

## Analyse zum Beschluss des BFH I B 28/18

Der BFH hat am 04.06.2020 auf seiner Internetpräsenz nun allmählich seinen Beschluss I B 28/18 vom 13.02.2019 veröffentlicht.

Dabei hat der I. Senat des BFH einen Leitsatz nachgeschoben, der in dem ursprünglichen Beschluss I B 28/18 wie er der Klägerin zugegangen ist, nicht enthalten war. Seine Kernaussage „Die Rechtslage ist geklärt, besonderes Kirchgeld auch bei Eigenverdienst“ entspricht weder dem Inhalt des Beschlusses I B 28/18 noch der Rechtslage. Dieser Leitsatz dient offensichtlich der Beeinflussung oder Unterstützung der Rechtsprechung zugunsten der jeweils beklagten Kirche, obwohl er verfahrensrechtlich keine Bedeutung hat.

Es ist damit zu rechnen, dass **Gerichte** sich in Kirchgeldverfahren auf diesen Leitsatz berufen werden und mit Verweis darauf Klägern in einem Schreiben empfehlen werden, ihre Klage zurückzuziehen und scheinheilig um „**Stellungnahme**“ bitten werden. Daher ist die nachstehende Analyse des Beschlusses I B 28/18 und der ihm zugrundeliegenden Rechtsprechung auf diese Situation zugeschnitten. Es wird unterstellt, dass bestimmte Argumente bereits in der Klageschrift vorgetragen worden sind. Entsprechend haben wir auch Stichworte für einen evtl. Antrag auf Ablehnung wegen Befangenheit gegen **Berichterstatter** zusammengestellt, die sich einfach auf diesen Leitsatz berufen. Selbstverständlich steht es dem Anwalt frei, den Text an „seinen“ Fall anzupassen. Für einen Hinweis wären wir dankbar.

Die vorliegende Analyse von I B 28/18 bezieht sich an einigen Stellen konkret auf die landesrechtliche Situation in Nordrhein-Westfalen, weil die hier einschlägigen Urteile des BFH Fälle aus NRW betrafen, gilt aber bundesweit. Die KiStG und KiStO unterscheiden sich in den hier betrachteten Fragen nur unwesentlich. Durch entsprechende Änderungen (v.a. der entspr. Bestimmungen des jeweiligen KiStG) kann man recht einfach einen landesspezifisch angepassten Schriftsatz für eine Reaktion auf derartige Hinweise auf I B 28/18 erstellen.

-----  
An das FG/VG XY, Az xyz

....

Im vorliegenden Verfahren xyz hat der Berichterstatter mit Schreiben vom tt.mm.jjjj auf den Beschluss des BFH I B 28/18 und dessen Leitsatz hingewiesen und anheimgestellt, die Klage zurückzuziehen.

Der nachgeschobene Leitsatz zu I B 28/18 ist unbeachtlich und unzutreffend und als Täuschungsversuch zu werten. Nichts ist geklärt, und schon gar nicht durch die einschlägige Rechtsprechung des BFH. Diese beruht auf einem Falschzitat bzgl. Art. 2 Abs. 1 GG sowie dem Übersehen von Vorschriften entgegen dem Gesetz und darf daher nicht für weitere Entscheidungen herangezogen werden.

Zur besseren Übersicht verwende ich Überschriften und stelle ein **Inhaltsverzeichnis** voran:

1	Eckpunkte der Stellungnahme im Überblick.....	2
2	Zum Beschluss I B 28/18 .....	3

2.1	Leitsatz verfahrensrechtlich unbeachtlich.....	3
2.2	Die sog. verfassungsrechtliche Beurteilung .....	4
2.3	Tatbestandsausweitungen.....	7
2.4	Verworren .....	8
2.5	Irreführender Leitsatz.....	9
<b>3</b>	<b>Zugrundeliegende Rechtsprechung .....</b>	<b>11</b>
3.1	Rechtsprechung aus Sicht der Kirche .....	11
3.2	Nur das KiStG wiederholt .....	11
3.3	Willkürlich und gesetzeswidrig .....	12
3.4	BVerfG 2 BvR 591/06 .....	14
<b>4</b>	<b>Abgabenordnung (AO) übersehen.....</b>	<b>19</b>
4.1	Abgabenordnung übersehen .....	19
4.2	Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit.....	20
4.3	Steueranspruch bzw. Leistungspflicht übergangen.....	20
4.4	Von Gesetzes wegen ungleich .....	21
4.5	Verfassungsrechtliche Beurteilung entgegen Gleichheitssatz .....	22
<b>5</b>	<b>Vergleichsberechnung übersehen.....</b>	<b>22</b>
5.1	Vergleichsberechnung „übersehen“.....	23
5.2	Rechtsprechung des BFH nicht anwendbar .....	23
5.3	AO geht der Vergleichsberechnung vor.....	24
5.4	Rechtsprechung zur Vergleichsberechnung.....	24
<b>6</b>	<b>§ 31 BVerfGG nicht beachtet.....</b>	<b>25</b>
<b>7</b>	<b>Fazit .....</b>	<b>26</b>

## 1 Eckpunkte der Stellungnahme im Überblick

Die hier zu klärende Streitfrage ist<sup>1</sup>, ob die Klägerin zu Recht zum besonderen Kirchgeld auf das gemeinsame Einkommen der Ehegatten **anstelle der KiEST** auf ihr eigenes Einkommen herangezogen wurde.

Ob das besondere Kirchgeld auch bei Eigenverdienst von der Kirche erhoben werden „**kann**“ wie der BFH meint<sup>2</sup> - ist demgegenüber nachgeordnet und klärt gar nichts, denn nach den **KiStG „kann“ genauso gut KiEST erhoben werden**<sup>3</sup>.

Die Rechtsprechung des BFH in I R 44/05 ff. betrifft überhaupt nicht die Heranziehung zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst<sup>4</sup>, weil der BFH die bundesweit hier allein maßgebliche Eingriffsnorm gegenüber dem Steuerpflichtigen, die **Vergleichsberechnung**, konse-

<sup>1</sup> Wie bereits vorgetragen, hatte die Klägerin lt. Einspruchentscheidung im Streitjahr eigene Einkünfte, aus denen sich lt. Klageerwiderung bzw. Steuerbescheid eine KiEST i.H.v. xxx € errechnet.

<sup>2</sup> Kern der Rechtsprechung des BFH zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst ist sein Urteil I R 44/05. Darin beruft sich der BFH auf § 4 Abs. 1 Nr. 5 KiStG NW sowie § 6 Abs. 1 Nr. 5 der dortigen KiStO. Beide Bestimmungen besagen, dass bei glaubensverschiedener Ehe von den Kirchensteuerpflichtigen das besondere Kirchgeld erhoben werden „kann“ (so I R 44/05, Ziff. II 1 a und b). Nach diesen Kann-Bestimmungen sei das dort streitige besondere Kirchgeld rechtmäßig festgesetzt, diese Kann-Bestimmungen seien verfassungsgemäß.

<sup>3</sup> Die Bestimmungen des KiStG zur KiEST (§ 4 Abs. 1 Nr. 1 a i.V.m. § 7 KiStG NW) hat der BFH in seinen Urteilen I R 44/05 etc. konsequent übersehen. Die KiStG beinhalten bundesweit entsprechende Bestimmungen, so auch hier.

<sup>4</sup> Dies gilt gleichermaßen die vorliegende Rechtssache, weil auch hier die Vergleichsberechnung Rechtsgrund für die Heranziehung ist.

quent „übersehen“ hat.

In den Entscheidungen I R 44/05 ff. liegt **Willkür** (BVerfG) und **Gesetzeswidrigkeit** (BFH) wegen des Übersehens einschlägiger Normen vor.

Der BFH hat zudem durchweg **übersehen**, dass nach den KiStG für die kirchliche Besteuerung die **Abgabenordnung (AO)** gilt und die Grundsätze der Tatbestandsmäßigkeit (§§ 3, 38 AO) und Gesetzmäßigkeit (§ 85 AO) der Besteuerung missachtet.

Entgegen seinem Leitsatz demonstriert der Beschluss I B 28/18 mit widersprüchlichen und verworrenen Darlegungen, dass der BFH **keine verfassungsrechtliche Begründung** für die Heranziehung zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst **vorlegen kann**.

Seine angebliche „verfassungsrechtliche Beurteilung“ zu Art. 2 Abs. 1 GG in I R 44/05 etc. besteht aus einem **Falschzitat**, das die Rechtslage in ihr Gegenteil verkehrt.

Nach dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit von Steuern (§§ 3, 38 AO) sind die glaubensverschiedene Allein- vs. Beidverdienerhe bei der kirchlichen Besteuerung wegen unterschiedlicher Steueransprüche **von Gesetzes wegen ungleich**. Damit verstößt deren Gleichsetzung in BFH I R 44/05 ff. sowie in BVerfG 2 BvR 591/06 gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz nach **Art. 3 Abs. 1 GG**, der bekanntlich gebietet, wesentlich Ungleiches entsprechend seiner Verschiedenheit und Eigenart ungleich zu behandeln.

Nach den **tragenden Gründen** des Urteils 1 BvR 606/60 des BVerfG ist dies sowieso verfassungsrechtlich geklärt; der BFH hat es nur entgegen **§ 31 BVerfGG** missachtet.

Auf dieser **Ansammlung von Rechtsfehlern** zum Vorteil der beklagten Kirchen scheint der Berichterstatter seine Empfehlung an das Gericht gründen zu wollen. Schon eine derart evident mangelnde Sorgfalt spricht für Befangenheit.

### **Im Einzelnen:**

## **2 Zum Beschluss I B 28/18**

Der Beschluss ist verworren, sein Leitsatz ist unbeachtlich und täuscht über die Rechtslage.

### **2.1 Leitsatz verfahrensrechtlich unbeachtlich**

Das Gericht weist in seinem Schreiben vom tt.mm.jjjj auf den Beschluss des BFH I B I B 28/18 hin und zitiert aus dem dortigen Leitsatz.

a) Damit zeigt das Gericht gem. § 139 Abs. 2 ZPO an, dass es sich bei seiner Entscheidung im vorliegenden Streitfall auf diesen Beschluss I B 28/18 im Sinne von dessen Leitsatz stützen will. Der Leitsatz von I B 28/18 gibt aber den Inhalt des Beschlusses unzutreffend wieder und täuscht über die Rechtslage. Dazu später.

b) Auch formaliter kann sich das Gericht nicht auf diesen Leitsatz stützen.

Ein Leitsatz ist anders als der Tenor nicht Bestandteil des Urteils, sondern eine außergerichtliche Zutat<sup>5</sup> ohne Rechtskraft<sup>6</sup>, i.d.R. gegen separates Entgelt. Der (amtliche) Leitsatz ist im verfahrensrechtlichen Sinne nicht Bestandteil der Entscheidung, sondern eine an die Öffent-

<sup>5</sup> BGH I ZR 190/89

<sup>6</sup> VGH Baden-Württemberg 10 S 281/12. - Der Leitsatz erwächst - anders als der Tenor - nicht in Rechtskraft; er kann keine präjudizielle Wirkung haben.

lichkeit gerichtete Äußerung des Gerichts (BGH, I ZR 190/89). Entsprechend wurde der Leitsatz von I B 28/18 erst gut ein Jahr später für die Veröffentlichung hinzugefügt<sup>7</sup>.

Das Gericht kann sich somit verfahrensrechtlich nicht auf den Leitsatz berufen (das wäre, wie wenn es sich auf eine Pressemitteilung beruft), sondern nur auf Rechtssätze aus der Begründung des Beschlusses<sup>8</sup> selber.

c) Der Beschluss I B 28/18 selber ist aber lt. BVerfG<sup>9</sup> ohne Begründung, weil er verworren ist, und willkürlich<sup>10</sup>, weil er einschlägige Vorschriften übersehen hat, ebenso wie die im Beschluss herangezogene Rechtsprechung.

## 2.2 Die sog. verfassungsrechtliche Beurteilung

Der **I. Senat des BFH**<sup>11</sup> betont in I B 28/18, es komme hier alleine auf seine „verfassungsrechtliche Beurteilung“ an.

Welche das ist, kann man sich in dem Beschluss I B 28/18 heraussuchen. Nach dem nachgeschobenen Leitsatz ist es die in seinen Entscheidungen I R 44/05 ff., denn nur danach ist das besondere Kirchgeld angeblich auch bei Eigenverdienst verfassungsgemäß. Diese besteht in ihrem Kern aber aus einem **Falschzitat**.

a) Der BFH erklärt zunächst zum Urteil des BVerfG 1 BvR 606/60, „einkommenslos“ und „mit eigenem Einkommen“ sei **kein Widerspruch**<sup>12</sup> (I B 28/18, Ziff. II 2 b).

Man darf gespannt sein, wie die Finanzverwaltungen diese höchstrichterliche Erkenntnis „**ein Einkommen ist kein Einkommen**“ bei der Einkommensteuer umsetzen werden.

b) Begründet wird diese Erkenntnis damit, dass er, der BFH, bereits in der Vergangenheit wiederholt Kirchgeldfestsetzungen bei Eigenverdienst bestätigt habe (I B 28/18, Ziff. II 2 b).

Dazu führt der BFH als erstes sein Urteil **I R 76/04** an. Dieses Urteil zur Alleinverdienerehe besagt aber, dass das besondere Kirchgeld gemäß BVerfG 1 BvR 606/60<sup>13</sup> nur „**insoweit**“ Art. 2 Abs. 1 GG entspreche<sup>14</sup>, als das Kirchenmitglied „mangels eigenen Einkommens kirchensteuerfrei“ sei.

Nach §§ 95/96 FGO entscheidet das Gericht nur über die Klage. Sofern I R 76/04 etwas zur Beidverdienerhe<sup>15</sup> gesagt haben sollte, so wäre dies nur ein *Obiter dictum* ohne Rechtskraft, das zudem im Widerspruch zu den tragenden Gründen dieses Urteils („insoweit“) stün-

<sup>7</sup> Der originale Beschluss I B 28/18, versandt am 18.03.2019, enthält keinen Leitsatz, ebenso I B 27/18. Gleiches gilt für die neutralisierte Fassung, die die Geschäftsstelle des BFH im September 2019 auf Anfrage verschickt hat.

<sup>8</sup> Die Entscheidung von I B 28/18 selbst - Ablehnung der NZB - ist hier sowieso irrelevant. Zudem gilt hierzulande eine regelbasiertes und nicht ein kasuistisches Rechtssystem.

<sup>9</sup> Siehe BVerfG 1 BvL 5/08, Rn 72

<sup>10</sup> Siehe BVerfG 2 BvR 2048/12, Ziff. IV 1, m.w.N.; ebenso: 1 BvR 1243/88, Ziff. B II 2 a); m.w.N.

<sup>11</sup> Im Folgenden immer nur kurz „BFH“.

<sup>12</sup> Dieses „Argument“ dürfte aus **Petersen „Kirchensteuer kompakt“** stammen, z.B. Ausgabe 2, EBook bei Springer v. 31.03.2015, S. 107; oder 4. Aufl. v. 29.04.2020 S. 131. Zur Begründung verweist Petersen (bisher Steuerreferent der EKD) in der 4. Auflage auf BFH I B 28/18 - Ping pong zwischen BFH und EKD.

<sup>13</sup> BVerfG, Urteil vom 14.12.1965 - 1 BvR 606/60, lt. 2 BvR 591/06 verfassungsrechtlich maßgeblich für die kirchliche Besteuerung bei glaubensverschiedener Ehe, also für KiEST und das besondere Kirchgeld.

<sup>14</sup> BFH I R 76/04, Ziff. II 3 b) aa).

<sup>15</sup> Die Darlegungen zur hilfsweisen Bemessung des Lebensführungsaufwandes am gemeinsam zu versteuernden Einkommen der Ehegatten sind hinreichend ungenau, obwohl auf BVerwGE 52, 104, 109 = BVerwG VII C 48.73 hingewiesen wird.

de.

Die Finanzverwaltungen verfahren nicht nach den Rechtssätzen des Urteils<sup>16</sup>, sondern nach den **Fake News im Leitsatz**<sup>17</sup> und somit entgegen § 31 BVerfGG.

c) Sodann interpretiert der BFH das Obiter dictum um von „einkommenslos“ in „kirchensteuerfrei“ und sodann in „gering“, weil ja wegen des Grundfreibetrages im Einkommensteuertarif u.U. keine oder eine zu niedrige KiEST anfalle (I B 28/18, Ziff. II 2 b c) cc). Dies geht fehl.

Lt. BVerfG kommt es auf die Höhe der KiEST nicht an: Die Kirche muss es hinnehmen, wenn die KiEST tarifbedingt (z.B. durch Freibeträge) sehr gering ist oder sogar ganz entfällt:

*„Entscheidet sich eine Religionsgemeinschaft dafür, die Kirchensteuer gleichsam als Annex zur staatlichen Einkommensteuer auszugestalten, so gewinnt das aus Art. 3 Abs. 1 GG fliessende Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auch für die kirchliche Entscheidung Bedeutung.“*

(BVerfG 2 BvR 443/01 - B 2 b) aa) 3), m.w.N.)

Auch die Erwägungen des BFH zur „eingetretenen Leistungssteigerung“ (I B 28/18, Ziff. II 2 c) aa) gehen bei Eigenverdienst fehl. Es gilt die **Individualbesteuerung**:

*„Im übrigen kann die Ehe zum Anknüpfungspunkt für wirtschaftliche Rechtsfolgen nur insoweit gemacht werden, als dies der Natur des zu regelnden Lebensgebietes entspricht (BVerfGE 6, 55 [76 f.]). Dies ist hier nicht der Fall. Die Kirchensteuerpflicht ist die wirtschaftliche Entsprechung und Folge der Kirchenzugehörigkeit, d.h. einer höchstpersönlichen Beziehung. Das zu regelnde Steuerverhältnis ist aber seinem Wesen nach ein individuelles.“* (BVerfG 1 BvL 31/62, Ziff. C I 2 c)

Gleiches ergibt sich aus den tragenden Gründen von BVerfG 1 BvR 606/60: Wenn die Kirche das Einkommen besteuert, „muß“ es das Einkommen des kirchenangehörigen Ehegatten sein (Ziff. C I 2). Dem darf das Einkommen seines konfessionslosen Ehepartners nicht hinzugerechnet werden (Ziff. C I 2 a,d):

d) Die weiteren in I B 28/18 angeführten BFH-Entscheidungen **I R 44/05 ff.**<sup>18</sup> begründen die Verfassungsmäßigkeit des besonderen Kirchgeldes bei Eigenverdienst mit einem **Falschzitat** aus I R 76/04, das die Originalaussage in BFH I R 76/04 sowie deren Rechtsgrundlage in BVerfG 1 BvR 606/60 Ziff. C II 2 in ihr Gegenteil verkehrt.

aa) Diese „**verfassungsrechtliche Beurteilung**“ in **I R 44/05** ist entgegen der Rechtslage frei **erfunden**<sup>19</sup>. Der BFH hat hier nur behauptet (nicht: begründet), dass „die genannten

<sup>16</sup> BFH, Urteil vom 19.10.2005 - I R 76/04, zum besonderen Kirchgeld bei Alleinverdienerhe in NRW. Das Urteil wurde im BStBl. 2006 II S. 274 veröffentlicht und ist damit für die Finanzbehörden verbindlich.

<sup>17</sup> Der **Leitsatz** von I R 76/04 erklärt das besondere Kirchgeld NRW pauschal für verfassungsgemäß, ohne Erwähnung der Einkommenskonstellation, was eine unzulässige **Tatbestandsausweitung** beinhaltet. Es scheint, dass die Finanzverwaltung nur den Leitsatz liest. Der Leitsatz ist eine außergerichtliche Zutat ohne verfahrensrechtliche Bedeutung und nicht Bestandteil der Urteils (BGH I ZR 190/89).

<sup>18</sup> Urteile I R 44/05, I R 62/05 und I R 64/05 (weitgehend wortgleich), Beschluss I B 43/06. - Der ältere Beschluss I B 18/01 enthält keine verfassungsrechtliche Begründung. Der BFH führt ihn in I B 109/12 gegenteilig an.

<sup>19</sup> Das Urteil I R 44/05 bescheinigt die Verfassungsmäßigkeit des besonderen Kirchgeldes für mehr Artikel des GG als die Kläger in I R 44/05 eingeklagt hatten. Demnach hat der BFH einfach aus I R 76/04 alles passend Erscheinende zusammenkopiert. In I R 44/05 liegt ein Begründungsüberhang vor, der lt. BFH die Besorgnis der Befangenheit rechtfertigt (z.B. BFH V B 99/09). Gleiches gilt für die nahezu wortgleichen Urteile I R 64/05 und I R 62/05.

Bestimmungen“ verfassungsgemäß seien (und die nicht erwähnten??) und „für die Einzelheiten“ auf I R 76/04 verwiesen, wo aber anderes steht.

Weil ihm dies vorgehalten worden war<sup>20</sup>, ist der BFH in I B 28/18 von dieser seitherigen Rechtsprechung zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst abgerückt und hat sich hierzu nun erstmals auf das Obiter dictum aus BVerfG 1 BvR 606/60 bezogen. Das besondere Kirchgeld entspreche seiner Auffassung nach dann den verfassungsrechtlichen Vorgaben des BVerfG, wenn der kirchenangehörige Ehegatte ansonsten "kirchensteuerfrei" ist (I B 28/18, Ziff. II 2 c) cc) Satz 1 und 2).

bb) Diese frühere angebliche **verfassungsrechtliche Beurteilung** des BFH in I R 44/05 etc. besteht bzgl. Art. 2 Abs. 1 GG aus **einem Falschzitat**.

Der BFH hat in seinen Urteilen I R 44/05, I R 64/05 und I R 62/05 den Fall des besonderen Kirchgeldes bei Eigenverdienst überhaupt nicht verfassungsrechtlich beurteilt, sondern nur stichwortartige Auszüge aus seinem Urteil I R 76/04 zur Alleinverdienehe aufgelistet. Der BFH behauptet in diesen Urteilen I R 44/05 etc. nur kurz, dass „die genannten Bestimmungen“ (also nur die zum besonderen Kirchgeld, nicht die zur KiEST und nicht die Vergleichsrechnung) verfassungsgemäß seien, da sie nicht gegen Art. 2 Abs. 1 GG und einige weitere Artikel des GG verstießen. „Für die diesbezüglichen Einzelheiten“ verweist der BFH auf sein Urteil I R 76/04.

Dort steht aber (Ziff. II 3 b) aa), dass das besondere Kirchgeld auf das Urteil des BVerfG 1 BvR 606/60 zurückgeht und dass die Besteuerung des Lebensführungsaufwandes danach „**insoweit**“ im Hinblick auf Art. 2 Abs. 1 GG unbedenklich sei, als sie sich auf ein Kirchenmitglied bezieht, das „mangels eigenen Einkommens kirchensteuerfrei“ ist.

Danach entsprechen „die genannten Bestimmungen“ der **KiStG und KiStO** zum besonderen Kirchgeld lt. BVerfG und BFH **gerade nicht der Verfassung**, sofern anders als im Verfahren I R 76/04 ein Eigenverdienst des Kirchenmitglieds vorliegt.

Der BFH behauptet also in I R 44/05 etc. in Bezug auf Art. 2 Abs. 1 GG und die Einkommenskonstellation das direkte Gegenteil von dem, das in seiner angegebenen Quelle I R 76/04 steht. Er gibt den Originaltext sinnentstellend wieder. Damit liegt ein **Falschzitat**<sup>21</sup> vor.

Die „**verfassungsrechtliche Beurteilung**“ des BFH zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst in den Urteilen I R 44/05 etc. zu Art. 2 Abs. 1 GG besteht also aus einem **Falschzitat**<sup>22</sup>, das die verfassungsrechtlichen Grundlagen des besonderen Kirchgeldes in ihr Gegen teil verkehrt. Im Zweifel geht das Original der Fälschung vor. Eine Rechtsprechung auf der Basis von Falschzitaten seitens des Gerichts braucht man nicht.

**Dies ist das eine Falschzitat, von dem das besondere Kirchgeld bei Eigenverdienst lebt.** Auf dem anderen beruht BVerfG 2 BvR 591/06.

e) Nach der neuen verfassungsrechtlichen Beurteilung des BFH in I B 28/18 entsprechen die o.a. früheren Entscheidungen I R 44/05 ff. des BFH nicht dem Urteil 1 BvR 606/60, weil sie das besondere Kirchgeld generell bei Eigenverdienst gebilligt haben, also auch bei Vorliegen von KiEST.

---

<sup>20</sup> Die Schriftsätze sind diesseits bekannt.

<sup>21</sup> „Nach Auffassung der Kammer handelt es sich in beiden Fällen um ein **Falschzitat**. Obgleich der wiedergegebene Wortlaut der Aussagen des Klägers zutreffend ist, ist seine Äußerung jeweils **durch das Weglassen einer nachfolgenden Passage** aus dem Zusammenhang gerissen und damit insgesamt sinnentstellend wiedergegeben worden, so dass die konkret wiedergegebene Äußerung nicht dem entspricht, was der Verfügungskläger zum Ausdruck gebracht hat.“ Vgl. LG Köln Urteil vom 15.03.2017, 28 O 324/16, Rn 46:

<sup>22</sup> Vgl. LG Köln Urteil vom 15.03.2017, 28 O 324/16, Rn 46:

Dies ist die **neueste Rechtsprechung des BFH** zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst, und nicht der nachgeschobene Leitsatz.

- f) Der BFH hat die Ablehnung der NZB I B 28/18 nicht nur entsprechend dem angeblichen Klägervorbringen<sup>23</sup> für das „geringe“ Einkommen begründet, sondern ziemlich verworren auch noch für andere Einkommenssituationen, obwohl es für die tatsächliche Einkommenssituation ausgereicht hätte, auf I B 43/06 zu verweisen. Damit besteht ein Begründungsüberhang, der die Besorgnis der Befangenheit begründet<sup>24</sup>.
- g) Es ist nicht nachvollziehbar, wenn der Verfasser dieses nachgeschobenen Leitsatzes (vermutlich ein kirchennaher Richter des I. Senates des BFH) behauptet „die Rechtslage ist geklärt“: besonderes Kirchgeld auch bei Eigenverdienst. Man muss dies wohl als bewusste Täuschung zum Vorteil der Kirchen in dem Sinne ansehen, dass glauben gemacht werden soll, beim besonderen Kirchgeld bestehe auch bei Eigenverdienst eindeutig eine Zahlungspflicht.

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

- h) Im Widerspruch zu seiner Interpretation des Obiter dictum „kirchensteuerfrei“ erinnert der BFH in I B 28/18 sodann unnötigerweise an die angebliche Bestätigung seiner früheren Rechtsprechung<sup>25</sup> durch BVerfG 2 BvR 591/06, die ebenfalls auf einem Falschzitat beruht (Näheres dazu in Abschnitt 3.4).

## 2.3 Tatbestandsausweitungen

Wenn die Hinweise des BFH in I B 28/18 auf die frühere Rechtsprechung nicht nur historische Rückblicke sein sollten, so liegt eine ganze Kette<sup>26</sup> von Tatbestandsausweitungen<sup>27</sup> vor:

Aus dem originalen<sup>28</sup> Tatbestand des Obiter dictum in 1 BvR 606/60 „einkommenslos“ wurde zunächst „kirchensteuerfrei“, sodann „geringes Einkommen“ (was immer das genau sei) und schließlich jedes (I R 44/05) und sogar ein erhebliches Einkommen (I B 43/06).

Diese Tatbestandsausweitungen entsprechen nicht der Verfassung.

Das Obiter dictum in 1 BvR 606/60 ermöglicht die Besteuerung des Lebensführungsaufwandes ausschließlich für das einkommenslose Kirchenmitglied. Alles andere sind vorsätzliche Falschzitate durch Weglassen, denen im Zweifel das Original vorgeht.

---

<sup>23</sup> Lt. I B 28/18 hat die Klägerin sich auf ein nicht unerhebliches Einkommen berufen (Ziff. I 1). In Ziff. II 1 behauptet der BFH, die Klägerin habe ihre NZB auf ein „geringes Einkommen“ gestützt. Letzteres lässt sich den Schriftsätze nicht entnehmen.

<sup>24</sup> BFH V B 99/09, VII B 32/90, I B 155/92

<sup>25</sup> Hier relevante Vorverfahren: Urteil I R 44/05 (in 2 BvR 591/06); Beschluss I B 98/09 (in 2 BvR 816/10), der i.w. auf das Urteil I R 64/05 verweist, das wiederum i.w. wortgleich mit I R 44/05 ist.

<sup>26</sup> BFH I B 28/18: Ziff. II 2 c) => II 2 c) cc) Satz 1 => II 2 c) cc) Satz 3 => II 2 c) dd), v.a. Satz 2 => II 2 b).

<sup>27</sup> „Ein Verstoß eines Gerichts gegen den **Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit** der Besteuerung bei der Auslegung eines Steuergesetzes kommt dann in Betracht, wenn es einen gesetzlichen Steuertatbestand in verfassungswidriger Weise ausweitet.“ BVerfG 1 BvR 871/13, Rn. 21 (Hervorhebung nur hier)

<sup>28</sup> Ein Obiter dictum ist zwar nicht bindend i.S. verpflichtend. Das bedeutet aber nicht, dass man seinen Inhalt verändern und sich sodann darauf berufen darf.

<sup>29</sup> Genauer: „mangels eigenen Einkommens im Sinne des Einkommensteuergesetzes kirchensteuerfrei“

Nach den tragenden Gründen<sup>30</sup> des Urteils 1 BvR 606/60<sup>31</sup> ist bei Eigenverdienst dessen Besteuerung per KiEST verfassungsrechtlich geboten<sup>32</sup> und ein Zusammenrechnen mit dem Einkommen des konfessionslosen Ehegatten rechtlich nicht möglich<sup>33</sup>.

Dies hat der BFH entgegen § 31 BVerfGG<sup>34</sup> nicht beachtet. Aus diesem Grund<sup>35</sup> und wegen unzulässiger Tatbestandsausweitung<sup>36</sup> ist seine **Umdeutung des Tatbestandes** des Obiter dictum von „einkommenslos“ in „kirchensteuerfrei“ sowie „geringes Einkommen“ oder gar „jedes Einkommen“ **entgegen der Verfassung**. Seine Entscheidungen I R 44/05 ff. dürfen nicht weiter herangezogen werden<sup>37</sup>, sonst liegt ein Verstoß gegen Art. 20 Abs. 3 GG vor<sup>38</sup>.

## 2.4 Verworren

Soweit also die „**verfassungsrechtliche Beurteilung**“ des I. Senats des BFH, auf die es lt. I B 28/18 ja alleine ankommt.

Zwischen den **diversen Widersprüchen und Rechtsfehlern** kann man sich in I B 28/18 **heraussuchen**, auf welcher verfassungsrechtlichen Grundlage (I R 76/04 oder 1 BvR 606/60, im Original oder verfälscht) und bei welcher Einkommenshöhe das besondere Kirchgeld denn nun erhoben werden darf oder auch nicht:

- 1) bei keinem Einkommen (I R 76/04, 1 BvR 606/60), so in Ziff. II 2b, II 2 c)
- 2) wenn keine KiEST anfällt (I B 28/18), so in Ziff. II 2 c) cc)
- 3) bei „geringem“ Einkommen (I B 28/18), so in Ziff. II 2 c) cc)
- 4) bei irgendeinem Einkommen (I R 44/05 etc.), so in Ziff. II 2b), oder auch
- 5) bei einem „nicht unerheblichen Eigenverdienst“ (I B 43/06), so in Ziff. II 2b).

---

<sup>30</sup> Zum Begriff s. z.B. BVerfG 2 BvR 2194/99, Ziff. C I 2 b)

<sup>31</sup> Lt. BVerfG 2 BvR 591/06 sind in BVerfG 1 BvR 606/60 die maßgeblichen verfassungsrechtlichen Fragen der Heranziehung zur Kirchensteuer bzw. zum besonderen Kirchgeld geklärt. Ebenso: BFH I R 76/04, I B 109/12, BVerwG VII C 48.73 u.v.a.m.

Danach sind die tragenden Gründe dieses Urteils gem. § 31 BVerfGG hier einschlägig, weil sie verfassungsrechtliche Klärungen zur kirchlichen Besteuerung bei glaubensverschiedener mit KiEST bzw. besonderem Kirchgeld beinhalten.

<sup>32</sup> BVerfG 1 BvR 606/60, Ziff. C I 2: Bei einem eigenen Einkommen „muß“ die Kirche dieses besteuern.

<sup>33</sup> BVerfG 1 BvR 606/60, Ziff. C I 2a und C I 2 d. Damit ist bei Eigenverdienst die Bemessung der Kirchensteuer am gemeinsamen Einkommen nicht möglich; vgl. BVerwG VII C 48.73, Ziff. II 4 c.

<sup>34</sup> Zur Bindungswirkung: BVerfG 2 BvL 3/10 m.w.N., Ziff. II 1; 2 BvR 1964/05, Ziffer B II 1, 2 BvR 1208/97 - Ziff. II.

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. Daher ist der Beschluss des BFH XI R 77/97 diesbzgl. überholt und insoweit durch X R 2/15; Ziff. II 3 d) aa) ersetzt. Der BFH habe in XI R 77/97 seine Kompetenzen überschritten (Heinrich List, ehem. Präsident des BFH).

<sup>35</sup> „**Richterliche Rechtsfortbildung überschreitet die verfassungsrechtlichen Grenzen**, wenn sie deutlich erkennbare, möglicherweise sogar ausdrücklich im Wortlaut dokumentierte gesetzliche Entscheidungen abändert oder ohne ausreichende Rückbindung an gesetzliche Aussagen neue Regelungen schafft“ BVerfG 1 BvR 871/13, Rn. 23.

Für das besondere Kirchgeld kommt das Urteil des BVerfG 1 BvR 606/60 einer gesetzlichen Grundlage gleich.

<sup>36</sup> Vgl. § 5 i.V.m. § 37 AO

<sup>37</sup> BVerfG 2 BvL 3/10 m.w.N., 2 BvR 1964/05, Ziffer B II 1.

<sup>38</sup> BVerfG 2 BvR 1018/74, Ziff. B I 3.

**Konkret:** Bei einem Eigenverdienst von z.B. 20.000 € ist das besondere Kirchgeld nach den ersten beiden Regeln nicht zulässig, nach Regel vier und fünf schon, bei Regel drei (wieviel Euro genau ist „gering“ ??) erfährt man es nicht.

Der Beschluss I B 28/18 ist nach den angeführten Rechtsgrundlagen und seinen Begründungen verworren<sup>39</sup> und damit nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht mit Gründen versehen<sup>40</sup>. Entgegen den verfassungsrechtlichen Grundlagen der kirchlichen Besteuerung bei glaubensverschiedener Ehe<sup>41</sup> ist er sowieso. Das kann der neue Leitsatz nicht retten.

## 2.5 Irreführender Leitsatz

Der BFH suggeriert im Leitsatz zu I B 28/18 eine umfassende Verfassungsmäßigkeit des besonderen Kirchgeldes bei Eigenverdienst („Es ist in der Rechtsprechung erklärt ...“).

**Nichts ist erklärt**, nicht einmal innerhalb der Beschlusses I B 28/18. Der **Leitsatz** hat mit dem Inhalt des Beschlusses und der Rechtslage nichts zu tun, er ist **wahrheitswidrig frei erfunden**.

a) Schon die Entstehung dieses Leitsatzes ist aufschlussreich. Der BFH hat in seinen Entscheidungen I R 44/05 ff. eine Alternativ-Rechtsprechung entwickelt und das besondere Kirchgeld entgegen dem BVerfG bei jeder Einkommenshöhe erlaubt. Im Verfahren I B 28/18 wurde dem BFH vorgehalten, diese Rechtsprechung sei unbegründet und willkürlich, unterstützt durch einen Befangenheitsantrag<sup>42</sup>. Daraufhin ist der BFH in I B 28/18 auf das grundlegende Urteil des BVerfG 1 BvR 606/60 eingeschwankt und hat daraus abgeleitet: Besonderes Kirchgeld nur wenn kirchensteuerfrei. Diese neueste Rechtsprechung des BFH ist ja schon recht nahe an der originalen Vorgabe des BVerfG „mangels eigenen Einkommens kirchensteuerfrei“.

Der Schwenk des BFH in Richtung BVerfG ist wohl nicht überall auf Wohlwollen gestoßen. Jedenfalls hat der BFH nun am 04.06.2020 diesen Beschluss I B 28/18 veröffentlicht und dabei einen anderslautenden Leitsatz nachgeschoben, der im originalen Beschluss vom 13.02.2019 nicht enthalten ist: *„Es ist in der Rechtsprechung erklärt, dass die Erhebung des besonderen Kirchgeldes auch dann verfassungsgemäß ist, wenn der kirchenangehörige Ehegatte über ein eigenes Einkommen verfügt.“* Ähnliches hatte der bisherige Steuerreferent der EKD einen Monat vorher zum Beschluss I B 28/18 publiziert<sup>43</sup>.

---

<sup>39</sup> „Verworren“ ist gegeben, wenn die Bedeutung nicht erkennbar ist. Vgl. BVerfG 1 BvL 5/08, Rn 72:

<sup>40</sup> Ständige Rechtsprechung des BFH, so z.B. VI B 71/11, X S 10/11, I B 137/11, IV B 13/11; BFH II B 83/12, Ziff. II 2; m.w.N.

<sup>41</sup> Vgl. BVerfG 1 BvR 606/60, Obiter dictum in Ziff. C II 2 sowie die tragenden Gründe dieses Urteils.

<sup>42</sup> Bei der Vorbereitung eines Verfahrens beim Finanzgericht wird ein Berichterstatter benannt, der die Akten, den Sachverhalt und die Rechtslage sichtet und die Entscheidung des Gerichts vorbereitet. Der Berichterstatter wird i.a. vom Vorsitzenden der Kammer bzw. des Senats benannt. Es sieht sehr danach aus, dass in Kirchgeldsachen sich der Vorsitzende selbst zum Berichterstatter macht. Wenn er dann sagt „Der BFH entschieden ...“ schauen die anderen Richter gar nicht mehr in die Akten rein, so nachgewiesen bei FG Nürnberg. Schließlich werden sie ja von ihrem Vorgesetzten beurteilt. Dieser will ja auch noch was werden, also will er keinen Ärger mit seiner Obrigkeit und weist Klagen gegen das besondere Kirchgeld durch copy and paste ab.

<sup>43</sup> Jens Petersen „Kirchensteuer kompakt“ 4. Aufl. v. 29.04.2020 S. 131: „Auch wenn [das Kirchenmitglied] ein eigenes Einkommen erzielt und hierauf Kirchensteuer (z.B. Kirchenlohnsteuer) entrichtet wird ... das besondere Kirchgeld erhoben.“

In der Fußnote 24 verweist Petersen dazu auf die Beschlüsse des BFH I B 27/1 und I B 28/18 vom 13.02.2019, in denen das damals aber nicht in dieser Eindeutigkeit stand. Der BFH sagte damals vielmehr als neueste Rechtsprechung nach BVerfG „besonderes Kirchgeld wenn kirchensteuerfrei“. Da hat Petersen wohl den am 4.6.2020 nachgeschobenen Leitsatz vorweggenommen.

- c) Der **Leitsatz** sowie die Rechtsprechung des BFH in I R 44/05 ff. bezieht sich nur auf die „Erhebung“ des besonderen Kirchgeldes, also auf eine Aktivität der Kirchen, nicht aber auf die „Heranziehung“ des Kirchensteuerpflichtigen<sup>44</sup>. Der Leitsatz und die ihm zugrundeliegende Rechtsprechung sind für Rechtssachen, in denen es um die Heranziehung zum besonderen Kirchgeld anstelle der KiEST aufgrund der Vergleichsberechnung geht, **irrelevant**, weil sie dazu nichts aussagen.
- d) Der BFH hat auch schon das **Gegenteil des Leitsatzes**<sup>45</sup> von I B 28/18 festgestellt<sup>46</sup>: „Die Rechtslage ist eindeutig“. KiEST und besonderes Kirchgeld sind lt. BVerfG 1 BvR 606/60 strikt getrennt, denn „nur für diese Fallkonstellation“ „mangels eigenen Einkommens kirchensteuerfrei“ orientiert sich das besondere Kirchgeld am Lebensführungsaufwand. Dies war dem BFH in I B 28/18 und in I B 103/17 vorgehalten worden; er hat diese „eindeutige Rechtslage“ nicht widerrufen.
- e) Auch das Urteil des **BFH I R 76/04** besagt das **Gegenteil** des Leitsatzes von I B 28/18, ebenso das Urteil des **BVerwG VII C 48.73** in Ziff. II 4 c), das Obiter dictum und die tragen- den Gründe von BVerfG 1 BvR 606/60 sowieso.
- f) I B 28/18 selbst ist verworren und bietet gleich mehrere Varianten der Verfassungsmäßigkeit an (s.o.).
- g) „Geklärt“ ist die Rechtslage im Sinne des Leitsatzes allein in den Entscheidungen des **BFH I R 44/05 ff.**, und diese sind **willkürlich und gesetzeswidrig**: Übersehen von Vorschriften, Übertragung von Rechtssätzen auf nicht vergleichbaren Sachverhalt, verfassungsrechtliche Beurteilung erfunden (s.o.). Zum Übersehen der Abgabenordnung, der Vergleichsberechnung sowie von § 31 BVerfGG nachstehend.
- h) Dies alles erwähnt der BFH in I B 28/18 wider besseres Wissen<sup>47</sup> nicht, ebenso wenig, dass zum parallelen Beschluss I B 27/18 Verfassungsbeschwerde eingereicht ist<sup>48</sup> - „geklärt“??
- i) Man darf vermuten, dass der Leitsatz von I B 28/18 auf Wunsch der Kirchen zustande kam, die vermeiden wollten, dass die neue Rechtsauffassung des BFH in I B 28/18 auf Basis BVerfG 1 BvR 606/60 „besonderes Kirchgeld nur wenn kirchensteuerfrei“ größere Aufmerksamkeit erhält. (Aus einem Bistum gab es da informell wütende Proteste.)

Der Leitsatz von I B 28/18 entspricht der Auffassung der EKD zu diesem Beschluss. Der Steuerreferent der EKD, Dr. Jens Petersen<sup>49</sup>, führt in der 4. Auflage seines E-Books „Kir-

<sup>44</sup> Auch das bayr. KiStG unterscheidet zwischen „Erhebung“ (Art. 4) und „Heranziehung“ (Art. 15, 16).

<sup>45</sup> Es handelt sich hier um Rechtssätze aus der dortigen Entscheidung, nicht bloß um einen Leitsatz.

<sup>46</sup> Diese Rechtssätze aus I B 109/12, Ziff. II a und b, beziehen sich nach dem Wortlaut des Beschlusses „allerdings“ auf das besondere Kirchgeld im Allgemeinen und nicht auf das sog. „negative“ Kirchgeld wie manchmal behauptet wird.

Etliche Gerichte haben den Beschluss I B 109/12 bei Entscheidungen zum „normalen“ besonderen Kirchgeld herangezogen (z.B. FG Stuttgart 10 K 3261/14, FG Hamburg 3 K 167/15, 3 K 140/19, Sächs. FG 3 K 502/13, FG Thüringen 2 K 39/15, VG Oldenburg 2 A 4102/16, FG München 1 K 382/17, 1 K 708/17, FG Münster 4 K 3907/16). Danach ist die Bedeutung seiner Rechtssätze nicht auf das sog. „negative Kirchgeld“ beschränkt.

<sup>47</sup> Im Verfahren I B 28/18 war zu den genannten Urteilen sowie § 31 BVerfGG vorgetragen worden. Zum Übersehen von Vorschriften, insb. der Vergleichsberechnung, wurde ebenfalls vorgetragen.

<sup>48</sup> Am 28.04.2019.

<sup>49</sup> Man kann von einer Darlegung pro domo ausgehen. Für Mitarbeiter von Tendenzbetrieben und Religionsgemeinschaften (§ 118 BetrVG) gilt die Meinungsfreiheit des Arbeitsnehmers nur eingeschränkt. „Der Tendenzträger hat sich auch außerdienstlich solchen Äußerungen und Handlungen

chensteuer kompakt<sup>50</sup> vom 29.04.2020 auf S. 131 den Beschluss I B 28/18 als Beleg dafür an, dass das besondere Kirchgeld auch bei (jedem) Eigenverdienst erhoben werden dürfe.

Der BFH hat seinen Beschluss I B 28/18 vom 13.02.2019 erst am 04.06.2020 veröffentlicht, nun mit einem entsprechenden Leitsatz versehen. Einer der beteiligten Richter war jahrelang evang. Kirchengemeinderat in Fellbach und Mitglied der Regionalsynode.

### 3 Zugrundeliegende Rechtsprechung

Der Beschluss I B 28/18 beruft sich im Wesentlichen auf die frühere Rechtsprechung des BFH zum besonderen Kirchgeld in den Entscheidungen I R 76/04 sowie I R 44/05 ff.

Alle diese Entscheidungen sind nicht geeignet, die Heranziehung zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst des kirchenangehörigen Ehegatten zu begründen, v.a. weil sie auf dem Übersehen einschlägiger Vorschriften beruhen, darunter der AO (dazu später).

#### 3.1 Rechtsprechung aus Sicht der Kirche

Streitig ist in I B 28/18 wie in allen neueren Kirchgeldsachen, ob die Klägerin trotz ihres Eigenverdienstes zu Recht zum besonderen Kirchgeld anstatt zur KiESt auf diesen Eigenverdienst herangezogen worden ist.

a) Der BFH hat in I R 44/05 ff. nur beurteilt, ob die Kirche lt. KiStG und KiStO das besondere Kirchgeld erheben „kann“. Das ist Rechtsprechung aus Sicht des kirchlichen Steuergläubigers, noch dazu unvollständig: Der BFH hat hier die gleichwertigen parallelen Vorschriften des KiStG NW zur KiESt übergangen (§ 4 Abs. 1 Nr. 1a, § 7), ebenso die entsprechenden Bestimmungen der dortigen KiStO sowie die Vergleichsberechnung. Er hat das Gesetz nicht beachtet.

b) Für die Rechtmäßigkeit einer Steuer ist aber wegen Art. 2 Abs. 1 GG die Perspektive des steuerpflichtigen Bürgers maßgebend:

*„Insbesondere gehört zur Handlungsfreiheit auch das Grundrecht des Bürgers, nur auf Grund solcher Rechtsvorschriften zu Steuern **herangezogen** zu werden, die formell und materiell der Verfassung gemäß sind und deshalb zur verfassungsmäßigen Ordnung gehören.“*

(BVerfG 1 BvR 413/60<sup>51</sup>, Ziff. C I 1; Hervorhebung nur hier)

Das Besteuerungsrecht der Kirchen aus Art. 137 Abs. 6 WRV ist kein Grundrecht, es geht Art. 2 Abs. 1 GG nicht vor. (BVerfG 1 BvR 413/60, C II 1, C II 2).

c) Der BFH hat nicht betrachtet und nicht erklärt, ob die Heranziehung des Bürgers zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst der Verfassung gemäß ist, weil er 1) die Konkurrenz von KiESt und besonderem Kirchgeld sowie 2) die Vergleichsberechnung übergangen hat. Damit entspricht seine Rechtsprechung in I R 44/05 ff. incl. I B 28/18 nicht den o.a. verfassungsrechtlichen Anforderungen des BVerfG aus Art. 2 Abs. 1 GG.

#### 3.2 Nur das KiStG wiederholt

---

*zu enthalten, die der Tendenz des Unternehmens nachhaltig zuwiderlaufen und betriebliche Interessen des Unternehmers erheblich berühren.“* (BAG 23.10.2008, 2 AZR 483/07).

<sup>50</sup> Jens Petersen: Kirchensteuer kompakt. Springer Verlag 2020, ISBN 3658236841, 9783658236847

<sup>51</sup> Lt. BVerfG 2 BvR 591/06 sind in diesem Urteil verfassungsrechtliche Fragen der Heranziehung zur Kirchensteuer sowie zum besonderen Kirchgeld geklärt.

Die bisherige Rechtsprechung des BFH in I R 44/05 ff. zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst ist eine Tautologie ohne jede rechtliche Bedeutung und völlig irrelevant.

Der BFH hat in I R 44/05 ff. (bei aller Fragwürdigkeit in der Sache) nur etwas als verfassungskonform bezeichnet, was als Ermächtigungsnorm für die Kirchen ohnehin so in den KiStG bzw. KiStO auf Landesebene steht, nämlich dass das besondere Kirchgeld nach „den genannten Bestimmungen“ auch bei Eigenverdienst<sup>52</sup> erhoben werden KANN - mehr nicht. Nur dieses<sup>53</sup> hat der BFH in seinen Entscheidungen I R 44/05 beurteilt, sonst nichts. Diese Wertung seitens des BFH ändert überhaupt nichts, weil sie nur einen Teil der Rechtsgrundlagen zum besonderen Kirchgeld betrifft.

Im Streitfall ist aber zu entscheiden, ob die Heranziehung eines Kirchensteuerpflichtigen mit Eigenverdienst zum besonderen Kirchgeld anstelle der gleichermaßen möglichen KiEST aufgrund der Vergleichsberechnung rechtmäßig ist. Dazu hat der BFH in IR 44/05 ff. mit keinem Wort judiziert, weil er die Konkurrenz von KiEST und besonderem Kirchgeld nicht beachtet und die einschlägigen Vorschriften mitsamt der Vergleichsberechnung übersehen hat.

Die unnötige Betonung „auch bei Eigenverdienst“ im Leitsatz von I B 28/18 täuscht eine verfassungsrechtliche Klärung vor, die weder existiert<sup>54</sup> noch eine praktische Relevanz hat, weil sie am Verwaltungshandeln vorbei geht.

### 3.3 Willkürlich und gesetzeswidrig

BFH I B 28/18 beruft sich im Kern auf BFH I R 44/05 sowie die Folgeentscheidungen. Diese Rechtsprechung des BFH beruht auf der Nicht-Beachtung einschlägiger Normen und ist damit willkürlich.

a) Die KiStG der Länder enthalten durchweg Ermächtigungsnormen<sup>55</sup> für die Kirchen, nach denen diese u.a. die KiEST sowie das besondere Kirchgeld erheben „können“. Gleiches gilt zumeist<sup>56</sup> für die KiStO der Kirchen. Der Steueranspruch gegenüber dem Bürger entsteht nach § 38 AO erst durch die Verwirklichung der Tatbestände, die das Gesetz die Steuerpflicht knüpft. Die resultierende Unbestimmtheit<sup>57</sup> gegenüber dem Steuerpflichtigen wird bundesweit erst in einer nachgelagerten Eingriffsnorm geregelt. Diese bestimmt, dass der Steuerpflichtige zu dem im konkreten Einzelfall höheren Betrag aus den beiden Steuern herangezogen wird („Vergleichsberechnung“<sup>58</sup>, s. dazu Abschnitt 5).

---

<sup>52</sup> Die KiStG sehen durchweg keine Begrenzung der KiEST oder des besonderen Kirchgeldes auf eine bestimmte Einkommenskonstellation vor. Die beiden Steuern sind insoweit gleichberechtigt.

<sup>53</sup> Siehe in BFH I R 44/05: „Die genannten Bestimmungen ...“. Genannt werden nur: § 1 (Steuerberechtigung), § 3 Abs. 1 (Kirchensteuerpflicht), § 4 Abs. 1 Nr. 5 (besonderes Kirchgeld) KiStG NRW; nicht aber die Bestimmungen zur KiEST oder zur Vergleichsberechnung.

<sup>54</sup> Diese beruht wie darlegt allein auf einer Übertragung von Rechtssätzen auf einen nicht vergleichbaren Sachverhalt und betrifft nicht die Heranziehung per Vergleichsberechnung.

<sup>55</sup> Die KiStG stellen in durchweg in einem ihrer ersten Paragraphen die Steuerberechtigung der Kirchen fest, dem folgen Vorschriften zur Genehmigung der KiStO und zur Steuerpflicht. Sodann wird festgelegt, welche Steuern die Kirchen erheben dürfen. Diese Bestimmung ist zumeist in der Art formuliert: „Die Kirchensteuern können erhoben werden als ...“, es folgt eine Aufzählung, darunter durchweg die KiEST (meist Ziffer 1a) und das besondere Kirchgeld (meist Ziffer 5).

<sup>56</sup> Die meisten KiStO wiederholen nur die entsprechenden Bestimmungen des KiStG. Die Einzelheiten werden meistens in den Kirchensteuerbeschlüssen geregelt, die zumeist auch die Vergleichsberechnung beinhalten.

<sup>57</sup> „Das Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung umschließt auch das Gebot der Tatbestandsbestimmtheit sowie das der Normenklarheit.“ Schwarz/Pahlke, AO § 3; 3.1.2 Gebot der Bestimmtheit und Normenklarheit, Rz. 43

<sup>58</sup> Die staatlichen oder kirchlichen Bestimmungen auf Landesebene zum besonderen Kirchgeld ent-

b) Die Rechtsprechung des BFH in I R 44/05 ff. bezieht sich<sup>59</sup> allein auf die Ermächtigungs-norm für das besondere Kirchgeld im KiStG und in der KiStO, übergeht aber die konkurrie-rende Ermächtigungs-norm des KiStG NW zur KiEST<sup>60</sup> und gaukelt dadurch Bestimmtheit vor. Die Vergleichsberechnung, die realiter diese Unbestimmtheit des Landesrechts auflöst, hat der BFH ebenfalls übergangen<sup>61</sup>.

**I R 44/05** betraf ein Vorverfahren aus NRW, ebenso I R 64/05 und I R 62/05.

Der BFH bezieht sich darin auf das KiStG NRW mit § 1 (Steuerberechtigung), § 3 Abs. 1 (Kirchensteuerpflicht), § 4 Abs. 1 Nr. 5 (besonderes Kirchgeld).

Nicht erwähnt werden § 4 Abs. 1 Nr. 1 a (KiEST) sowie § 7 (Berechnung der KiEST bei glau-bensverschiedener Ehe). Entsprechendes gilt für die kirchlichen Bestimmungen.

Die Vergleichsberechnung wird ebenfalls nicht erwähnt, obwohl der betreffende Erlass des FinMin NRW<sup>62</sup> im Hinblick auf die Zusammenveranlagung herangezogen wird.

c) Damit ist die einschlägige Rechtsprechung des BFH in I R 44/05 ff. schon wegen des Übersehens mehrerer maßgeblicher Normen nach seiner eigenen Rechtsprechung **geset-zeswidrig**<sup>63</sup> und nach der des BVerfG **willkürlich**<sup>64</sup>.

d) Die **verfassungsrechtliche** Begründung für das besondere Kirchgeld bei Eigenverdienst in I R 44/05 ist wie erwähnt **frei erfunden** und besteht aus einem **Falschzitat** (s.o.).

e) Zum Übersehen der AO, der Vergleichsberechnung sowie von § 31 BVerfGG nachste-hend.

f) Mit dem **Leitsatz** von I B 28/18 **täuscht der BFH** über die Verfassungsmäßigkeit der **Her-anziehung** zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst, denn diese hat er gar nicht be-handelt und nur per Falschzitat erfunden.

---

halten durchweg irgendwo eine Bestimmung zur Vergleichsberechnung, selten im KiStG, meist in den KiSt-Beschlüssen, manchmal auch versteckt in Erlassen (NRW) oder Verordnungen (Bayern).

<sup>59</sup> Der BFH formuliert: „ausgehend von diesen Bestimmungen“ sowie „die genannten Bestimmungen sind verfassungsgemäß“ (Hervorhebung nur hier)

<sup>60</sup> **I R 44/05** betraf ein Vorverfahren aus NRW, ebenso I R 64/05 und I R 62/05.

Der BFH bezieht sich darin auf das KiStG NRW mit § 1 (Steuerberechtigung), § 3 Abs. 1 (Kirchen-steuerpflicht), § 4 Abs. 1 Nr. 5 (besonderes Kirchgeld).

**Nicht erwähnt** werden § 4 Abs. 1 Nr. 1 a (KiEST) sowie § 7 (Berechnung der KiEST bei glaubens-verschiedener Ehe). Entsprechendes gilt für die kirchlichen Bestimmungen.

Die **Vergleichsberechnung** wird ebenfalls nicht erwähnt, obwohl der betreffende Erlass des Fin-Min NRW im Hinblick auf die Zusammenveranlagung herangezogen wird.

<sup>61</sup> Wir formulieren „übergangen“ und nicht „übersehen“, weil dieses „Übersehen“ auch dann der Fall ist, wenn die Kläger explizit auf die Vergleichsberechnung aufmerksam gemacht hatten (I B 28/18, I B 103/17). Zudem hat der BFH 2013 in I S 24/13 zur Vergleichsberechnung judiziert, als dies der Kirche nützte, ansonsten nicht.

<sup>62</sup> Erlass des FinMin NRW vom 08.08.2001 - S 2440 - 1/18 - V B 2

<sup>63</sup> 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 zur Revisionszulassung wg. schwerwiegender unzutreffender Rechtsanwendung.

<sup>64</sup> „**Willkür** ist vielmehr in einem objektiven Sinne zu verstehen. Es muss sich um eine krasse Fehl-entscheidung oder um einen besonders schweren Rechtsanwendungsfehler wie die **Nichtberück-sichtigung einer offensichtlich einschlägigen Norm** oder die krasse Missdeutung des Inhalts einer Norm handeln.“

BVerfG 2 BvR 2048/12, Ziff. IV 1, m.w.N.; ebenso: 1 BvR 1243/88, Ziff. B II 2 a); m.w.N. (Hervor-hebung nur hier)

### 3.4 BVerfG 2 BvR 591/06

Im Widerspruch zu seiner Interpretation des Obiter dictum „kirchensteuerfrei“ erinnert der BFH in I B 28/18 sodann unnötigerweise an die angebliche Bestätigung seiner früheren Rechtsprechung<sup>65</sup> durch BVerfG 2 BvR 591/06<sup>66</sup>. Darin habe das BVerfG das besondere Kirchgeld bei Eigenverdienst gebilligt.

Dies geht fehl, weil dieser Beschluss so untauglich ist wie die einschlägige Rechtsprechung des BFH: Vorschriften übersehen, Falschzitat, Bemessung falsch beurteilt. Darauf ist etwas näher einzugehen.

#### 3.4.1 Vorschriften übersehen

a) In den Verfahren 2 BvR 591/06 etc. hatten sich die Kläger gegen die Heranziehung zur KiEST bzw. zum besonderen Kirchgeld gewandt. Diese Heranziehung beruhe auf Vorschriften des Landesrechtes und der Kirchen auf Basis von Art. 140 GG, ohne dass diese aber konkret genannt wurden.<sup>67</sup>

b) Das BVerfG hat in 2 BvR 591/06 nicht erkannt oder nicht beachtet, dass nach den KiStG und KiStO bei glaubensverschiedener Ehe auch KiEST möglich ist. Dies ergibt sich schon daraus, dass das BVerfG sich hier nur zur Besteuerung des Lebensführungsaufwandes geäußert hat, als ob dies hier die alleinige Besteuerungsoption wäre. Das BVerfG hat auch nicht erkannt, dass es nach der AO dies hätte beachten müssen, die es nach den KiStG hätte beachten müssen.

c) Das BVerfG hat auch nicht erkannt oder nicht beachtet, dass die Bürger wegen dieser Unbestimmtheit der KiStG nach Landesrecht letztlich allein aufgrund der **Vergleichsberechnung** zum besonderen Kirchgeld anstelle der KiEST herangezogen werden.

Das BVerfG hat hier in 2 BvR 591/06 Rechtsgrundlagen angeführt bzw. herangezogen, in denen die Vergleichsberechnung nicht unbedingt vorkommt<sup>68</sup>. Es hat diese Vorschrift übersehen und sagt daher nichts über die **Heranziehung** zum besonderen Kirchgeld und deren Verfassungsmäßigkeit aus. Damit kommt es auf eine evtl. Verfassungsmäßigkeit der Ermächtigungsnormen für die Kirchen zum besonderen Kirchgeld nicht mehr an, denn diese ist ohnehin Voraussetzung für die Anwendung der Vergleichsberechnung.

d) Das BVerfG hat hier - wenn überhaupt - die falschen Vorschriften betrachtet, wie es ihm der BFH in I R 44/05 ff. vorgemacht hat.

Der Beschluss des BVerfG 2 BvR 591/06 ist nach den Maßstäben des BVerfG schon wegen des Übersehens offensichtlich einschlägiger Normen **willkürlich**<sup>69</sup>.

<sup>65</sup> Hier relevante Vorverfahren: Urteil I R 44/05 (in 2 BvR 591/06); Beschluss I B 98/09 (in 2 BvR 816/10), der i.w. auf das Urteil I R 64/05 verweist, das wiederum i.w. wortgleich mit I R 44/05 ist.

<sup>66</sup> Beschluss vom 28.10.2010. Auch zitiert als 2 BvR 816/10; das BVerfG hatte sechs Verfahren verbunden

<sup>67</sup> BVerfG 2 BvR 591/06, Rn. 3.

<sup>68</sup> Das BVerfG verweist auf die gesetzlichen Vorschriften einiger Länder sowie zugehörigen kirchlichen Bestimmungen. Für NRW ist damit eindeutig, dass damit die Vergleichsberechnung nicht betrachtet wurde, da sie dort nur in einem ministeriellen Erlass steht (FinMin vom 08.08.2001 - S 2440 - 1/18 - V B 2).

<sup>69</sup> „**Willkür** ist vielmehr in einem objektiven Sinne zu verstehen. Es muss sich um eine krasse Fehlentscheidung oder um einen besonders schweren Rechtsanwendungsfehler wie die **Nichtberücksichtigung einer offensichtlich einschlägigen Norm** oder die krasse Missdeutung des Inhalts einer Norm handeln.“

BVerfG 2 BvR 2048/12, Ziff. IV 1, m.w.N.; ebenso: 1 BvR 1243/88, Ziff. B II 2 a); m.w.N. (Hervor-

### 3.4.2 Vergleichsberechnung nicht bestätigt

a) Das BVerfG hat in 2 BvR 591/06 nicht gesagt, es sei der Verfassung gemäß und widerspreche insbesondere nicht Art. xy GG, wenn der Bürger zu einer Steuer A deswegen herangezogen wird, allein weil sie betragsmäßig höher ist als eine gleichermaßen zulässige Steuer B.“ Es gilt aber:

*„Insbesondere gehört zur Handlungsfreiheit auch das Grundrecht des Bürgers, nur auf Grund solcher Rechtsvorschriften zu Steuern **herangezogen** zu werden, die formell und materiell der Verfassung gemäß sind und deshalb zur verfassungsmäßigen Ordnung gehören.“* (BVerfG 1 BvR 413/60, Ziff. C I 1; Hervorhebung nur hier)

Dazu hat auch die vom BVerfG hier herangezogene Rechtsprechung nichts gesagt.

Damit fehlt es auch hier an einer verfassungsrechtlichen Begründung für die **Vergleichsberechnung**. Daher kommt es auf eine evtl. Verfassungsmäßigkeit der anderen Bestimmungen nicht mehr an, denn diese ist ohnehin Voraussetzung für die Anwendung der Vergleichsberechnung.

b) Der Beschluss des BVerfG **2 BvR 591/06 betrifft nicht** solche Fälle, bei denen das Kirchenmitglied aufgrund der **Vergleichsberechnung** zum besonderen Kirchgeld auf das gemeinsame Einkommen der Ehegatten anstelle der KiEST auf sein eigenes Einkommen herangezogen wurde. Dazu hat das BVerfG nirgendwo etwas gesagt, insbesondere nicht in 2 BvR 591/06

### 3.4.3 Tatsachenbehauptung zur Rechtslage

Das BVerfG hat in 2 BvR 591/06 keine neue Rechtsansicht zur Besteuerbarkeit des Lebensführungsaufwandes geäußert (und schon gar nicht begründet), sondern seine frühere Rechtsprechung von 1965 in einer Tatsachenbehauptung als bestehende Rechtslage zitiert.

a) Das BVerfG sagt in 2 BvR 591/06 mit der Formulierung „*hat das Bundesverfassungsgericht hervorgehoben, dass*“ und der Angabe der seitengenauen Quelle „*vgl. BVerfGE 19, 268 [282]*“, dass eine bestimmte frühere Äußerung des BVerfG vorliegt und es diese hier wieder gibt. Dies bestätigen eine Reihe von Details dieser Darstellung:

- Nichtannahme der Verfassungsbeschwerde wegen § 93 BVerfG;
- Begründung dazu durch Verweis auf die bereits erfolgte Klärung in der früheren Rechtsprechung des BVerfG;
- Auflistung dieser Rechtsprechung v.a. aus dem Jahr 1965, Betonung des Urteils 1 BvR 606/60 von 1965 mit „insb.“;
- Auswahl einer bestimmten Aussage mit „insbesondere“ aus dieser früheren Rechtsprechung;
- Formulierung des Bezugs zu dieser Aussage im Perfekt: „hat das BVerfG hervorgehoben“ - also anno 1965;
- Nachweis dieser Aussage anhand der originalen Fundstelle „*BVerfGE 19, 268 [282]*“ aus dem Jahr 1965.
- Das BVerfG bezieht sich hier allein und direkt auf seine genannte frühere Rechtspre-

---

hebung nur hier)

chung und sagt mit keinem Wort, dass es diese verändert oder für ungültig erklärt habe.

- b) Die Darstellung dieser früheren Aussage aus BVerfG 1 BvR 606/60 von 1965 im Beschluss 2 BvR 591/06 von 2010 muss also mit dem angebenden Original in 1 BvR 606/60 von 1965 übereinstimmen, zumindest in ihrem Tatsachenkern. Dies ist durch Textvergleich überprüfbar, somit einem Wahrheitsbeweis<sup>70</sup> („stimmt mit dem Original überein oder auch nicht“) zugänglich.

Die Darstellung der zitierten Aussage in BVerfG 2 BvR 591/06 stellt daher keine Rechtsansicht dar, sondern eine **Tatsachenbehauptung**<sup>71</sup> über eine bestehende Rechtslage.

### 3.4.4 Falschzitat durch Weglassen

**Diese Tatsachenbehauptung entspricht nicht der Wahrheit, es liegt ein Falschzitat durch Weglassen vor.**

- a) Ob ein Zitat als korrekt anzusehen ist, bemisst sich nach BGH VI ZR 262/09 v.a. danach, „*was der Zitierte gemessen an seiner Wortwahl, dem Kontext seiner Gedankenführung und dem darin erkennbar gemachten Anliegen zum Ausdruck gebracht hat*“.
- b) Der Text zur Besteuerbarkeit des Lebensführungsaufwandes in BVerfG 2 BvR 591/06 stimmt entscheidungserheblich nicht mit dem Original-Text 1 BvR 606/60 überein, den er angeblich wiedergibt. Die wesentlichen Unterschiede sind:
- Tatsachenkern: Es fehlt die einschränkende Klausel „mangels eigenen Einkommens im Sinne des Einkommensteuergesetzes kirchensteuerfrei“ aus dem Original.
  - Begründungszusammenhang: Es fehlen die Wenn-Dann-Beziehungen, an die die Besteuerbarkeit des Lebensführungsaufwandes im Original-Text 1 BvR 606/60 geknüpft ist.
  - Kontext: Nach den tragenden Gründen von 1 BvR 606/60 darf der Lebensführungs- aufwand bei Eigenverdienst nicht besteuert werden, weil die Kirche (so sie das Einkommen besteuert) das Einkommen des Kirchenmitglieds besteuern „muß“. Es gilt die Individualbesteuerung.
  - Tonlage: Im Original hat das BVerfG in einem Obiter dictum im Konjunktiv („könnte“, „dürfte“) und mehrfachen Bedingungen (wenn - dann) ganz vorsichtig eine Gestaltungsoption formuliert. In BVerfG 2 BvR 591/06 wird daraus „inbesondere hervorgehoben“.
- c) Hier entspricht inbesondere der **Tatsachenkern** der Äußerungen in 2 BvR 591/06 zur

---

<sup>70</sup> „Tatsachenbehauptungen sind durch die objektive Beziehung zwischen Äußerung und Wirklichkeit charakterisiert.“ „Wesentlich für die Einstufung als Tatsachenbehauptung ist danach, ob die Aussage einer Überprüfung auf ihre Richtigkeit mit Mitteln des Beweises zugänglich ist.“  
BGH VI ZR 39/14, Rn 8.. Siehe auch BVerfG 1 BvR 2619/13 Rn 13.

<sup>71</sup> Tatsachenbehauptungen sind nach allgemeiner Ansicht Äußerungen über Tatbestände oder Vorgänge, die Anspruch auf Wirklichkeitstreue erheben und auf ihre Richtigkeit objektiv, mit den Mitteln der Beweiserhebung überprüfbar sind. Entscheidend ist nicht, wie die Äußerung gemeint war oder in welcher Form sie geäußert wurde, sondern ob der unbefangene durchschnittliche Empfänger einer Äußerung ihr einen auf dem Weg der Beweiserhebung auf ihren Wahrheitsgehalt überprüfbaren Sachverhalt entnimmt. [...] Wichtigster Maßstab für die Abgrenzung der Tatsachenbehauptung von Meinungsaußerung und Werturteil ist demnach die Beweiszugänglichkeit einer Darstellung [...]. (OLG Düsseldorf, I-16 U 87/17) Dazu auch BGH I ZR 93/17, I ZR 85/19.

vorauszusetzenden Einkommenskonstellation nicht dem Originaltext und damit **nicht der Wahrheit**, weil die Klausel „mangels eigenen Einkommens kirchensteuerfrei“ weggelassen wurde. Dies führt zu Widersprüchen zu den tragenden Gründen des Urteils 1 BvR 606/60. Dieses Urteil ist nach Auflistung von 2 BvR 591/06 in seiner Gesamtheit verfassungsrechtlich maßgeblich für die kirchliche Besteuerung bei glaubensverschiedener Ehe. Dies betrifft lt. 2 BvR 591/06 sowohl die KiEST als auch das besondere Kirchgeld und gilt auch bei Zusammenveranlagung<sup>72</sup>.

Das BVerfG begründet in 2 BvR 591/06 die verfassungsrechtliche Zulässigkeit des besonderen Kirchgeldes bei Eigenverdienst mit einem sinnentstellenden **Falschzitat** durch Weglassen<sup>73</sup>. Dies ist für Fälle des besonderen Kirchgeldes bei Eigenverdienst entscheidungserheblich.

d) Es liegt eine **Tatbestandsausweitung** für das besondere Kirchgeld auf eine andere Einkommenskonstellation entgegen den tragenden Gründen dieses Urteils vor. Damit ist der Beschluss 2 BvR 591/06 als **willkürlich**<sup>74</sup> zu bewerten, weil er auf einer krassen Missdeutung der Norm entgegen ihrem Wortlaut und ihrem verfassungsrechtlichen Rahmen beruht.

e) Ein **Falschzitat hat nicht die Beweiskraft des Originals** i.S. des § 415 ZPO<sup>75</sup>. Maßgeblich ist im Zweifel das Original und nicht die Fälschung<sup>76</sup>, **sonst brauchen wir kein Rechtswesen**. In Kirchgeldsachen scheint dies nicht selbstverständlich zu sein.

f) Es ist anzunehmen, dass diese Falschdarstellung **bewusst**, d.h. in Kenntnis um Inhalt und Rechtsfolgen, erfolgt ist. Wegen des Mehrfachfehlers - Tatsachenkern verändert, Wenn-Dann-Bezüge weggelassen, Tonlage verändert - ist nicht davon auszugehen, dass hier ein bloßer Schreibfehler seitens des BVerfG vorliegt: Denkbar ist allenfalls, dass das BVerfG sich hier aufgrund evident mangelnder Sorgfalt und Sachkenntnis eine der kirchenüblichen Falschdarstellungen zu eigen gemacht hat.

### 3.4.5 Keine Fortentwicklung

Es liegt **keine „Fortentwicklung“** der Rechtsprechung des BVerfG vor, sondern eine unzutreffende Tatsachenbehauptung über die Rechtslage.

Das BVerfG hat nicht gesagt, dass es eine verfassungsrechtliche Klärung in seiner genannten früheren Rechtsprechung geändert habe<sup>77</sup>. Der Beschluss 2 BvR 591/06 enthält keinen Hinweis darauf, dass das BVerfG hier seine ursprüngliche Rechtsprechung in 1 BvR 606/60, auf die es ja explizit als aktuell maßgeblich verweist, hat ändern wollen oder geändert habe - es beruft sich ja genau darauf. Das o.a. Zitat steht hier ohne weitere Erläuterung oder gar Begründung der o.a. Abweichung zum Original.

Insbesondere hat das BVerfG in 2 BvR 591/06 nicht gesagt, dass es die übergeordnete,

<sup>72</sup> BVerfG 1 BvR 606/60, Ziff. C II 1. Dort sagt das BVerfG u.a., dass auch die Bestimmungen der dortigen KiStO für Zusammenveranlagung nicht der Verfassung entsprechen.

<sup>73</sup> Vgl. LG Köln Urteil vom 15.03.2017, 28 O 324/16, Rn. 46, Zitat s.o.

<sup>74</sup> BVerfG 2 BvR 2048/12, Ziff. IV 1, m.w.N.; ebenso: 1 BvR 1243/88, Ziff. B II 2 a); m.w.N.

<sup>75</sup> Vgl. OLG Köln, 15 U 64/171629, Rn. 901. OLG München, Hinweisbeschluss v. 09.04.2018 – 13 U 4710/16; Rn 13. Ebenso: LSG Nordrhein-Westfalen, Urteil vom 02.08.2013 - L 14 R 294/13, Rn 11

<sup>76</sup> Den „vollen Beweis“ i.S.d. § 416 ZPO erbringt nur eine unstreitig (§ 439 Abs. 3 ZPO) oder erwiesenermaßen (§ 440 ZPO) echte und nicht i.S.d. § 419 ZPO mangelhafte Urkunde.

<sup>77</sup> Der BFH hat in I B 28/18 aufgrund von BVerfG 1 BvR 606/60 konstatiert „Besonderes Kirchgeld nur wenn kirchensteuerfrei“. Wenn Kläger darauf hinweisen, halten Kirchen und Gerichte dem gern entgegen, der BFH habe ja nicht gesagt, dass er seine Rechtsprechung geändert habe

grundsätzlich geltende **Individualbesteuerung** aufgehoben habe, obwohl es mit seinem o.a. Zitat über die Bemessung des Lebensführungsaufwand am gemeinsamen Einkommen der Ehegatten eine Haushaltsbesteuerung bestimmt (Näheres s.u. beim Thema Bemessung).

Damit sind freischwebende Behauptungen<sup>78</sup> wie „hat seine **Rechtsprechung fortentwickelt**“ widerlegt.

### 3.4.6 Bestätigung des BFH

Der BFH sagt in I B 28/18, das BVerfG habe in 2 BvR 591/06 dem BFH bestätigt, „dass er die durch die Heranziehung zum besonderen Kirchgeld aufgeworfenen Fragen verfassungsgemäß konkretisierend beantwortet habe“. Davon kann für den Fall des besonderen Kirchgeldes bei Eigenverdienst keine Rede sein:

Das BVerfG bezieht sich hier nur auf BFH I R 76/04 (Alleinverdienerehe), das dieses aber mit „insoweit“ gerade ausgeschlossen hat. Das BVerfG wiederholt hier nur die Rechtsfehler des BFH in I R 44/05 etc., u.a. die Gleichsetzung von Allein- und Beidverdienerehe entgegen Art. 3 Abs. 1 GG (Näheres s.u.).

### 3.4.7 Bemessung

a) BVerfG 2 BvR 591/06 begründet die Rechtmäßigkeit des dort streitigen besonderen Kirchgeldes des Weiteren damit, dass der Lebensführungsaufwand am gemeinsamen Einkommen der Ehegatten bemessen werden dürfe.

Da wedelt der Schwanz mit dem Hund. Die **Bemessung** einer Steuer kann nicht die Heranziehung zu der Steuer begründen (BVerfG 1 BvL 31/62)<sup>79</sup>. Gleches ergibt sich aus § 155 i.V.m. § 38 AO<sup>80</sup>, wonach das Vorliegen eines Steueranspruchs Voraussetzung für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen (hier also der Bemessungsgrundlage) ist. KiEST und besonderes Kirchgeld sind eigenständige Steuern<sup>81</sup> und strikt getrennt<sup>82</sup>, weil sie auf unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen<sup>83</sup> basieren.

b) Zur Bemessung des Lebensführungsaufwandes verweist das vom BVerfG angeführte Urteil des BFH I R 76/04 auf **BVerwG VII C 48.73**. Dort ist aber diese Bemessungsmethode auf das einkommenslose Kirchenmitglied beschränkt (Ziff. II 4 c, am Ende des Abschnitts). Das hat das BVerfG nicht erkannt - Fehlnachweis.

---

<sup>78</sup> So z.B. das OVG Lüneburg in 9 LA 120/17, dessen 9. Senat mit der EKD gut verbandelt ist. Eine Richterin ist auch am Verfassungsgerichtshof der EKD tätig und unterliegt besonderen Treuepflichten gegenüber der EKD (§ 32 a Abs. 1 GO-EKD).

<sup>79</sup> BVerfG 1 BvL 31/62, Ziff. C II. - Die o.a. Feststellung ergibt sich im Umkehrschluss aus dem genauen Zitat:

„Damit scheidet eine **Heranziehung** des keiner steuerberechtigten Kirche angehörenden Ehegatten zur Kirchensteuer, sei es als Steuerschuldner oder als Haftender, aus. Deshalb kann auch § 6 Abs. 4 des Kirchensteuergesetzes auf solche Ehen nicht angewendet werden, in denen der Arbeitnehmer-Ehegatte keiner steuerberechtigten Kirche oder Religionsgesellschaft angehört. Unanwendbar ist insoweit auch § 34 Abs. 2 Satz 2 des Kirchengesetzes. 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.“ (Hervorhebung nur hier)

<sup>80</sup> Der Steueranspruch wird durch die Steuerfestsetzung verwirklicht. Die schließt sich an die Entstehung einer Steuer aus dem Tatbestand an, denn eine Steuer kann erst dann festgesetzt werden, wenn sie entstanden ist.

<sup>81</sup> BFH I R 76/04, Ziff. II 3 b) aa). In Ziff. II 3 b) bb): „eigenständiger Besteuerungsmaßstab“

<sup>82</sup> BFH, I B 109/12, II 2 b)

<sup>83</sup> BFH, I S 24/13.

### 3.4.8 BVerfG 1 BvR 606/60 geht vor

Der Beschluss des BVerfG 2 BvR 591/06 geht an den zu klärenden Rechtsfrage vorbei<sup>84</sup>, beruht in seinem Kern auf einem Falschzitat der zentralen einschlägigen Norm, steht im Widerspruch zu seiner angeführten eigenen Rechtsprechung und beruft sich auf unzutreffende Nachweise wie BFH I R 76/04.

Das BVerfG verweist in 2 BvR 591/06 eingangs auf seine frühere Rechtsprechung, insb. 1 BvR 606/60 und stellt diese mit keinem Wort in Frage. Angesichts der massiven Fehler in 2 BvR 591/06, insbes. des eindeutigen Falschzitats, geht diese ursprüngliche Rechtsprechung vor, weil sie ja das Original darstellt.

Dementsprechend hat auch der BFH in seinem Beschluss I B 109/12 aufgrund von 2 BvR 591/06 mit 1 BvR 606/60 korrigierend gesagt: Die Rechtslage ist eindeutig: Nur für diese Fallkonstellation „mangels eigenen Einkommens kirchensteuerfrei“ orientiert sich das besondere Kirchgeld am Lebensführungsaufwand.

## 4 Abgabenordnung (AO) übersehen

Schon diese Unstimmigkeiten zeigen, dass es mit der vom I. Senat des BFH in I B 28/18 so betonten „verfassungsrechtlichen Beurteilung des Senates“ nicht allzu weit her ist.

Vollends widerlegt wird sie durch die AO, die der BFH in I B 28/18 sowie in der dem zugrunde liegenden Rechtsprechung übersehen hat.

Der BFH hat den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit nicht beachtet und hat in seiner sog. verfassungsrechtlichen Beurteilung zwei von Gesetzes wegen ungleiche Sachverhalte entgegen Art. 3 Abs. 1 GG gleich behandelt.

### 4.1 Abgabenordnung übersehen

Der BFH hat auch in I B 28/18<sup>85</sup> wieder (wie alle Gerichte) nicht beachtet, dass nach den Kirchensteuergesetzen (KiStG) der Länder für die kirchliche Besteuerung die Abgabenordnung (AO) anzuwenden ist<sup>86</sup>.

Die grundlegenden Urteile des BFH zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst I R 44/05, I R 62/05 und I R 64/05 betreffen Vorverfahren aus NRW. Nach § 8 Abs. 1 KiStG NW ist bei den Kirchensteuern die AO anzuwenden<sup>87</sup>. Dies hat der BFH in allen diesen Verfahren nicht beachtet, in seinen darauf aufbauenden Beschlüssen entsprechend.

Der BFH hat sich in diesen Entscheidungen bis hin zu I B 28/18 nicht an das Gesetz gehalten.

*„Die Gerichte sind bei der Kontrolle des Verwaltungshandels an das Gesetz gebunden (Art. 20 Abs. 3, Art. 97 Abs. 1 GG)“* (BVerfG, 1 BvR 520/83; Hervorhebung nur hier)

Damit entspricht der Beschluss I B 28/18 sowie die zugrundeliegende Rechtsprechung nicht

<sup>84</sup> Im Übrigen hat das BVerfG sich hier nur zum besonderen Kirchgeld, nicht aber zu den anderen Verfassungsbeschwerden zur KiEST geäußert, nicht einmal ablehnend, schlicht übergangen.

<sup>85</sup> Auch das bayr. KiStG bestimmt die Anwendung der AO (Art. 18 Abs. 1).

<sup>86</sup> Die KiStG aller Bundesländer enthalten in unterschiedlichen Formulierungen eine derartige Bestimmung, die i.w. nur die Bußgeld- etc. -vorschriften für die Kirchensteuer ausnimmt.

<sup>87</sup> „Die Vorschriften der Abgabenordnung und des Verwaltungszustellungsgesetzes finden in der jeweils geltenden Fassung auf die Kirchensteuern entsprechende Anwendung ...“

Art. 20 Abs. 3 GG und darf nicht für weitere Entscheidungen herangezogen werden, ansonsten ist die Handlungsfreiheit des Klägers aus Art. 2 Abs. 1 GG verletzt<sup>88</sup>.

#### 4.2 Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit

a) Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit gilt auch bei Kirchensteuern (BVerfG 2 BvL 7/84, Ziff. C 1).

Nach § 3 Abs. 1 mit § 38 AO entsteht der Steueranspruch des Steuergläubigers (bzw. die Leistungspflicht des Steuerpflichtigen) dadurch, dass der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Dazu wird der vorliegende Lebenssachverhalt unter die Tatbestandsmerkmale im Gesetz subsumiert.

Erst dadurch entsteht aus den Ermächtigungsnormen des KiStG („kann erhoben werden“) ein Steueranspruch der Kirche bzw. eine Leistungspflicht des Kirchensteuerpflichtigen („muss zahlen“). Wie hoch diese ist, ergibt sich in einem zweiten Schritt aus der Bemessung der Steuer nach Bemessungsgrundlage und Steuertarif (§§ 155 ff. AO).

Beim Lebenssachverhalt und Tatbestand „glaubensverschiedene Ehe“ entsteht so nach den KiStG (hier: § 4 Abs. 1 KiStG NW) als Rechtsfolge eine Leistungspflicht zum besonderen Kirchgeld<sup>89</sup>, beim Lebenssachverhalt und Tatbestand „eigenes Einkommen“ des Kirchenmitglieds in glaubensverschiedener Ehe zudem auch noch eine weitere Leistungspflicht zur KiEST<sup>90</sup>.

Unabhängig davon liegt bei Eigenverdienst wegen zweier verwirklichter Tatbestände eine Unbestimmtheit vor (Welche der beiden Steuern ist zu bezahlen? Beide?), die nach dem Bestimmtheitsgrundsatz geklärt werden muss. In der verfassungsrechtlichen Grundlage für die kirchliche Besteuerung bei glaubensverschiedener Ehe in BVerfG 1 BvR 606/60 gibt es eine solche Unbestimmtheit nicht: Beim einkommenslosen Kirchenmitglied darf dessen Lebensführungsaufwand besteuert werden. Bei Eigenverdienst des Kirchenmitglieds „muß“ dessen Einkommen per KiEST besteuert werden, das Einkommen seines konfessionslosen Ehepartners darf dem nicht hinzugerechnet werden. Die genannte Unbestimmtheit röhrt daher, dass die Landesgesetzgeber wohl auf Vorschlag der Kirchen ihre Gesetzgebung auf einem Falschzitat des Obiter dictum (ohne „einkommenslos“) begründet haben und somit gegen § 31 BVerfGG verstoßen haben.

#### 4.3 Steueranspruch bzw. Leistungspflicht übergangen

Der BFH hat in seinen Entscheidungen I F 44/05 ff. diesen zweiten Steueranspruch auf KiEST einfach unter den Tisch fallen lassen.

Dies widerspricht den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 AO): Ein nach dem Gesetz entstandener Steueranspruch muss realisiert werden. Der BFH hat das Gesetz nicht beachtet.

a) Nach dem **Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit** von Steuern gem. § 3 AO gibt es hier kein Tatbestandsermessen<sup>91</sup>. Das „Übersehen“ der Vorschriften des KiStG zur KiEST auch

<sup>88</sup> Vgl. BVerfG 2 BvR 1964/05, Ziffer B II 1

<sup>89</sup> Die KiStG der Länder erlauben das besondere Kirchgeld unabhängig von einem evtl. Einkommen des Kirchenmitglieds. Aus einigen Gesetzgebungsunterlagen ist ersichtlich, dass dem das kirchliche Falschzitat des Obiter dictums (also ohne „einkommenslos“) zu Grunde lag. Die tragenden Gründe aus 1 BvR 606/60 wurden nicht beachtet, es liegt eine Verletzung von § 31 BVerfGG vor.

<sup>90</sup> Die KiStG enthalten durchweg eine Berechnungsvorschrift zur KiEST bei glaubensverschiedener Ehe in Zusammenveranlagung.

<sup>91</sup> FG Köln - 13 K 3949/09 mit Verweis auf: Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 5 AO Rz. 7, 17; VG

bei glaubensverschiedener Ehe (§ 4 Abs. 1 Nr. 1 a i.V.m. § 7 KiStG NW) ist nicht zulässig; es liegt Willkür (BVerfG) bzw. Gesetzeswidrigkeit (BFH) vor, Nachweise s.o.

b) Die Finanzbehörden "haben" nach § 85 AO die Steuern nach Maßgabe der Gesetze festzusetzen und zu erheben. Daraus folgt, dass die Finanzbehörden nicht nur berechtigt, sondern vielmehr verpflichtet sind, entstandene Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis geltend zu machen<sup>92</sup> (**Grundsatz der Gesetzmäßigkeit** der Besteuerung).

Es ist nicht ersichtlich, weshalb der BFH (oder ein anderes Gericht) befugt sein sollte, den Finanzbehörden zu erlauben, von § 85 AO abzuweichen, indem es die Verwirklichung eines steuerlichen Anspruchs beim Verwaltungshandeln (hier also der KiEST) durch Weglassen in seiner Rechtsprechung unterbindet. Denn auch der BFH ist bei der Kontrolle des Verwaltungshandelns an das Gesetz gebunden (BVerfG, 1 BvR 520/83, Zitat s.o.). Und das Gesetz besagt, dass Steueransprüche verwirklicht werden müssen:

*Das Steuerschuldverhältnis ist öffentlich-rechtlicher Natur. Die Entstehung des Steuerschuldverhältnisses beruht deswegen ausschließlich auf Gesetz, nicht auf rechtsgeschäftlichem Handeln. Das Steuerschuldverhältnis steht auch nicht der Disposition der beiden Parteien offen, wie dies im bürgerlichen Recht weitgehend der Fall ist. Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung fordert eine Verwirklichung der steuerlichen Ansprüche und Verpflichtungen.<sup>93</sup>*

Der BFH hat das Gesetz nicht beachtet.

c) Der BFH hat in seiner gesamten Rechtsprechung zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst die genannte erste Leistungspflicht auf KiEST gem. KiStG entgegen dem Gesetz (KiStG mit § 38 sowie § 85 AO) und entgegen den tragenden Gründen von BVerfG 1 BvR 606/60<sup>94</sup> (§ 31 BVerfGG!) übergegangen und damit im Ergebnis verfassungswidrig<sup>95</sup> den Tatbestand für das besondere Kirchgeld von „einkommenslos“ auf andere, unzulässige Einkommenskonstellationen ausgeweitet.

#### 4.4 Von Gesetzes wegen ungleich

Die Sachverhalte der glaubensverschiedenen Ehe mit und ohne Eigenverdienst des kirchenangehörigen Ehegatten sind nach dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit bzw. der AO von Gesetzes wegen ungleich.

Nach § 3 Abs. 1 mit §§ 37/38 AO entsteht der Steueranspruch des Steuergläubigers (bzw. die Leistungspflicht des Steuerpflichtigen) dadurch, dass der **Tatbestand verwirklicht** ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Dazu wird der jeweils vorliegende Lebenssachverhalt unter die Tatbestandsmerkmale im Gesetz subsumiert. Erst dadurch entsteht aus den Ermächtigungsnormen des KiStG ein Steueranspruch der Kirche bzw. eine Leistungspflicht des Kirchensteuerpflichtigen.

---

Düsseldorf, 20 K 8226/14 Rn 22 mit Verweis auf Loose, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO/FGO, 141. Lieferung 07.2015, § 227 AO Rn. 22 ff. - Ein Steuererlass aus Billigkeitsgründen nach § 227 AO ist etwas anderes.

<sup>92</sup> Nach Schwarz/Pahlke, AO § 85 Besteuerungsgrundsätze, Rz. 10

<sup>93</sup> Nach Schwarz/Pahlke, AO § 37 Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis / 1 Steuerschuldverhältnis, Rz.3; Hervorhebung nur hier.

<sup>94</sup> „Wählt sie [die Kirche] das Einkommen im Sinne des Einkommensteuerrechtes als Maßstab, dann muß es das marktwirtschaftliche Einkommen (im Sinne des Einkommensteuergesetzes) des kirchenangehörigen Ehegatten sein.“ BVerfG 1 BvR 606/60, Ziff. C I 2, Hervorhebung nur hier.

<sup>95</sup> BVerfG 1 BvR 871/13, Rn. 21; ausführliches Zitat in Fußnote weiter vorne.

Bei glaubensverschiedener Ehe mit bzw. ohne Eigenverdienst des kirchenangehörigen Ehegatten sind unterschiedliche Tatbestände des KiStG NW<sup>96</sup> verwirklicht, was wie gesagt zu unterschiedlichen Rechtsfolgen führt:

A) **Mit** Eigenverdienst:

- KiEST nach § 4 Abs. 1 Nr. 1a KiStG NW<sup>97</sup>, sowie
- Besonderes Kirchgeld nach § 4 Abs. 1 Nr. 5 KiStG NW<sup>98</sup>,

B) **Ohne** Eigenverdienst:

- Nur besonderes Kirchgeld nach § 4 Abs. 1 Nr. 5 KiStG NW

Auf dem Steueranspruch bzw. der Leistungspflicht nach §§ 37, 38 AO basiert sodann die Festsetzung der Steuer nach §§ 155 ff. AO.

#### 4.5 Verfassungsrechtliche Beurteilung entgegen Gleichheitssatz

Der BFH hat in seinen Entscheidungen I R 44/05 ff. diese beiden Fallkonstellationen gleichgesetzt, indem er den gesetzlichen Steueranspruch auf KiEST entgegen dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit von Steuern unterdrückt hat und seine verfassungsrechtliche Beurteilung zum besonderen Kirchgeld bei der Alleinverdienerhe in I R 76/04 unverändert auf die Beidverdienerhe übertragen hat.

Darauf<sup>99</sup> und nur darauf beruhen seine Folgenentscheidungen und fast alle einschlägigen Entscheidungen der unteren Gerichte.

Die Gleichsetzung der beiden Fallkonstellationen in dieser sog. „verfassungsrechtlichen Beurteilung“ des BFH in I R 44/05 ff. verletzt Rechte aus dem allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG, der gebietet, wesentlich Ungleicher entsprechend seiner Verschiedenheit und Eigenart ungleich zu behandeln<sup>100</sup>. Eine solche Übertragung von Rechtssätzen auf einen nicht vergleichbaren Sachverhalt ist auch nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht zulässig<sup>101</sup>.

Damit ist die gesamte Rechtsprechung des BFH zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst rechts- und verfassungswidrig.

#### 5 Vergleichsberechnung übersehen

Der BFH hat die Vergleichsberechnung konsequent übersehen. Seine Rechtsprechung zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst ist nicht auf Streitfälle anwendbar, in denen die Heranziehung zu einer Kirchensteuer auf der Vergleichsberechnung nach dem jeweiligen

---

<sup>96</sup> Die KiStG beinhalten insoweit bundesweit gleichlautende Vorschriften.

<sup>97</sup> Die KiStG enthalten durchweg eine Berechnungsvorschrift zur KiEST bei glaubensverschiedener Ehe in Zusammenveranlagung, daher gilt dies Darlegung im Grundsatz für alle KiStG.

<sup>98</sup> Die KiStG der Länder erlauben das besondere Kirchgeld unabhängig von einem evtl. Einkommen des Kirchenmitglieds. Aus einigen Gesetzgebungsunterlagen ist ersichtlich, dass dem das kirchenübliche Falschzitat des Obiter dictums (also ohne „einkommenslos“) zu Grunde lag. Die tragenden Gründe aus 1 BvR 606/60 wurden nicht beachtet, es liegt eine Verletzung von § 31 BVerfGG vor.

<sup>99</sup> Der Beschluss des BVerfG 2 BvR 591/06 hat ebenfalls die Vorschriften der KiStG zur KiEST sowie die AO übersehen und beinhaltet wegen seines Falschzitats und seiner Fehlnachweise den gleichen Fehler.

<sup>100</sup> BVerfG 2 BvR 380/08, Ziff. B II 1; 2 BvR 2227/08 Ziff. 1 a; 1 BvL 14/07, Ziff. II 1a; 1 BvR 3634/13, Ziff. B I 1 a (passim)

<sup>101</sup> z.B. BFH III B 62/15, III R 37/02, VI B 25/17, III R 33/14, III B 56/11, VIII B 107/09

Landesrecht beruht. Darüber täuscht der Leitsatz von I B 28/18, auf den sich der Berichterstatter beziehen will.

Auch im vorliegenden Streitfall beruht die Heranziehung der Klägerin zum besonderen Kirchgeld auf der Vergleichsberechnung, wie der Beklagte in seiner Einspruchentscheidung S. xxx dargelegt hat.

### 5.1 Vergleichsberechnung „übersehen“

Die Heranziehung<sup>102</sup> des Kirchensteuerpflichtigen zum besonderen Kirchgeld erfolgt nach Landesrecht bundesweit allein aufgrund der sog. Vergleichsberechnung, insb. auch in NRW.

Mit dieser wird die Unbestimmtheit bzw. Konkurrenz<sup>103</sup> aus den KiStG und KiStO zwischen KiEST und besonderem Kirchgeld geklärt: Der höhere Betrag wird festgesetzt. Dies gilt insbes. auch in Bayern (I B 28/18<sup>104</sup>) sowie in NRW (I R 44/05 etc. <sup>105</sup>). Die Vergleichsberechnung ist zwischen den obersten Finanzbehörden der Länder abgestimmt.

Die Verwaltung entscheidet allein (i.d.R. automatisiert in ELSTER) aufgrund der Vergleichsberechnung darüber, ob der kirchenangehörige Ehegatte zur KiEST auf sein eigenes Einkommen oder zum besonderen Kirchgeld auf das zusammengerechnete Einkommen beider Ehegatten herangezogen wird. Dass die Erhebung dieser Steuern seitens der Kirchen rechtmäßig ist, wird dabei vorausgesetzt.

Diese Frage der Heranziehung des Steuerpflichtigen hat der BFH übersehen bzw. bewusst übergangen (I B 103/17, I B 27/18, I B 28/18) und so das Verwaltungshandeln gegenüber dem Bürger überhaupt nicht beurteilt.

### 5.2 Rechtsprechung des BFH nicht anwendbar

Die Rechtmäßigkeit dieses Verwaltungshandelns hat der BFH in I R 44/05 ff. weder beurteilt noch entschieden oder gar verfassungsrechtlich beurteilt.

Dies wäre aber erforderlich:

*„Insbesondere gehört zur Handlungsfreiheit auch das Grundrecht des Bürgers, nur auf Grund solcher Rechtsvorschriften zu Steuern **herangezogen** zu werden, die formell und materiell der Verfassung gemäß sind und deshalb zur verfassungsmäßigen Ordnung gehören.“ (BVerfG 1 BvR 413/60, C I 1) (Hervorhebung nur hier).*

Der BFH hat in I R 44/05 ff. anders als er vorgibt überhaupt nicht über das tatsächliche Verwaltungshandeln und die Heranziehung zur Kirchensteuer judiziert (z.B. indem er die Vergleichsberechnung übergangen hat), sondern nur Vorschriften zum besonderen Kirchgeld interpretiert.

Die Rechtsprechung des BFH in I R 44/05 ff und damit auch in I B 28/18 ist nicht dazu geeignet, die Heranziehung zum besonderen Kirchgeld per Vergleichsberechnung zu begründen.

<sup>102</sup> Auch das KiStG NRW unterscheidet begrifflich zwischen der „Erhebung“ der Steuern (§ 4) und der „Heranziehung“ des Steuerpflichtigen (§ 14), ebenso z.B. auch Bayern (Art 4 vs. 14, 15 KirchStG) oder BaWü (§ 5 vs. §§ 3, 6 KiStG)

<sup>103</sup> So z.B. für Sachsen-Anhalt der „RdErl. des MF vom 22. 12. 1992 - 42 - S 2446-1 (MBI. LSA 1993, 471) und für Sachsen „Sächsisches Staatsministerium der Finanzen vom 27. April. 1992 - 32 - S 2446-1 - 6069 (BStBl. 1992 I, 341)“.

<sup>104</sup> § 4 AVKirchStErhebG

<sup>105</sup> Erlass des FinMin NRW vom 08.08.2001 - S 2440 - 1/18 - V B 2, Ziffer 2.

den oder zu legitimieren, weil sie dazu absolut nichts aussagt. Auf die Höhe der KiEST kommt es dabei nicht an, weil die Kirche Auswirkungen des ESt-Tarifs auch aus Freibeträgen hinnehmen muss (BVerfG 2 BvR 443/01 - B 2 b) aa) 3), m.w.N.).

Gleiches gilt für die darauf aufbauenden Entscheidungen der unteren Gerichte.

### 5.3 AO geht der Vergleichsberechnung vor

Das Verfahren der Vergleichsberechnung, auf dem bundesweit die Heranziehung zum besonderen Kirchgeld nach Landesrecht gründet, entspricht nicht den Bestimmungen der AO.

Die Vergleichsberechnung besagt regelmäßig: „Festgesetzt wird höhere Betrag“ aus KiEST und besonderem Kirchgeld.

Nach §§ 1, 3 und 155 AO werden aber keine Beträge, sondern Steuern festgesetzt. Für die Festsetzung und damit die Berechnung einer Steuer mit Bemessungsgrundlage und Steuerartif nach § 155 ff. AO muss ein gültiger Steueranspruch nach § 37 AO vorliegen, und dieser entsteht nach § 38 AO durch den gesetzlichen Tatbestand, unter den der betreffende Lebenssachverhalt subsumiert wurde.

Die fiktive Berechnung einer Steuer ist keine Besteuerungsgrundlage<sup>106</sup> i.S. der AO. Die Vergleichsberechnung begründet keinen Steueranspruch i.S. §§ 37, 38 AO. Die Auswahl einer von mehreren Steuern nach rechnerischer Betragshöhe widerspricht dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Steuer (§ 3, § 38 AO) sowie dem der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 AO).

An dieser Rechtswidrigkeit ändert die staatliche Genehmigung der Vergleichsberechnung nichts<sup>107</sup>. In dieser Normenkollision geht Bundesrecht jeder Rangordnung dem Landesrecht vor (Art. 31 GG; BVerfG 2 BvN 1/95, Ziffer C I 1).

### 5.4 Rechtsprechung zur Vergleichsberechnung

Kein Gericht hat je die Verfassungsmäßigkeit der Vergleichsberechnung geprüft oder gar bestätigt<sup>108</sup>; wohl weil ihre Verfassungswidrigkeit zu offensichtlich ist. Damit ist die o.a. Vorgabe „nur auf Grund solcher Rechtsvorschriften herangezogen werden, die der Verfassung gemäß sind“ nicht erfüllt, zumindest nicht positiv bestätigt.

Der BFH hat ihre steuerbegründende Wirkung in I S 24/13 verneint.

a) Es ist sehr zu bezweifeln, dass diese Vergleichsberechnung der Verfassung gemäß ist. Sie bestimmt, dass der Bürger zu einer eigenständigen<sup>109</sup> Steuer A allein deshalb herangezogen wird, weil diese höher ist, als eine andere gleichermaßen zulässige Steuer B. Dies ist

---

<sup>106</sup> „Besteuerungsgrundlage(n)“ sind die tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und für die Bemessungsgrundlage der Steuer maßgebend sind. Für die KiEST ist dies die anteilige Einkommensteuer aufgrund des Eigenverdienstes, für das besondere Kirchgeld das gemeinsam zu versteuernde Einkommen, aber nicht bei Eigenverdienst (BVerwG VII C 48.73, Ziff. II 4 c).

<sup>107</sup> Die staatliche Genehmigung kann verfassungswidrige kirchliche Bestimmungen weder erlauben noch heilen (OVG Schleswig-Holstein, 2 L 11/99), und schon gar nicht entgegen § 31 BVerfGG.

<sup>108</sup> Anders als manchmal behauptet, hat der BFH in I B 18/01 nicht die Vergleichsberechnung bestätigt, sondern nur die Kirchgeldtabelle.

<sup>109</sup> BFH I R 76/04, Ziff. II 3 b) aa) bzw. Rn. 27 bezeichnet das besondere Kirchgeld als eigenständige Steuer. Ebenso sagt BFH I B 109/12, dass KiEST und besonderes Kirchgeld lt. BVerfG aufgrund der Fallkonstellation strikt getrennt seien.

kein sachgerechter Besteuerungsmaßstab<sup>110</sup>, weil der Besteuerungsmaßstab allein aufgrund des Besteuerungsergebnisses ausgewählt wird. Was bei glaubensverschiedener Ehe sachgerecht ist, steht in den tragenden Gründen und im Obiter dictum von BVerfG 1 BvR 606/60. Diesen verfassungsrechtlichen Klärungen widerspricht die Vergleichsberechnung. Diese Vergleichsberechnung widerspricht auch dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (§§ 3, 38 AO) sowie dem der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 AO) (dazu nachstehend). Die Vergleichsberechnung hebelt mit einen Zahlenvergleich die Rechtsprechung des BVerfG und die Grundsätze der Besteuerung aus, und das BVerfG lässt sich das gefallen.

b) Lt. BFH I S 24/13<sup>111</sup> hebt die Vergleichsberechnung nicht die strikte Trennung von KiEST und besonderem Kirchgeld auf, die schon im KiStG BaWÜ zum Ausdruck komme und die lt. BVerfG 1 BvR 606/60 darin begründet ist, dass das besondere Kirchgeld sich „nur für diese Fallkonstellation“ „mangels eigenen Einkommens kirchensteuerfrei“ am Lebensführungsaufwand orientiert (BFH, I B 109/12, Ziff. II 2 b, zweiter Absatz). Andere Entscheidungen zur Vergleichsberechnung gibt es nicht.

Diese Entscheidung I S 24/13 mit I B 109/12 bezieht sich auf das besondere Kirchgeld der Evang. Landeskirche in Baden (EKIBA; die dortigen Bestimmungen (KiStG, KiStO, KiStB, Vergleichsberechnung) sind aber den hier relevanten (KiStG NRW, Bestimmungen der EKIR) inhaltlich gleich.

c) Die genannten Rechtssätze aus I B 109/12 mit I S 24/13 betreffen das besondere Kirchgeld im Allgemeinen und nicht nur das sog. negative Kirchgeld, wie manchmal behauptet wird.

Der Beschluss I B 109/12 bezieht sich nach dem Wortlaut des Beschlusses in seinem Abschnitten II 2 a und b) mit „allerdings“ auf das besondere Kirchgeld im Allgemeinen<sup>112</sup> und nicht auf das sog. „negative“ Kirchgeld.

Etliche Gerichte haben den Beschluss I B 109/12 bei Entscheidungen zum „normalen“ besonderen Kirchgeld herangezogen<sup>113</sup>. Der EGMR hat in seinem Urteil 10138/11 konstatiert, dass das besondere Kirchgeld nur im Falle „no income“ erhoben werden darf und verweist dazu auf BFH I B 109/12 (Ziff. 12, 57, 58).

## 6 § 31 BVerfGG nicht beachtet

Der BFH hat in seiner Rechtsprechung zum besonderen Kirchgeld bei Eigenverdienst entgegen § 31 BVerfGG seine Bindung an die tragenden Gründe von BVerfG 1 BvR 606/60 nicht beachtet, bei entsprechendem Klägervorbringen (I B 103/17, I B 27/18, I B 28/18) aber auch nicht verneint.

Diese tragenden Gründe besagen im Kern, dass die Kirche wegen des Grundsatzes der Individualbesteuerung ein eigenes Einkommen des kirchenangehörigen Ehegatten per KiEST besteuern „muß“ und dass diesem nicht das Einkommen des konfessionslosen Ehepartners hinzurechnen darf - was ja mittels der Kirchgeldtabelle entgegen BVerwG VII C 48.73 Ziff. II

<sup>110</sup> Siehe dazu z.B. BVerfG 1 BvL 8/05.

<sup>111</sup> Anhörungsrüge zu BFH I B 109/12.

<sup>112</sup> I B 109/12 beruft sich in Ziff. II 2 b) auf BVerfG 1 BvR 606/60. Das BVerfG kannte 1965 kein „negatives Kirchgeld“.

<sup>113</sup> z.B. FG Stuttgart 10 K 3261/14, FG Hamburg 3 K 167/15, 3 K 140/19, Sächs. FG 3 K 502/13, FG Thüringen 2 K 39/15, VG Oldenburg 2 A 4102/16, FG München 1 K 382/17, 1 K 708/17, FG Münster 4 K 3907/16.

4 c praktiziert wird.

Der **Berichterstatter** scheint hier ebenfalls § 31 BVerfGG nicht beachten zu wollen, obwohl wir dazu bereits dezidiert vorgetragen haben.

## 7 Fazit

Ein Leitsatz kann per se nichts begründen. Der Leitsatz von I B 28/18 entspricht weder der Rechtslage noch dem Inhalt des Beschlusses.

Der Beschluss I B 28/18 ist verworren. Die ihm zugrunde liegende Rechtsprechung beruht auf dem Übersehen einschlägiger Vorschriften (zur KiESt, Vergleichsberechnung, AO, § 31 BVerfGG) sowie Falschzitaten und Fehlnachweisen (qualifizierte Rechtsfehler). Der Berichterstatter scheint dies bewusst wiederholen zu wollen.

Eine verfassungskonforme Auslegung des KiStG anhand der tragenden Gründe insbes. von BVerfG 1 BvR 606/60 würde dies lösen. Eine solche gehört nach § 31 BVerfGG ohnehin zu den Amtspflichten.

(Unterschrift)