlichen Aufgaben beteiligt oder nicht:

- 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, die eine Besteuerung seines Lebensführungsaufwand begründen oder ermöglichen würde. Auf die Höhe dieser KiEST kommt es nicht an.
- 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.

cc) Das o.a. Obiter dictum des BVerfG schließt mit seinen Billigkeitserwägungen auch nach der o.a. Auffassung des BFH ein besonderes Kirchgeld bei Eigenverdienst mit KiEST aus.

Es ist nicht ersichtlich, auf welcher anderen verfassungsrechtlichen Grundlage⁴ als genau diesem Obiter dictum des BVerfG ein besonderes Kirchgeld bei einem höheren Einkommen, das zu KiEST führt, begründet sein sollte⁵.

Kurz: Besonderes Kirchgeld nur, wenn kirchensteuerfrei.

d) Genau dies ist die Intention des I. Senats in diesem Beschluss I B 27/18.

Der **BFH bestätigt** in I B 27/18 am Ende des Absatzes II 2 c) dd), dass seine neue Auslegung der Verfassung in I B 27/18 **auch nach seiner bisherigen Rechtsprechung** genau in diesem Sinne aufzufassen ist: Besonderes Kirchgeld nur dann wenn kirchensteuerfrei.

Dort heißt es:

„Da es sich bei dessen [also des BVerfG] Aussagen lediglich um eine nicht entscheidungstragende Billigkeitsüberlegung handelt, hat der Senat die verfassungsrechtliche

⁴ Lt. BVerfG 2 BvR 591/06 sind „insb.“ im Urteil des BVerfG 1 BvR 606/60 sowie in dessen Obiter dictum die für die glaubensverschiedene Ehe im Wesentlichen maßgeblichen verfassungsrechtlichen Fragen der Heranziehung zur Kirchensteuer bzw. zum besonderen Kirchgeld geklärt.

⁵ Auf die frühere Rechtsprechung gehen wir nachstehend näher ein.

*Rechtslage in seiner daran anschließenden oben zitierten Rechtsprechung dahingehend festgestellt, dass der Lebensführungsaufwand - quantifiziert anhand der Ausgangsgröße des gemeinsamen Einkommens der Eheleute - **sowohl bei fehlendem als auch bei geringem Einkommen** des kirchenangehörigen Ehegatten zulässigerweise als Maßstab für die Kirchensteuer in Form des besonderen Kirchgeldes gewählt werden kann.“ (Hervorhebung nur hier)*

Der I. Senat sagt hier also, er habe schon in seiner o.a. früheren Rechtsprechung (I R 76/04 ff.) festgestellt, dass das besondere Kirchgeld nur bei fehlendem oder bei geringem Einkommen erhoben werden dürfe.

Denn in seiner abschließenden Aufzählung zweier gleichrangiger Objekte mit „sowohl - als auch“ ist der dritte mögliche Fall, nämlich ein höheres Einkommen (mit KiEST), nicht enthalten und somit ausgeschlossen, wie es sich auch aus der o.a. verfassungsrechtlichen Begrundung mit „kirchensteuerfrei“ ergibt.

e) Ergänzend verweist der BFH 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 Einkommenssteuer 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.

6.9.3 Vortäuschung von Kontinuität

Damit ist lt. BFH I B 27/18 die Rechtslage eigentlich geklärt: Besonderes Kirchgeld nur wenn „kirchensteuerfrei“. Dies ergebe sich auch aus der früheren Rechtsprechung des BFH (s.o.).

Der BFH versucht allerdings mit Hinweisen auf seine frühere Rechtsprechung (z.B. in Ziff. II 2 b) den Eindruck von Kontinuität dahingehend zu erwecken, dass seine neue verfassungsrechtliche Beurteilung in I B 27/18 gleichlautend sei mit der in seiner früheren Rechtsprechung (I R 76/04 ff.).

Diese Darlegungen sind ungenau und entsprechen nicht immer den Tatsachen. Das ändert aber nichts daran, dass der BFH seine Rechtsprechung zum besonderen Kirchgeld grundlegend geändert und nun weitestgehend an die verfassungsrechtlichen Vorgaben des BVerfG angeglichen hat.

Wenn die alte Rechtsprechung in BFH I R 44/05 ff. aber nach wie vor für die Heranziehung zum besonderen Kirchgeld bei jeder Höhe des Eigenverdienstes gelten sollte, ist die **Rechtslage gerade nicht geklärt** und die Revision wurde zu Unrecht verweigert. Dem steht aber entgegen, dass diese alte Rechtsprechung i.W. aus Rechtsfehlern besteht.

Dieser Abschnitt und auch der folgende richtet sich eher an Fachleute, die die alte Rechtslage anwenden oder verteidigen wollen.

a) Die Darstellung des BFH in I B 27/18 zur Verfassungsmäßigkeit des besonderen Kirchgeldes bei Eigenverdienst entspricht nicht den angeführten Quellen.

aa) In Ziff. II b) behauptet der BFH, das besondere Kirchgeld sei nach seiner Rechtsauffassung auch bei eigenem Einkommen verfassungsgemäß, es liege „**kein Widerspruch**“ zu **BVerfGE 19,268** (= 1 BvR 606/60) vor.

Das BVerfG verlangt dort „mangels eigenen Einkommens kirchensteuerfrei“⁶.

Der BFH hat in I B 43/06 hat demgegenüber das besondere Kirchgeld explizit bei einem „nicht unerheblichen Eigenverdienst“ gebilligt, ebenso in I R 62/05 und I R 64/05, worauf sich weitere Entscheidungen des BFH berufen.

Damit will der BFH hier wohl legitimieren, dass er entgegen dem Wortlaut des Obiter dictums des BVerfG die Besteuerung des Lebensführungsaufwandes auch bei einem geringen Eigenverdienst erlaubt.

bb) In Ziff. II c) cc) behauptet der BFH am Ende des Abschnittes, er habe in seiner früheren Rechtsprechung (also I R 76/04 ff.) festgestellt, dass das besondere Kirchgeld „sowohl bei keinem als auch bei geringem Einkommen“ erhoben werden dürfe.

Damit deutet der I. Senat des BFH seine frühere Rechtsprechung in I R 44/05 ff. zugunsten seiner neuen verfassungsrechtlichen Beurteilung in I B 27/18 um. Demnach soll die frühere Rechtsprechung nicht mehr in ihrem ursprünglichen Sinn angewendet werden. Denn dann wären die alten Widersprüche etc. wieder voll sichtbar.

b) Der BFH verweist in dem Beschluss I B 27/18 (Ziff. II 2 a) mit II 2 b), auf die **verfassungsrechtliche Beurteilung** in seiner früheren Rechtsprechung in I R 76/04 ff., nach der („danach“) ein besonderes Kirchgeld bei einem eigenen Einkommen zulässig sei.

Eine solche **frühere verfassungsrechtliche Beurteilung des BFH gibt es nicht**, insbesondere nicht speziell zum „geringen“ Einkommen, das lt. BFH die hier zu klärende Rechtsfrage darstellt (Ziff. II 2 a).

Es gibt da nur **Rechtsfehler**, nichts ist haltbar. Näheres im nächsten Abschnitt.

c) Der Beschluss I B 27/18 steht gerade nicht in der Kontinuität der früheren Entscheidungen des BFH.

aa) Dem BFH waren in den hier zugrundeliegenden NZBs Widersprüche und Rechtsfehler in seinen früheren Entscheidungen zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst vorgeworfen worden (s. Ziff. II 1). Dem hat der BFH in I B 27/18 nichts entgegengehalten, sondern nur angeführt, dass er dieses früher so gebilligt hat.

Vor diesem Hintergrund hat der BFH die NZB I B 27/18 nicht wie bisher aufgrund seiner früheren Rechtsprechung auf Basis von BFH I R 76/04 entschieden⁷, sondern eine neue verfassungsrechtliche Beurteilung anhand von BVerfG 1 BvR 606/60 vorgenommen. (Ziff. II 2 c) cc).

⁶ Aus den tragenden Gründen dieses Urteils ergibt sich im Ergebnis das Gleiche.

⁷ Die sehr ähnlich begründete NZB I B 103/17 hatte der BFH einige Monate vorher noch anhand dieser früheren Rechtsprechung zurückgewiesen, wie er das schon immer gemacht hat (seit I B 43/06 ff.).

bb) Die Hinweise des BFH auf seine frühere Rechtsprechung sind wohl so zu verstehen, dass der I. Senat nicht zugeben⁸ will, dass er seine Rechtsprechung unter dem Druck dieser Nichtzulassungsbeschwerden I B 27/18 und I B 28/18 und der verbundenen Ablehnungsanträge wegen Befangenheit⁹ korrigieren musste. Es hat nicht mehr funktioniert, dass der Berichterstatter etwas zusammenkopiert¹⁰ und zwei andere Richter dies ungelesen¹¹ unterschreiben.

Zudem will der BFH wohl so seine Umdeutung des Obiter dictum des BVerfG von „einkommenslos“ in „kirchensteuerfrei“ legitimieren, die ja entgegen dem Wortlaut des Obiter dictums ist.

d) Der Beschluss I B 27/18 widerlegt die früheren Entscheidungen des BFH.

Der BFH hat hier in I B 27/18 aufgrund von BVerfG 1 BvR 606/60 **entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden**, nach der das besondere Kirchgeld generell bei einem eigenen Einkommen als verfassungsgemäß angesehen worden war (I R 44/05 ff.), sogar bei einem „nicht unerheblichen Eigenverdienst“ (I B 43/06).

Diese neue Beurteilung widerlegt nach Rechtsgrundlage (BVerfG 1 BvR 606/60 statt BFH I R 76/04) und Ergebnis („kirchensteuerfrei“ statt „bei jeder Einkommenshöhe“) diese frühere Rechtsprechung zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst und bereinigt weitestgehend den Widerspruch zu den verfassungsrechtlichen Grundlagen der kirchlichen Besteuerung bei glaubensverschiedener Ehe aus BVerfG 1 BvR 606/60.

Lt. BFH I B 27/18 ist das besondere Kirchgeld zwar entsprechend der früheren Rechtsprechung des BFH in I R 44/05 ff. bei Eigenverdienst zulässig, aber durch die Billigkeitsüberlegungen des BVerfG **eingeschränkt** auf Einkommen, die so gering sind, dass keine KiEST darauf anfällt. Dies hat der BFH am Ende von Ziff. II 2 c) cc) mit „sowohl ... als auch“ bestätigt.

e) Wenn die Hinweise des BFH auf seine frühere Rechtsprechung entgegen seiner Darstellung in I B 27/18 Ziff. II 2 c) cc) dahingehend aufgefasst werden, dass diese weiterhin für die Heranziehung zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst gültig und maßgeblich ist, so besteht ein **Widerspruch** zwischen diesen Entscheidungen und auch gegenüber anderen höchstrichterlichen Entscheidungen.

Dann ist die Rechtslage entgegen den Feststellungen des BFH in I B 27/18 gerade nicht geklärt und der BFH hat den Klägern die Revision vorsätzlich zu Unrecht verweigert.

aa) Für Fälle, in denen auf das eigene Einkommen des kirchenangehörigen Ehegatten KiEST anfällt, könnten dann aus dem Beschluss I B 27/18 wie angedeutet zwei sich widersprechende Schlussfolgerungen gezogen werden:

⁸ Da tut sich ein Bundesgericht offensichtlich schwer. Im Beschluss I B 23/96 hatte der BFH den Halbteilungsgrundsatz bei der kirchlichen Besteuerung mit dem bei der Einkommensteuer wechselt. Die Korrektur in I R 68/96 ist äußerst verklausuliert (Ziff. II 2 b).

⁹ Diese richteten sich gegen den Vorsitzenden des I. Senats des BFH, der in diesem Zusammenhang seine Funktion als Kirchengemeinderat aufgegeben hat.

¹⁰ Nichtannahmebeschlüsse des BFH bestehen zum großen Teil aus Textbausteinen aus früheren Entscheidungen, was bei derartigen Wiederholvorgängen in einem gewissen Maß sinnvoll ist.

¹¹ Im Beschluss I B 82/16 ist vom „Kindergeld“ die Rede.

- Aus dem Urteil des BVerfG 1 BvR 606/60 ergibt sich nach der Auffassung des BFH in I B 27/18, dass hier bei Vorliegen von KiEST die Billigkeitsüberlegungen des BVerfG nicht greifen und das besondere Kirchgeld nicht verfassungsgemäß ist (Ziff. II 2 c) cc).
- Die angeführte frühere Rechtsprechung des BFH (I R 76/04 ff) besagt, dass das besondere Kirchgeld hier ungeachtet des Vorliegens von KiEST auf ein eigenes Einkommen immer verfassungsgemäß ist.
- Beides kann nicht gleichzeitig gelten.

bb) Wenn die früheren Entscheidungen I B 18/01, I R 44/05 ff sowie 2 BvR 591/06 nach wie vor als gültig und maßgeblich für den Fall „eigenes Einkommen mit KiEST“ angesehen werden, dann liegt ein entscheidungserheblicher **Widerspruch** zu der neuen verfassungsrechtlichen Beurteilung in I B 27/18 Ziff. II 2 c) cc) sowie zu einigen anderen Entscheidungen vor. Dann ist die Rechtslage anders als vom BFH hier behauptet **nicht geklärt**.

Wenn die Rechtslage nicht geklärt ist, hat der BFH in I B 27/18 dem Kläger die Revision zu Unrecht verweigert.

cc) Der BFH hat dem Kläger die Revision nur dann zu Recht verweigert, wenn die Rechtslage geklärt ist.

Das ist nach den Darlegungen des BFH in I B 27/18 nur dann der Fall, wenn die neue verfassungsrechtliche Klärung des BFH in Ziff. II 2 c) aa) („kirchensteuerfrei“) **Vorrang** hat vor den erläuternden Hinweisen auf die frühere Rechtsprechung, die allein auf Rechtsfehlern beruht (dazu nachstehend).

Dies ist bereits wegen ihrer höherrangigen Rechtsgrundlage (BVerfG 1 BvR 606/60 anstatt BFH I R 76/04) anzunehmen. Gleches ergibt sich aus I B 27/18 Ziff. II c) cc), wo der BFH sagt, dass er in seiner früheren Rechtsprechung das besondere Kirchgeld „sowohl bei fehlendem als auch bei geringem Einkommen“ für verfassungsgemäß beurteilt habe.

f) Danach ist diese neue verfassungsrechtliche Klärung des BFH in I B 27/18 in Ziff. II 2 c) cc) („kirchensteuerfrei“) so aufzufassen, dass sie zwar wie schon früher das besondere Kirchgeld **bei eigenem Einkommen** billigt, nun aber wegen der Billigkeitsüberlegungen des BVerfG im Obiter dictum von 1 BvR 606/60 **eingeschränkt auf den Fall „kirchensteuerfrei“**.

Dies hat der BFH in I B 27/18 wie erwähnt am Ende der Ziff. II 2 c) cc) mit seinem Hinweis bestätigt, dass nach seiner früheren Rechtsprechung das besondere Kirchgeld „sowohl bei fehlendem als auch bei geringem Einkommen des kirchenangehörigen Ehegatten“ (also nicht bei höherem Einkommen) zulässig sei.

6.9.4 Rechtsfehler statt verfassungsrechtlicher Beurteilung

Die frühere Rechtsprechung zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst ist entgegen den einschlägigen verfassungsrechtlichen Vorgaben des BVerfG und **besteht nur aus Rechtsfehlern**.

Sie kann nichts begründen und insbesondere nicht die neue Rechtsauffassung des BFH (besonderes Kirchgeld nur wenn kirchensteuerfrei) zugunsten der alten aufheben.

a) Die derzeitige **Rechtslage** auf Bundesebene stellt sich im Überblick wie folgt dar:

aa) Eine Reihe von höchstrichterlichen Entscheidungen besagt, dass das besondere Kirchgeld bei eigenem Einkommen (insbes. mit KiEST) nicht verfassungsgemäß ist.

- BFH I B 27/18, I B 28/18: Billigkeitsüberlegungen des BVerfG verlangen „kirchensteuerfrei“ (Ziff. II 2 c) cc)
- BVerfG 1 BvR 606/60: Tragende Gründe besagen u.a.: Kirche „muß“ das Einkommen des Kirchenmitglieds besteuern (Ziff. C I 2), keine Zurechnung des Einkommens des anderen Ehegatten (Ziff. C I 2a, C I 2d)
- BVerfG 1 BvR 606/60 in seinem Obiter dictum: „mangels eigenen Einkommens kirchensteuerfrei“ (Ziff. C II 2).
- BFH I R 76/04: besonderes Kirchgeld „insoweit“ verfassungsgemäß, als es sich auf das einkommenslose Kirchenmitglied bezieht (Ziff. II 3 b) aa).
- BFH I B 109/12: „Die Rechtslage ist eindeutig“: Besonderes Kirchgeld nur wenn einkommenslos (Ziff. II a, b)¹²
- BVerwG VII C 48.73: Kirchgeldtabelle mit der Bemessungsgrundlage „gemeinsam zu versteuerndes Einkommen“ nur beim einkommenslosen Kirchenmitglied (Ziff. II 4 c, am Ende des Abschnitts)

Diese erste Rechtsprechung beruht durchgängig auf BVerfG 1 BvR 606/60 und ist konsistent; nur die Ausweitung des Obiter dictums in I B 27/18 weicht ein wenig ab.

bb) Andere höchstrichterliche Entscheidungen besagen, dass das besondere Kirchgeld bei eigenem Einkommen generell verfassungsgemäß ist.

- BFH I B 18/01,
- BFH I R 44/05 ff.
- BVerfG 2 BvR 591/06.

Diese zweite Rechtsprechung beruht durchweg auf Rechtsfehlern, von unzutreffenden Nachweisen über die willkürliche Auswahl von Rechtsgrundlagen bis hin zum direkten Falschzitat (dazu nachstehend).

cc) Lt. BVerfG 2 BvR 591/06 sind im Urteil des BVerfG 1 BvR 606/60 die im Wesentlichen maßgeblichen verfassungsrechtlichen Fragen der Heranziehung zur Kirchensteuer bzw. zum besonderen Kirchgeld bei glaubensverschiedener Ehe geklärt. Das Urteil 1 BvR 606/60 ist unbestreitbar die verfassungsrechtliche Grundlage für das besondere Kirchgeld, auch bei Eigenverdienst.

Wenn die o.a. zweite Gruppe von Entscheidungen als maßgeblich und gültig für die Heranziehung zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst angesehen wird, bestehen Wider-

¹² Der BFH hat im Entscheidungsteil seines Beschlusses I B 109/12 aufgrund von 2 BvR 591/06 die Rechtslage lt. BVerfG 1 BvR 606/60 dargestellt, die sich „allerdings“ auf das besondere Kirchgeld generell beziehe, also nicht nur auf den dortigen Streitfall eines sog. negativen Kirchgeldes. Daher gehen Behauptungen fehl, die diese verfassungsrechtliche Klärung nur für den dortigen Streitfall gelten lassen wollen.

sprüche zu der genannten ersten Gruppe, die auf 1 BvR 606/60 basiert.

- b) Der BFH verweist in dem Beschluss I B 27/18 auf die **verfassungsrechtliche Beurteilung** in seiner früheren Rechtsprechung in I R 76/04 ff. (Ziff. II 2 b), nach der ein besonderes Kirchgeld bei einem eigenen Einkommen zulässig sei.

Eine solche **frühere verfassungsrechtliche Beurteilung des BFH gibt es nicht**, insbesondere nicht zu der Rechtsfrage von I B 27/18 zum „geringen“ Einkommen¹³.

- aa) Die Rechtsprechung des BFH zum besonderen Kirchgeld bei eigenem Einkommen¹⁴ besteht im Prinzip nur aus seinem **Urteil I R 44/05**, auf das alle anderen Entscheidungen des BFH zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst verweisen¹⁵.

Darin (und auch später) hat der BFH aber durchweg nur darauf hingewiesen, dass die verfassungsrechtlichen Fragen in seinem früheren **Urteil I R 76/04** geklärt seien. Es besteht keinerlei Bezug zur Rechtsprechung des BVerfG; der BFH hat sich davon abgekoppelt.

- bb) Nur in seinem Beschluss I B 109/12 hat der BFH eine verfassungsrechtliche Klärung zur Frage des besonderen Kirchgeldes nach Einkommenskonstellation vorgenommen: „Die Rechtslage ist eindeutig“: „Nur für diese Fallkonstellation“ „mangels eigenen Einkommens kirchensteuerfrei“ orientiert sich das besondere Kirchgeld am Lebensführungsaufwand (Ziff. II a und b).

- c) Das **Urteil I R 76/04** bezieht sich aber nur auf das einkommenslose Kirchmitglied und besagt nichts zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst.

- aa) I R 76/04 hat nur über den Fall eines **einkommenslosen Kirchenangehörigen** entschieden und nicht auch noch über einen Fall von Eigenverdienst. (vgl. §§ 95/96 FGO)

- bb) Die verfassungsrechtlichen Klärungen in I R 76/04 zur Heranziehung zum besonderen Kirchgeld beziehen sich allein auf das einkommenslose Kirchenmitglied und nicht auf die Konstellation mit Eigenverdienst. I R 76/04 besagt explizit, dass die Besteuerung des Lebensführungsaufwandes nur „insoweit“ der Verfassung gemäß sei, als sie sich auf das einkommenslose Kirchenmitglied beziehe (Ziff. II 3 b) aa).

- cc) Die Sachverhalte sind nicht vergleichbar.

Das BVerfG hatte in 1 BvR 606/60 zur kirchlichen Besteuerung bei glaubensverschiedener Ehe nach der Einkommenskonstellation differenziert: Wenn die Kirche das Einkommen besteuert, „muß“ es das Einkommen des kirchenangehörigen Ehegatten sein (Ziff. C I 2), das des kirchenfremden darf dem nicht hinzugerechnet werden (Ziff. C I 2 a). Dies sind sog. tragende Gründe dieses Urteils, die Gerichte und Behörden nach § 31 BVerfGG berücksichtigen müssen¹⁶. Nur wenn das Kirchenmitglied einkommenslos ist, darf sein Lebensführungs-

¹³ In keiner der Entscheidungen I R 76/04 ff. findet sich eine Entscheidungsbegründung die besagt, dass das besondere Kirchgeld speziell bzw. nur bei einem geringen Einkommen zulässig sei.

¹⁴ In I B 27/18 subsumiert der BFH darunter auch sein Urteil I R 76/04, das sich aber wie erwähnt nur auf das einkommenslose Kirchenmitglied bezieht.

¹⁵ I R 44/05 und fast wortgleichen I R 62/05 und I R 64/05 berufen sich auf I R 76/04. I B 43/06 beruft sich auf die vorgenannten, I B 98/09 wiederum auf diese. I B 64/11 benennt I B 98/09. I B 40/17 beruft sich auf die vorgenannten, ebenso I B 103/17. Erst I B 20/18 verweist auf I B 28/18.

¹⁶ Entgegen der älteren Rechtsprechung kommt es für die Bindungswirkung von tragenden Gründen nicht auf die konkrete Entscheidung des BVerfG bzw. den dortigen Streitgegenstand an. Maßge-

aufwand besteuert werden (Ziff. C II 2).

dd) Der anderslautende, pauschalierende Leitsatz ändert daran nichts. Dieser wurde gegen privates Entgelt verfasst, vermutlich von einem Richter des I. Senates des BFH. Der Leitsatz eines Urteils ist eine außergerichtliche Zutat und nicht Bestandteil des Urteils (BGH I ZR 190/89).

Das BFH-Urteil I R 76/04 wurde im BStBl. 2006 II S. 274 veröffentlicht und ist damit **für die Finanzbehörden verbindlich** - die lesen aber nur den Leitsatz und nicht das Urteil.

ee) Das Urteil I R 76/04 ist zur Frage der Bemessung des Lebensführungsaufwandes unge nau und erwähnt dort die Einkommenskonstellation nicht noch einmal (Ziff. II 3 b) bb). Aus dieser Ungenauigkeit lässt sich aber nicht ableiten, dass wegen der „typisierenden“ „Bemessung am gemeinsam zu versteuernden Einkommen der Ehegatten“ das besondere Kirchgeld bei Zusammenveranlagung generell zulässig oder gar geboten wäre¹⁷.

d) **Auch ansonsten besteht das entscheidende Urteil I R 44/05 nur aus Rechtsfehlern:**

- Das Obiter dictum verlangt glasklar „mangels eigenen Einkommens kirchensteuerfrei“. Dies hat der I. Senat des BFH einfach übergangen.
- Der I. Senat des BFH hat die tragenden Gründe¹⁸ aus 1 BvR 606/60 nach dem Grundsatz der Individualbesteuerung (nur das Einkommen des Kirchenmitglieds be steuern (Ziff. C II 2), kein Zusammenrechnen der beiden Einkommen (Ziff. C II 2a, C II 2 d) entgegen seiner gesetzlichen Pflicht nach § 31 BVerfGG nicht beachtet.
- I R 76/04 hat die landesrechtlichen Bestimmungen zum besonderen Kirchgeld explizit („insoweit“) nur im Hinblick auf den Fall „einkommenslos“ für verfassungsgemäß an gesehen, I R 44/05 überträgt dies aber entgegen §§ 95/96 FGO locker auf den lt. BVerfG nicht vergleichbaren Sachverhalt „eigenes Einkommen“.
- Wenn die landesrechtlichen Bestimmungen zum besonderen Kirchgeld verfassungs gemäß 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 einschlä gige Kann-Vorschriften** zur Kirchensteuer: 1) KiEST sowie 2) besonderes Kirchgeld,

bend 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).

¹⁷ Die Bemessung einer Steuer kann nicht die Heranziehung zu der Steuer begründen (BVerfG vom 14.12.1965 - 1 BvL 31/62, Ziff. C II). Eine Methode kann keine Steuer begründen (BVerfG 1 BvR 606/60, Ziff. C I 2 a).

Von den fünf Nachweisen zur Bemessung des Lebensführungsaufwand in I R 76/04 in Ziff. II 3 b) aa) ist nur der auf BVerwG VII C 48.73 zutreffend. Dort ist wie erwähnt die Anwendung der Kirch geldtabelle auf das einkommenslose Kirchenmitglied eingeschränkt (Ziff. II 4 c).

¹⁸ Lt. BVerfG 2 BvR 591/06 sind in dem Urteil des BVerfG 1 BvR 606/60 in seiner Gesamtheit die im Wesentlichen maßgeblichen verfassungsrechtlichen Fragen der Heranziehung zur Kirchen steuer sowie zum besonderen Kirchgeld bei glaubensverschiedener Ehe geklärt. Danach ist das Urteil 1 BvR 606/60 für die kirchliche Besteuerung bei glaubensverschiedener Ehe verfassungs rechtlich maßgeblich.

Damit greifen seine tragenden Gründe für Wahl zwischen KiEST und besonderem Kirchgeld. Es kommt dafür nicht auf den konkreten Streitfall an, sondern auf die Auslegung der Verfassung; siehe vorstehende Fußnote zu § 31 BVerfGG.

ohne zu sagen, wann welche der beiden Vorschriften anzuwenden ist. Die KiStG sind insoweit unbestimmt¹⁹. Gleches 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**²⁰ herangezogen.

- Zudem hat er damit die andere offensichtlich einschlägige Vorschrift (KiEST) übersehen oder übergegangen, obwohl er diese nach den tragenden Gründen von 1 BvR 606/60 hätte anwenden müssen.
- 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.
Damit liegt nach seiner eigenen ständigen Rechtsprechung eine „greifbare Gesetzeswidrigkeit“ vor, weil eine offensichtliche einschlägige Vorschrift, noch dazu eine entscheidungserhebliche, übersehen wurde²¹.
- 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.)

e) Auf diesem **Fehlerchaos von I R 44/05** beruht die Kette der anderen Entscheidungen des BFH zum besonderen Kirchgeld bei eigenem Einkommen²² und der Großteil der erinstanzlichen Entscheidungen. Davon lebt das besondere Kirchgeld bei Eigenverdienst.

Dies wurde dem BFH in den Nichtzulassungsbeschwerden I B 103/17, I B 27/18 und I B 28/18 sehr deutlich gemacht²³.

f) Der BFH verweist in dem Beschluss I B 27/18 Ziff. II 2 c) dd) auch auf den Beschluss des **BVerfG 2 BvR 591/06**, darin sei ebenfalls das besondere Kirchgeld bei eigenem Einkommen gebilligt worden. Da soll eine Fehlentscheidung die andere kaschieren.

¹⁹ „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: Renzen/Brink, Linien der Rechtsprechung des BVerfG.

Dahinter stehen die Bestimmtheitsgebote der Art. 101 Abs. 1 S. 2 und 103 Abs. 2 GG.

²⁰ Soweit der I. Senat dem den Beschluss des BVerfG 2 BvR 591/06 entgegen hält (s. I B 103/17), so geht dies schon deshalb fehl, weil dieser Beschluss allein auf einem Falschzitat gründet.

²¹ s. z.B. BFH v. 09.02.2017 - VI B 58/16, Ziff. 1 a); BFH v. 15.2.2012, IV B 126/10, Ziff. 1 a); BFH v. 11.3.2011, V B 45/10, Ziff. 1 a), BFH vom 18.08.2010 - X B 178/09, Ziff. 1a), BFH v. 06.02.2014 - II B 129/13, Ziff. 3 a), BFH v. 28.07.2003 - V B 72/02, Ziff. II 2. - Ebenso: Schwarz/Pahlke zu § 116 FGO, Rz. 39.

²² Sie die vorstehende Fußnote zur Nachweiskette dieser Entscheidungen.

Der frühere Beschluss I B 18/01 beruht i.w. auf den gleichen Fehlern. In I B 109/12 interpretiert ihn der BFH gegenteilig.

²³ Wir kennen die Schriftsätze.

Das BVerfG hatte hier in der Tat keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen ein besonderes Kirchgeld bei Eigenverdienst. Die Begründung dafür ist **mehr als abenteuerlich**:

- Verfassungsrechtlich maßgeblich sei „insb.“ das Urteil des BVerfG 1 BvR 606/60. Darin steht aber das **Gegenteil**:
Nämlich, dass nur beim einkommenslosen Kirchenmitglied der Lebensführungsaufwand besteuert werden darf, dass die Kirche das Einkommen besteuern „muß“ und dass dem Kirchenangehörigen nicht das Einkommen seines kirchenfremden Ehepartners zugerechnet werden darf. Damit entfällt bei Eigenverdienst des Kirchenmitglieds die Bemessung am gemeinsamen Einkommen der Ehegatten.
Das BVerfG hat damit die **tragenden Gründe** seiner eigenen, explizit angeführten Rechtsprechung **übersehen**.
- Das BVerfG lässt hier in der maßgeblichen Ermächtigungsnorm, dem Obiter dictum, einfach die Einschränkung „mangels eigenen Einkommens kirchensteuerfrei“ weg. Diese inhaltliche Änderung des originalen Urteilstextes ist für den Beschluss 2 BvR 591/06 entscheidungserheblich und zudem entgegen den tragenden Gründen dieses Urteils 1 BvR 606/60.
Es liegt ein **Falschzitat** vor, das nicht die Beweiskraft des originären Urteils nach § 415 ZPO beanspruchen kann²⁴. Der Richter darf ja auch nicht einfach Gesetzestexte verändern, und schon gar nicht sinnverändernd. Damit beruht die Entscheidung von 2 BvR 591/06 auf einer belanglosen gefälschten Behauptung.
- Das BVerfG hat **nicht erkannt**, welche Bestimmungen tatsächlich für die Heranziehung zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst maßgeblich sind und ggf. die Rechte der Kläger verletzen. Es hat sowohl die Parallelität der Kann-Bestimmungen des Landesrechtes zu KiESt und besonderem Kirchgeld als auch die Vergleichsberechnung **übersehen**.
- **Es reicht nicht aus**, mit einem (gefälschten) Obiter dictum das besondere Kirchgeld bei eigenem Einkommen für zulässig zu erklären. Das BVerfG hätte wegen des Eigenverdienstes zusätzlich auch klarstellen müssen, ob es der Verfassung gemäß ist, die höhere von zwei möglichen Steuern allein deshalb zu verlangen, weil sie höher ist.
Dies hat das BVerfG nicht geleistet.
- Zur Bemessung des besonderen Kirchgeldes am gemeinsam zu versteuernden Einkommen verweist das BVerfG auf das Urteil des BFH I R 76/04, das dazu wiederum auf BVerwG VII C 48.73 verweist. Das BVerfG hat **nicht beachtet**, dass beide Urteile sich nur auf das einkommenslose Kirchenmitglied beziehen und dass das BVerwG die Kirchgeldtabelle wie erwähnt explizit auf diesen Fall beschränkt hat.

Der BFH hat denn auch in seinem Beschluss I B 109/12 aufgrund von BVerfG 2 BvR 591/06 anhand von 1 BvR 606/60 etwas ganz anderes festgestellt: „Die Rechtslage ist eindeutig“: Besonderes Kirchgeld nur wenn einkommenslos.

f) Der BFH erwähnt in I B 27/18, dass das Obiter dictum 1965 für die damalige Entscheidung im Urteil 1 BvR 606/60 nicht **entscheidungstragend** gewesen sei.

²⁴ 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.

Dies soll offensichtlich legitimieren, dass der BFH hier den Geltungsbereich dieses Obiter dictum von „einkommenslos“ auf „kirchensteuerfrei“ erweitert, indem er die dortigen Billigkeitsüberlegungen des BVerfG neu auslegt.

Daraus folgt aber nicht wie manche kirchennahe Juristen behaupten, dass dieses Obiter dictum völlig bedeutungslos oder beliebig veränderbar wäre.

Für die hier vorliegende Entscheidung in I B 27/18 („besonderes Kirchgeld nur wenn kirchensteuerfrei“) ist dieses Obiter dictum sehr wohl entscheidungserheblich, wie man am Text des Beschlusses sieht.

Der BFH erwähnt in I B 27/18 nicht, dass er in I R 44/05 ff. entgegen § 31 BVerfGG die tragenden Gründe von 1 BvR 606/60 übersehen hat, die dort für die Ausgestaltung der kirchlichen Besteuerung bei glaubensverschiedener Ehe sehr wohl entscheidungserheblich waren.

6.9.5 Rechtslage geklärt

Die ältere Rechtslage beruht nur auf Rechtsfehlern und kann bei Eigenverdienst nicht die Heranziehung zum besonderen Kirchgeld begründen. Dies hat der BFH in I B 27/18 nun endlich geklärt.

Jede andere Auffassung bedeutet, dass die Rechtslage widersprüchlich und damit nicht geklärt ist.

a) 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:

- Verfassungsrechtlich maßgeblich ist das Urteil des BVerfG in 1 BvR 606/60, insbesondere das dortige Obiter dictum, und nicht das Urteil des BFH I R 76/04.
- Das besondere Kirchgeld ist im Falle eines eigenen Einkommens mit KiEST verfassungsrechtlich nicht zulässig, weil in dieser Einkommenskonstellation keine Unbilligkeit im Sinne des Obiter dictum lt. BVerfG sowie lt. BFH vorliegt, die eine Besteuerung des Lebensführungsaufwandes verfassungsrechtlich ermöglichen würde.

Dem steht nichts gegenüber:

- Die bisherige Rechtsprechung des **BFH** zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst (I R 44/05 ff.) besteht nur aus **Rechtsfehlern**. Der BFH hat sie mit I B 27/18 selbst widerlegt.
- Soweit das **BVerfG** in 2 BvR 591/06 das besondere Kirchgeld bei Eigenverdienst genehmigt hat, ist diese Entscheidung bestenfalls mit einem **Falschzitat** begründet.

Wenn Behörden oder Gerichte nach wie vor behaupten, das besondere Kirchgeld sei bei jedem Einkommen zulässig, so geht offensichtlich die Interessenvertretung zugunsten der Kirchen ihrer Bindung an Gesetz und Recht vor.

b) Entgegen den fragwürdigen Bemerkungen zur früheren Rechtsprechung des BFH in diesen o.a. Beschlüssen ist damit geklärt, dass die bisherige Rechtsprechung des BFH zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst (I R 44/05 ff.) ohne verfassungsrechtliche Grundlage und damit hinfällig ist - von ihren massiven Rechtsfehlern (s.o.) mal ganz abgesehen.

Damit klappt die bisherige Argumentation von Kirchen, Behörden und unteren Gerichten zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst mit KiEST in sich zusammen, insbesondere ist die **Vergleichsberechnung gegenstandslos**.

c) Danach gibt es lt. BFH I B 27/18 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 laut BFH („kirchensteuerfrei“) erfasst, sondern beide Male ausgeschlossen.

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

Kurz:

Besonderes Kirchgeld nur noch dann, wenn keine KiEST entsteht.

6.9.6 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. Der Anteil der Ehegatten an der gemeinsamen Einkommensteuer wird meistens so ermittelt, dass die Grundtabelle des Einkommensteuertarifs auf die jeweiligen Einkünfte angewendet wird. Dadurch bleiben Kirchenmitglieder mit einem Einkommen unterhalb des Grundfreibetrags (2019: 9.168 €) in fast allen Bundesländern einkommensteuerfrei und damit kirchensteuerfrei. Bei Kapitalerträgen oberhalb des Sparerfreibetrags (801 €) kann sich evtl.

etwas anderes ergeben.

6.9.7 Einordnung

- a) **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.

Damit steht das Bundesrecht im Falle eines eigenen Einkommens mit KiEST verfassungsrechtlich einer **Zahlungspflicht**²⁵ beim besonderen Kirchgeld entgegen; darüber hinaus lt. BVerfG und BVerwG auch beim bloßen Vorliegen eines eigenen Einkommens ohne KiEST.

Behauptungen (z.B. EKD, Bischofskonferenz, FG Nürnberg), der **EGMR**²⁶ habe das besondere Kirchgeld bestätigt oder gebilligt, entsprechen nicht den Tatsachen.

Der EGMR hat in seinem Urteil 10138/11 vom 7.4.2017 nicht über das besondere Kirchgeld entschieden, sondern nur darüber, ob dessen Aufrechnung²⁷ gegen den Lohnsteuererstattungsanspruch des kirchenfremden Ehepartners gegen die EMRK verstößt (Rn. 21, 66, 76 ff., 83). Die anderen Klagen wurden nicht zugelassen (Rn. 118, 121, 134).

Nach diesem Urteil des EGMR darf das besondere Kirchgeld nur vom einkommenslosen Kirchenmitglied erhoben werden („no income“; Rn. 12, 55, 57).

Es gibt keine Ausrede mehr, auch nicht für die Finanzverwaltungen²⁸.

- b) Das Landesrecht ist demgegenüber nachrangig, weil nach Art. 31 GG Bundesrecht jeder Rangordnung das Landesrecht bricht (BVerfG v. 15.10.1997 - 2 BvN 1/95, Ziffer C I 1). Die Kirchen haben beim Ausfüllen der landesrechtlichen Bestimmungen die Verfassung zu beachten (BVerfG, 2 BvR 443/01, B 2 b) aa) (3). Die staatliche Genehmigung kann verfassungswidrige kirchliche Bestimmungen weder erlauben noch heilen (OVG Schleswig-Holstein, 2 L 11/99).
- c) Im Übrigen hat die Evang.-Luth. Landeskirche in Bayern (ELKB) die Abschaffung ihres

²⁵ Eine **Zahlungspflicht** ist eine Tatsache, über die man täuschen kann. (s. BGH 4 StR 439/00, BGH 5 StR 308/03)

²⁶ EGMR: Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte. EMRK: Europäische Menschenrechtskonvention.

²⁷ Ein derartiges Aufrechnung von Kirchensteuer und Einkommensteuer ist rechtswidrig und aufzuheben, weil der Ehemann nicht Gesamtschuldner hinsichtlich der Kirchensteuer ist (FG BaWü, Urteil vom 12.3.2004 - 9 K 43/01, Rz 44 f.).

²⁸ Der Sachbearbeiter des Finanzamtes hat eine „Amtspflicht zu rechtmäßigem Verhalten“ (OLG Koblenz, Urteil vom 17.7.2002 – 1 U 1588/01, Ziff. 1).

„Jeder Amtsträger hat die Amtspflicht, sich bei seiner amtlichen Tätigkeit innerhalb der Grenzen von Recht und Gesetz zu halten (BGHZ 76, 16, 30; BGH NJW 1979, 642, 643; BGB-RGRK-Kreft, 12. Aufl., § 839 Rn. 152).“ (ebd.)

„Ein besonders **strenger Sorgfaltsmaßstab** gilt für Behörden, die wie die Finanzämter durch den Erlass von Bescheiden selbst vollstreckbare Titel schaffen. Eine objektiv unrichtige Gesetzesauslegung oder Rechtsanwendung ist **schulhaft**, wenn sie gegen den **klaren und eindeutigen Wortlaut** der Norm verstößt oder wenn aufgetretene Zweifelsfragen durch die **höchstrichterliche Rechtsprechung**, sei es auch nur **in einer einzigen Entscheidung**, geklärt sind“. (OLG Koblenz, a.a.O.)

besonderen Kirchgeldes auf ihrer Herbstsynode 2018 öffentlich damit begründet, dass es den Grundsatz der Individualbesteuerung²⁹ durchbreche.

Denn im Falle eines Eigenverdienstes des kirchenangehörigen Ehegatten wird ihm wegen der Bemessungsgrundlage aus der Kirchgeldtabelle auch noch das Einkommen seines kirchenfremden Ehepartners zugerechnet³⁰, so dass eine Haushaltsbesteuerung vorliegt.

Da die Bestimmungen zum besonderen Kirchgeld bundesweit im Wesentlichen gleich sind, trifft diese Feststellung auch für die anderen kirchgelderhebenden Kirchen zu.

d) Dass die KiESt bei einem geringen Einkommen des kirchenangehörigen Ehegatten u.U. niedriger ist als ein besonderes Kirchgeld auf die Einkommen beider Ehegatten, muss die Kirche hinnehmen.

aa) Denn sie hat sich dafür entscheiden, ihre KiESt an die staatliche Einkommensteuer zu knüpfen, also muss sie auch die Folgen der dortigen Besteuerung nach individueller Leistungsfähigkeit akzeptieren³¹. Sie hätte sich ja für einen eigenen, anderen Steuertarif entscheiden können.

bb) KiESt und besonderes Kirchgeld betreffen Adressaten unterschiedlicher Normen³², so dass eine unterschiedliche Höhe der Steuer keine Ungleichbehandlung bedeutet. In der umgekehrten Richtung moniert die Kirche das ja auch nicht.

e) Durch diesen Beschluss des BFH I B 27/18 entsteht auch keine unzulässige Rückwirkung. Der BFH sagt, dass die Rechtslage durch das Urteil des BVerfG 1 BvR 606/60 geklärt sei, also seit 1965. Die Kirchen können nicht auf Vertrauensschutz pochen, denn sie haben die nun unzulässige rechtswidrige Praxis des besonderen Kirchgeldes bei jeder Einkommenshöhe selbst herbeigeführt und ausgestaltet.

6.9.8 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. **Bundesrecht jeder Rangordnung bricht das Landesrecht.**

Insbesondere darf die sog. **Vergleichsberechnung** nicht mehr angewendet werden. 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.

²⁹ Der Grundsatz der Individualbesteuerung leitet sich aus Art. 2 Abs. 1 GG (allg. Handlungsfreiheit) ab und war 1958 der Grund dafür, dass die damalige Haushaltsbesteuerung des Einkommens für verfassungswidrig erklärt wurde. Dies führte in der Folge zum Splittingverfahren, um die Benachteiligung von Ehepaaren in Zusammenveranlagung durch den Progressionstarif aufzuheben.

³⁰ Eine solche Zurechnung hat das BVerfG in 1 BvR 606/60 explizit untersagt (Ziff. C I 2a, C I 2 d).

³¹ BVerfG 2 BvR 443/01, Ziff. B 3) b) aa) 3).

³² Vgl. BVerfG 1 BvR 2652/03. Das BVerfG hat in 1 BvR 606/60 wegen des Grundsatzes der Individualbesteuerung das Einkommen als sachliches Differenzierungskriterium (vgl. BVerfG, 1 BvR 199/11) für die Art der kirchlichen Besteuerung festgelegt. Das besondere Kirchgeld ist eine eigenständige Steuer (u.a. BFH I R 76/04).

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.

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 Doppelverdienerhebung 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.

6.9.9 Schlussfolgerungen

Insoweit ist **Kirchenangehörigen** in glaubensverschiedener Ehe, für die im Steuerbescheid KiEST ausgewiesen wird oder rechnerisch nachweisbar ist, zu raten, unter Hinweis auf diese neue Rechtsprechung des BFH **Einspruch** einzulegen und ggf. zu **klagen**. Die anderen Argumente gegen ein besonderes Kirchgeld bei Doppelverdienerhebung (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.

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

Bearbeitungsstand v. 14.11.2019