Richtlinien, Erläuterungen und Hinweise zum Kirchensteuerrecht (Kirchensteuerrichtlinien 1992)[1, 2]

(GVOBl. 1992 S. 17)[3]

1 Red. Anm.: Die in den Kirchensteuerrichtlinien 1992 zitierten Rechtsnormen stimmen zum Teil nicht mehr mit den aktuellen Fassungen überein. Die Kirchensteuerrichtlinien werden daher überarbeitet und neu gefasst.

2 Red. Anm.: Die Richtlinien gelten auf dem Gebiet der ehemaligen Nordelbischen Ev.-Luth. Kirche bis zu einer anderweitigen Regelung durch die Evangelisch-Lutherische Kirche in Norddeutschland weiter, soweit sie der Verfassung, dem Einführungsgesetz und den weiteren von der Verfassunggebenden Synode beschlossenen Kirchengesetzen nicht widersprechen oder im Einführungsgesetz keine abweichende Regelung getroffen wird, vgl. Teil 1 § 2 Absatz 2 des Einführungsgesetzes vom 7. Januar 2012 (KABl. S. 30, 127, 234) in der jeweils geltenden Fassung fort.

3 Red. Anm.: Die Kirchensteuerrichtlinien wurden undatiert bekannt gemacht.

Das Nordelbische Kirchenamt hat nach Artikel 102 Absatz 3 der Verfassung der Nordelbischen Ev.-Luth. Kirche vom 12. Juni 1976, zuletzt geändert durch das Kirchengesetz vom 21. November 1990 (GVOBl. S. 313), die nachstehenden Richtlinien, Erläuterungen und Hinweise zum Kirchensteuerrecht (Kirchensteuerrichtlinien 1992) beschlossen. Sie treten am 3. Februar 1992 in Kraft; gleichzeitig treten die Kirchensteuerrichtlinien 1980 außer Kraft.

Einführung

Die Kirchensteuerrichtlinien 1992 passen die Kirchensteuerrichtlinien 1980 der zwischenzeitlichen Rechtsentwicklung durch Gesetzgebung und Rechtsprechung an. Sie ergänzen und erläutern auf der Grundlage des Verfassungsrechts in Staat und Kirche vor allem Kirchensteuerordnung und Kirchensteuerbeschluss und sollen eine einheitliche Handhabung des geltenden Kirchensteuerrechts im Bereich der NEK sicherstellen. Sie enthalten Regelungen und Hinweise allgemeiner Art, welche die Anwendung des geltenden Rechts durch die zuständigen kirchlichen Stellen erleichtern sollen. Ferner sind im Anhang die in der Inhaltsübersicht angegebenen staatlichen Erlasse abgedruckt.

Inhaltsübersicht

I. Rechtsquellen
- A. Bundesrecht
- B. Staatliches Recht für den Bereich der Freien und Hansestadt Hamburg
- C. Staatliches Recht für den Bereich des Landes Schleswig-Holstein
- D. Staatliches Recht für den Bereich des Landes Niedersachsen
- E. Kirchliches Recht

II. Grundsätzliche Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zur verfassungsrechtlichen Stellung von Staat und Kirche im Hinblick auf die Garantie eines geordneten Besteuerungsverfahrens

III. Kirchensteuerpflicht
1. Allgemeines
2. Kirchensteuerpflicht Minderjähriger
3. Kirchensteuerpflicht trotz unterbliebener Konfirmation
4. Kirchensteuerpflicht bei beschränkt steuerpflichtigen Personen
5. Mitglieder der Ev.-Luth. Freikirchen und der Ev.-Ref. Kirche
6. Remonstrantisch-reformierte Kirche
7. Baptisten, Mennoniten, Methodisten

8. Dänische Kirche in Südschleswig e.V.
9. Sonstige Glaubensgemeinschaften
10. Alt-Katholische Kirche
11. Europäisch-festländische Brüderunität (Herrnhuter Brüdergemeinde)
12. Beamte, Soldaten und andere Arbeitnehmer, die ins Ausland versetzt sind
13. Religionsbezeichnungen auf den Besteuerungsunterlagen
14. Eintragung der Religionszugehörigkeit auf der Lohnsteuerkarte
15. Kirchensteuerpflicht bei der Kirchensteuer vom Grundeigentum
16. Kirchensteuerpflicht in glaubens- und konfessionsverschiedenen Ehen
17. Beginn und Ende der Kirchensteuerpflicht

IV. Kirchensteuerberechtigung

V. Das staatliche Kirchensteuer-Einzugsverfahren

1. Kircheneinkommen- (lohn-)steuer
2. Kirchensteuer bei Pauschalierung der Lohnsteuer
3. Lohn-/Kirchenlohnsteuer-Jahresausgleich
4. Kappung der Kirchensteuer
5. Mindestkirchensteuer in Schleswig-Holstein/Mindestbetragskirchensteuer
6. Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe
7. Kirchenlohnsteuer am Ort der Betriebstätte
8. Höhe der Kircheneinkommensteuer bei mehrfachem Wohnsitz
9. Ausgleich der veranlagten Kircheneinkommensteuer bei mehrfachem Wohnsitz
10. Veranlagung zur Kirchensteuer bei Wohnsitzverlegung von einem Bundesland in ein anderes sowie bei Wechsel der örtlichen Zuständigkeit
11. Ausgleich der Kirchenlohnsteuer mit anderen Gliedkirchen (Clearing-Verfahren)
12. Verteilung des Kirchensteueraufkommens aus dem staatlichen Kirchensteuereinzugsverfahren an die NEK und die anderen beteiligten Kirchen
13. Verteilung des Kirchenlohnsteueraufkommens der Bundeswehrangehörigen

VI. Erhebung von örtlichen Kirchensteuern

1. Allgemeines
2. Kirchensteuern vom Grundeigentum
3. Festes (gleiches) oder gestaffeltes Kirchgeld
4. Kirchensteuerbeschluss
5. Kirchensteuerbescheid
6. Aufsichtliche Genehmigung der Kirchensteuerbeschlüsse

VII. Billigkeitsmaßnahmen

1. Allgemeines
2. Zuständigkeiten
3. Entscheidungsgrundsätze
4. Mitteilung der Entscheidung an Finanzamt und Steuerpflichtigen

VIII. Sonstiges

1. Kirchensteuer-Erstattungen
2. Niederschlagung
3. Steuergeheimnis
4. Abzug gezahlter Kirchensteuern als Sonderausgaben
5. Rechtsbehelfe/Rechtsmittel
6. Rechtsstreitigkeiten vor Gerichten
7. Kirchensteuerausschüsse

IX. Anlagen

1. Muster für den Kirchensteuerbeschluss
2. Muster für die Mitteilung der örtlich erhobenen Kirchensteuern
3. Muster für einen Kirchengrundsteuerbescheid
4. Muster einer Rechtsbehelfsbelehrung für Kirchensteuerbescheide
5. Muster einer Rechtsmittelbelehrung für Widerspruchs- und Beschwerdeentscheidungen in Schleswig-Holstein
6. Muster eines Antrages auf Teilerlass von Kirchensteuern bei unterschiedlichem Hebesatz zwischen Wohnort und Betriebstätte

X. Anhänge

1–10 Erlasse aus den Bereichen der Freien und Hansestadt Hamburg und des Landes Schleswig-Holstein

XI. Abkürzungsverzeichnis

I. Rechtsquellen

A. Bundesrecht

a) Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949 (BGBl. I S. 1), zuletzt geändert durch Gesetz vom 6. Dezember 1990 (BGBl. I S. 1354)

b) Abgabenordnung (AO 1977) vom 16. März 1976 (BGBl. I S. 613), zuletzt geändert am 17. Dezember 1990 (BGBl. I S. 2847)

c) Einkommensteuergesetz, zuletzt geändert durch das Gesetz vom 13. Dezember 1990 (BGBl. I S. 2775)

d) Lohnsteuerrichtlinien, zuletzt geändert am 3. Oktober 1989 (BAnZ Nr. 198a)

e) Verwaltungsgerichtsordnung vom 21. Januar 1960 (BGBl. I S. 17), zuletzt geändert am 19. März 1991 (BGBl. I S. 686)

B. Staatliches Recht für den Bereich der Freien und Hansestadt Hamburg

a) Kirchensteuergesetz vom 15. Oktober 1973 (HmbGVBl. S. 431/BStBl. 1974 I S. 342), zuletzt geändert am 21. Januar 1991 (HmbGVBl. Nr. 3, S. 21/GVOBl. S. 109)

b) Gesetz über die Verleihung der Rechte einer Körperschaft des öffentlichen Rechts an Religionsgesellschaften und Weltanschauungsvereinigungen vom 15. Oktober 1973 (HmbGVBl. S. 434/KGVOBl. S. 292)

c) Gesetz über den Austritt aus Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts vom 5. März 1962 (HmbGVBl. S. 65/KGVOBl. S. 43) in der Fassung des Änderungsgesetzes vom 14. November 1977 (HmbGVBl. S. 357/GVOBl. 1978 S. 41)

d) Verordnung über die Verwaltung von Kirchensteuern durch staatliche Behörden in der Freien und Hansestadt Hamburg vom 14. Dezember 1976 (HmbGVBl. S. 254/ GVOBl. 1977 S. 67)

e) Verordnung über den Kirchensteuerabzug vom Arbeitslohn bei Arbeitnehmern, die in Hamburg weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben (Lohnabzugsverordnung) vom 18. Dezember 1973 (HmbGVBl. S. 534/KGVOBl. 1974 S. 31)

f) Verordnung über die Religionsgesellschaften und Weltanschauungsgemeinschaften des öffentlichen Rechts in Hamburg vom 23. Januar 1979 (HmbGVBl. S. 37)

g) Verordnung über die Erstreckung des Rechts zur Erhebung von Kirchensteuern auf Religionsgesellschaften vom 14. Dezember 1975 (HambGVBl. S. 303), zuletzt geändert am 12. April 1988 (HmbGVBl. S. 41)

h) Erlass der Fin.-Behörde HH vom 17. September 1981 – 51 – S 2440-12/79, betr. Kirchgeld in glaubensverschiedenen Ehen – Anhang 1

i) Erlass der Fin.-Behörde HH vom 8. Juli 1986 – 51-S 2442-1/85, betr. Kinderkomponente beim Kirchgeld in glaubensverschiedenen Ehen – Anhang 2

j) Erlass der Fin.-Behörde HH vom 26. Januar 1988 – 51-S 2447-1/88, betr. Kirchensteuerfestsetzung in Fällen von konfessionsverschiedenen Ehen, in denen die Religionsgesellschaft eines Ehegatten die Verwaltung der Kirchensteuer nicht auf die Finanzbehörden übertragen hat – Anhang 3

k) Erlass der Fin.-Behörde HH vom 31. März 1978 – 52-S 2440-13/76, betr. Zwölftelung der Kirchensteuer bei Kirchenaustritt – Anhang 4

l) Erlass der Fin.-Behörde HH vom 16. Dezember 1955 – 54-S 2270-73, betr. Veranlagung und Erhebung der Kirchensteuer bei Wechsel des Wohnsitzes - Anhang 5

m) Verfügung der OFD HH vom 3. November 1954 – S 2270-34-St 23, betr. Kirchensteuerpflicht bei ausländischen Staatsangehörigen – Anhang 6

C. Staatliches Recht für den Bereich des Landes Schleswig-Holstein

1. Staat und Kirche

Vertrag zwischen dem Land Schleswig-Holstein und den evangelischen Landeskirchen in Schleswig-Holstein vom 23. April 1957 nebst Zusatzvereinbarung vom 23. April 1957 (GVOBl. Schl.-H. S. 73/KGVOBl. S. 31)

2. Staatliches Recht

a) Gesetz über die Erhebung von Kirchensteuern im Lande Schl.-H. vom 15. März 1968 (GVOBl. Schl.-H. S. 81/KGVOBl. S. 66), zuletzt geändert durch Gesetz vom 16. Dezember 1985 (GVOBl. Schl.-H. S. 435/GVOBl. 1986 S. 63)

b) Ausführungsgesetz zur Verwaltungsgerichtsordnung vom 6. März 1990 (GVOBl. Schl.-H. S. 226)

c) Gesetz über den Austritt aus Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts vom 8. Dezember 1977 (GVOBl. Schl.-H. S. 491/GVOBl. 1978 S. 95) nebst Ausführungserlass des Innenministers des Landes Schl.-H. vom 9. Dezember 1977 – IV 270 c-1020

d) Landesverordnung zur Durchführung des Gesetzes über die Erhebung von Kirchensteuern im Lande Schl.-H. vom 3. April 1968 (GVOBl. Schl.-H. S. 100/ KGVOBl. S. 68)

e) Erlass des Finanzministers (FinMin) des Landes Schl.-H. vom 7. Juni 1968 – S 2440-30 VI 32, betr. Kirchensteuerpflicht bei Soldaten, Beamten und Arbeitnehmern im Ausland – Anhang 7

f) Erlass des FinMin des Landes Schl.-H. vom 18. September 1979 – S 2447-4 VI 370a, betr. getrennte Abführung der Kirchensteuer nach Konfessionen – Anhang 8

g) Erlass des FinMin des Landes Schl.-H. vom 28. Dezember 1955 – S 2270-151 II/32, betr. Kirchensteuererhebung bei Wohnsitzverlegung von veranlagten Steuerpflichtigen (BStBl. 1956 II S. 3) – Anhang 9

h) Erlass des FinMin des Landes Schl.-H. vom 12. Januar 1987 – VI 370 a – S 2440-25, betr. Kirchensteuererhebung in glaubensverschiedenen Ehen – Anhang 10

i) Erlass des FinMin des Landes Schl.-H. vom 23. Mai 1956 – S 2270-201 - II/32 betr. Kirchensteuerpflicht von Mitgliedern der Kirche von England – Anhang 11

D. Staatliches Recht für den Bereich des Landes Niedersachsen

a) Gesetz über die Erhebung von Steuern durch Kirchen, andere Religionsgemeinschaften und Weltanschauungsgemeinschaften (Kirchensteuer-Rahmengesetz) vom 10. Februar 1972, zuletzt geändert am 10. Juli 1986 (Nieders. GVOBl. S. 281)

b) Gesetz über den Austritt aus Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts in Niedersachsen (Kirchenaustrittsgesetz) vom 4. März 1973 (Nieders. GVOBl. S. 221/ Kirchl. Amtsbl. Hannover S. 118), zuletzt geändert am 20. April 1978 (Nieders. GVOBl. S. 329/Kirchl. Amtsbl. Hannover S. 70)

c) Kirchensteuer-DV vom 8. Dezember 1972 (Nieders. GVOBl. S. 492), zuletzt geändert mit der zweiten Kirchensteuer-DV vom 2. Juli 1982 (Nieders. GVOBl. S. 272)

E. Kirchliches Recht

(nds = gilt nur für den niedersächsischen Teil der NEK)

a) Verfassung der NEK nebst Einführungsgesetz vom 12. Juni 1976, zuletzt geändert am 21. November 1990 (GVOBl. S. 313)

b) Kirchensteuergesetz der Nordelbischen Ev.-Luth. Kirche (Kirchensteuerordnung) vom 8. Oktober 1978 (GVOBl. S. 409), zuletzt geändert am 21. November 1990 (GVOBl. 1991 S. 53)

c) Kirchengesetz über Art und Höhe der Kirchensteuern (Kirchensteuerbeschluss), zuletzt geändert am 21. November 1990 (GVOBl. 1991 S. 53)

d) Kirchengesetz über die Finanzverteilung in der NEK (Finanzgesetz) vom 17. Januar 1985 (GVOBl. S. 73)

e) Kirchengesetz der EKD über die Kirchenmitgliedschaft, das kirchliche Meldewesen und den Schutz der Daten der Kirchenmitglieder (Kirchengesetz über die Kirchenmitgliedschaft) vom 10. November 1976 (GVOBl. 1978 S. 107)

f) Kirchengesetz über die Zustimmung zum Kirchengesetz der EKD über die Kirchenmitgliedschaft, das kirchliche Meldewesen und den Schutz der Daten der Kirchenmitglieder vom 18. Februar 1978 in der Fassung der Bekanntmachung vom 24. Februar 1989 (GVOBl. S. 61)

g) Kirchengesetz der Konföderation der Ev. Kirchen in Niedersachsen über die Erhebung von Kirchensteuern in den ev. Landeskirchen (gemeinsame KiStO) vom 14. Juli 1972 (Kirchl. Amtsbl. Hannover S. 107/BStBl. 1974 I S. 351) – nds

h) Kirchgeldordnung der ev. Landeskirchen Hannovers vom 19. Dezember 1974 (Kirchl. Amtsbl. Hannover 1975 S. 42), zuletzt geändert am 19. Juli 1984 (Kirchl. Amtsbl. Hannover S. 157) – nds

i) Rechtsverordnung über Aufteilung und Verwendung der Kirchenlohnsteuer der Angehörigen der personalen Seelsorgebereiche vom 14. Januar 1986 (GVOBl. S. 17)

j) Auswertungsverordnung vom 5. Dezember 1978 (GVOBl. 1979 S. 1)

k) Richtlinien zur Verrechnung der Kirchenlohnsteueranteile zwischen den Gliedkirchen der EKD vom 24./25. Oktober 1975 (Amtsbl. EKD 1976 S. 1) i. d. F. der Änderungsrichtlinien vom 1. November 1986 (Amtsbl. EKD 1986 S. 485)

l) Rechtsverordnung über das Kirchenbuch- und Meldewesen sowie zur Kirchenmitgliedschaft (KMKMVO) vom 17. Februar 1989 (GVOBl. S. 62)

m) Verordnung zum Kirchengesetz über die Kirchenmitgliedschaft vom 21. Juni 1985 (GVOBl. S. 252)

II. Grundsätzliche Entscheidungen des BVerfG zur verfassungsrechtlichen Stellung von Staat und Kirche im Hinblick auf die Garantie eines geordneten Besteuerungsverfahrens

Das Bundesverfassungsgericht hat in zahlreichen Entscheidungen zu den verfassungsrechtlichen Grundlagen des kirchlichen Besteuerungsverfahrens Stellung genommen; einigen dieser Entscheidungen zufolge gilt danach u. a. Folgendes:

1. „Art. 140 GG in Verbindung mit Art. 137 Absatz 6 WRV verleiht den Religionsgesellschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, das Recht der Steuererhebung aufgrund der bürgerlichen Steuerlisten nach Maßgabe der landesrechtlichen Bestimmungen. Dieses Recht schließt die Verpflichtung des Staates ein, die Voraussetzungen für die Steuererhebung durch Erlass von Landesgesetzen zu schaffen und dabei die Möglichkeit einer zwangsweisen Beitreibung vorzusehen.“

(BVerfGE 19, 206 (217) und 73, 388 (398, 399)).

2. „Die Kirchensteuererhebung gehört zu den gemeinsamen Angelegenheiten von Staat und Kirche, weil der Staat den Religionsgesellschaften zur Beitreibung den Verwaltungszwang zur Verfügung stellt. Für die Kirchensteuer ist die staatliche Normierung konstitutiv."

   (BVerfGE 19, 206 (398, 399)).

3. „Nach Art. 137 Absatz 6 WRV in Verbindung mit Art. 137 Absatz 5 WRV behalten die Kirchen und Religionsgesellschaften, die bereits Träger des Besteuerungsrechts waren, dieses Recht weiterhin. Diese Vorschrift sollte nach der Entstehungsgeschichte das Recht, Kirchensteuern zu erheben, angesichts gewisser kirchenfeindlicher Bestrebungen verfassungsrechtlich sichern, nicht aber das übernommene Recht von einer neu zu erlassenden landesrechtlichen Regelung abhängig machen."

   (BVerfGE 19, 253 (257)).

4. „Der Landesgesetzgeber kann sich bei der ihm danach obliegenden Regelung des Kirchensteuerrechts auf die allgemeine Ermächtigung zur Erhebung von Kirchensteuern – unter bestimmten Genehmigungsvorbehalten – beschränken und die Einzelregelung des formellen und materiellen Kirchensteuerrechts den steuerberechtigten Religionsgesellschaften innerhalb der Schranke des für alle geltenden Gesetzes überlassen. Er kann die Kirchensteuererhebung aber auch näher gesetzlich vorformen und regeln."

   (BVerfGE 73, 388 (399)) .

5. „Die Kirchensteuer kann sich hinsichtlich des Steuersatzes an die Staatssteuern in Form von Zuschlägen anschließen oder auf einem anderen System, wie zum Beispiel der Festsetzung nach Einheitssätzen oder Einschätzung, beruhen."

   (BVerfGE 19, 206 (258); 73, 388 (399)).

6. „In jedem Falle müssen sich die staatlichen Kirchensteuergesetze und Kirchensteuerordnungen im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung des Grundgesetzes halten."

   (BVerfGE 19, 206 (236, 237)).

   „Die Befugnis zur Erhebung von Kirchensteuern ist ein vom Staat abgeleitetes und in den weltlichen Bereich hineinwirkendes Hoheitsrecht (BVerfGE 18, 392 (396); 19, 206 (218); 19, 248 (251 ff.)).

   Sie kann von den Kirchen nicht anders, als wenn der Staat sie selbst ausüben würde, nur in Einklang mit der grundgesetzlichen Ordnung, vor allem mit den Grundrechten, in Anspruch genommen werden."

   (BVerfGE 30, 422).

7. „All dies ist (…) entschieden, entschieden im Blick auf die durch das Grundgesetz geschaffene Rechtslage, entschieden in Bezug auf die Stellung von Staat und Kirche, wie sie von der Verfassung anerkannt wird und auch für den Landesgesetzgeber maßgebend ist (vergleiche BVerfGE 19, 206 (218 ff.); 253 (258) ff.)). Die darin gegebene Begründung des Bundesverfassungsgerichts legt allein die Anforderungen fest, die das GG und die in dieses inkorporierten Kirchensteuerbestimmungen der Weimarer Verfassung an den Landesgesetzgeber stellen; sie umreißt dessen verfassungsrechtliche Position im Blick auf die staatliche Befugnis zur Regelung der Kirchensteuer und macht gleichzeitig den Zusammenhang mit der Garantie der Eigenständigkeit der Kirche deutlich."

   (BVerfGE 73, 388 (399, 400)).

8. „Die verfassungsmäßige Verpflichtung des Staates begründet zugleich die Pflicht, in Rechtsetzung und Vollzug die Möglichkeit geordneter Verwaltung der Kirchensteuer sicherzustellen; denn nur unter dieser Voraussetzung kann die Gewährleistung des Art. 137 Absatz 6 WRV ihre Wirkung voll entfalten. Soweit diese verfassungsrechtliche Verpflichtung es notwendig macht, kann sie zu einer Einschränkung der Glaubens- und Bekenntnisfreiheit führen, dies freilich nur, wenn die Beschränkung und ihre Auswirkungen auf den Vollzug der Besteuerung in angemessenem Verhältnis zueinander stehen."

   (BVerfGE 44, 37 (57)).

9. „Die auf gesetzlicher Grundlage beruhende Verpflichtung der Arbeitgeber, für ihre Arbeitnehmer die Kirchenlohnsteuer einzubehalten und abzuführen, verletzt keine Grundrechte der Arbeitgeber. Die Kirchensteuerverwaltung durch staatliche Finanzämter steht in Einklang mit der nach Art. 140 GG in Verbindung mit Art. 137 Absatz 6 WRV zulässigen Abhängigkeit der Kirchensteuer von der staatlichen Einkommensteuer (vergleiche BVerfGE 20, 43). (…) Soweit der Staat bei der Erfüllung dieser Förderungsmaßnahme private Arbeitgeber heranzieht und diese als Beauftragte des Steuerfiskus tätig werden lässt (BVerfGE 19, 226 (240)); Marré Hdb StaatskirchR II, 39 ff.), handelt es sich um die zulässige Indienstnahme Privater für öffentliche Aufgaben."

   (BVerfGE 44, 103).

10. „Die gesetzlich vorgesehene Eintragung der Religionszugehörigkeit auf der Lohnsteuerkarte steht mit dem Grundgesetz in Einklang. Da (…) die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Religionsgemeinschaft das maßgebliche Besteuerungsmerkmal darstellt, wird die Eintragung dieses Merkmals auf der Lohnsteuerkarte und die insoweit erfolgende Offenbarung der Zugehörigkeit durch die Garantie einer geordneten Besteuerung mit umfasst."

    (BVerfGE 49, 375).

III. Kirchensteuerpflicht

1. Allgemeines

(1) Kirchensteuerpflichtig sind nach § 3 Absatz 1 KiStO alle Kirchenmitglieder der NEK. Wer Kirchenmitglied der NEK ist, richtet sich nach deren innerkirchlichem Recht, soweit dabei die Grenzen des für alle geltenden Gesetzes eingehalten werden, also insbesondere die Glaubens- und Gewissensfreiheit des Einzelnen respektiert wird (BVerfGE 30, 415, 422; BStBl. II 1978, 273). Das Kirchenmitgliedschaftsrecht gehört also zu den eigenen Angelegenheiten der Kirchen.

(2) Voraussetzung für die Kirchenmitgliedschaft zur NEK sind Taufe, evangelische Bekenntniszugehörigkeit und Wohnsitz innerhalb der NEK. Maßgebend dafür sind folgende Bestimmungen:

a) Art. 5 Absatz 1 der Verfassung der NEK:

„Glieder der Nordelbischen Kirche sind alle getauften evangelischen Christinnen und Christen, die im Gebiet der Nordelbischen Kirche ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, es sei denn, dass sie einer anderen evangelischen Kirche oder Religionsgemeinschaft angehören."

b) Das Kirchengesetz der EKD über die Kirchenmitgliedschaft, das kirchliche Meldewesen und den Schutz der Daten (Kirchenmitgliedschaftsgesetz) vom 10. November 1976, das aufgrund des Zustimmungsgesetzes der NEK vom 18. Februar 1978 in der Fassung der Bekanntmachung vom 24. Februar 1989 (GVOBl. S. 61) auch für den Bereich der NEK gilt; § 1 Absatz 1 des Kirchenmitgliedschaftsgesetzes hat folgenden Wortlaut:

„Innerhalb der EKD sind Kirchenmitglieder die getauften evangelischen Christen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Bereich einer Gliedkirche der EKD haben, es sei denn, dass sie einer anderen evangelischen Kirche oder Religionsgemeinschaft angehören."

Das Bundesverfassungsgericht hat am 31. März 1971 – 1 BvR 744/67 (BVerfGE 30, 415) entschieden, dass die Anknüpfung der Kirchensteuerpflicht an innerkirchliche Regelungen, die die Kirchenmitgliedschaft von Taufe, Bekenntniszugehörigkeit und Wohnsitz anhängig machen, verfassungsrechtlich unbedenklich ist.

(3) Kirchensteuerpflichtig können nur natürliche Personen sein; juristische Personen dürfen grundsätzlich nicht zur Kirchensteuer herangezogen werden (BVerfGE 19, 223).

(4) Durch die auf Wunsch der Eltern erfolgte Taufe im Kindesalter wird jemand freiwillig Mitglied einer Gliedkirche der EKD (BVerfG vom 31. März 1971 – BvR 744/67, NJW 1971, 931). Für ihn gilt somit die Bestimmung des § 8 Absatz 1 KMG, wonach sich bei einem Wohnsitzwechsel in den Bereich einer anderen Gliedkirche die Kirchenmitgliedschaft in der neuen Gliedkirche der EKD fortsetzt.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang noch darauf, dass jemand, der konfirmiert worden ist, dadurch – im religionsmündigen Alter – seine mitgliedschaftliche Bindung zum Ausdruck gebracht hat (VG Berlin vom 28. Februar 1986 – VG 10 A 328.85).

(5) Wer als evangelischer Christ in den Bereich der NEK zuzieht, wird grundsätzlich deren Mitglied. Das folgt aus den §§ 8 und 9 des KMG: Eine bisherige evangelische Kirchenmitgliedschaft in einer anderen Gliedkirche der EKD setzt sich bei einem Wohnsitzwechsel in den Bereich der NEK hinein dort nach § 8 KMG fort, es sei denn, es erfolgt innerhalb eines Jahres nach Zuzug Anschluss an eine andere im Bereich der NEK bestehende evangelische Kirche oder Religionsgemeinschaft (Territorialprinzip).

Ferner erwerben zuziehende Evangelische, die keiner Gliedkirche der EKD angehören, die Kirchenmitgliedschaft der NEK nach § 9 KMG z. B. dann, wenn sie bisher Mitglied einer evangelischen Kirche im Ausland waren und sich gegenüber den staatlichen Meldebehörden im Bereich der NEK bei ihrem Zuzug als evangelisch bezeichnet haben; auch hier gilt wie bei einem Zuzug aus einer EKD-Mitgliedschaftskirche eine entsprechende Ein-Jahresfrist. Hinsichtlich der finnischen Staatsangehörigen vergleiche Abschnitt III Nummer 1 Absatz 10 Buchstabe c.

Die Bekenntnisangaben eines Ausländers gegenüber den staatlichen Meldebehörden und die daraus folgenden Konsequenzen hinsichtlich der Kirchensteuerpflicht genügt den verfassungsrechtlichen Erfordernissen (vergleiche Abschnitt III Nummer 1 Absatz 10 Buchstabe b).

(6) Mitglieder der NEK sind somit grundsätzlich alle „Evangelischen“ mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt innerhalb deren territorialen Grenzen. Das Wort „evangelisch“ ist die Bezeichnung der Kirchen der Reformation; die EKD, deren Gliedkirche die NEK ist, ist nach ihrem Selbstverständnis ein Bund lutherischer, reformierter und unierter Kirchen (Art. 1 EKD-Grundordnung). Die Frage nach der Bekenntniszugehörigkeit ist demnach keine Frage der kirchenrechtlichen Organisation, sondern allein des Bekenntnisinhalts (BFH vom 18. November 1977, BStBl. II 1978, 273), also kommt es allein darauf an, dass zwischen Kirche des bisherigen Wohnsitzes und NEK Bekenntnisverwandtschaft besteht, beide Kirchen also zur evangelischen Kirchenfamilie gehören.

(7) Nicht kirchensteuerpflichtig sind:

– Evangelische, die einer anderen evangelischen Kirche oder Religionsgemeinschaft angehören (Art. 5 Absatz 1 Verfassung der NEK),

– zuziehende Evangelische, die sich einer anderen evangelischen Kirche im Bereich der NEK anschließen und dies innerhalb eines Jahres nach Zuzug der nach kirchlichem Recht zuständigen Stelle nachweisen (§§ 8 und 9 KMG),

– Mitglieder der Dänischen Volkskirche, die sich nur „zeitweilig“ im Bereich der NEK aufhalten, weil sie in dieser Zeit Mitglieder der Dänischen Volkskirche bleiben (§ 1 des Erlasses Nr. 300 des Dänischen Kirchenministeriums vom 20. Mai 1987),

– Mitglieder der anglikanischen Kirche, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Schleswig-Holstein oder Hamburg haben (Erlass des FinMin des Landes Schleswig-Holstein vom 23. Mai 1956 – S 2270-201-II/32 und Rundverfügung der OFD Hamburg vom 3. November 1954 – S 2270-34-St 23).

(8) Durch die Konkordie reformatorischer Kirchen in Europa (Leuenberger Konkordie) vom 16. März 1973 haben die der Konkordie **zustimmenden** lutherischen, reformierten und aus ihnen hervorgegangen unierten Kirchen Kirchengemeinschaft erklärt. Damit ist evangelische Bekenntnisverwandtschaft gegeben. Der Leuenberger Konkordie haben folgende Kirchen zugestimmt:

Verzeichnis der zustimmenden Kirchen

1. Lippische Landeskirche, BRD
2. Evangelische Kirche von Kurhessen-Waldeck, BRD
3. Evangelische Landeskirche in Baden, BRD
4. Evangelisch-reformierte Kirche in Nordwestdeutschland, BRD
5. Eglise de la Confiession d'Augsbourg d'Alsace et de Lorraine
6. Rat der Brüderkirche in der CSSR
7. Evangelische Kirche von Westfalen, BRD
8. Reformierte Slowakische Kirche, CSSR
9. Evangelische Kirche in Berlin-Brandenburg (Berlin West)
10. Eglise Evangelique Lutherienne de France
11. Evangelische Kirche der Pfalz (Protestantische Landeskirche), BRD
12. Evangelische Kirche der Böhmischen Brüder, CSSR
13. Evangelisch-lutherische Landeskirche Schleswig-Holsteins, BRD[1]
14. Nederlandse Hervormde Kerk
15. Bund evangelisch-reformierter Kirchen Deutschlands
16. Evangelische Kirche in Hessen und Nassau, BRD
17. Den reformerte Synode i Danmark
18. Eglise Réformée de France
19. Eglise Protestante de Belgique
20. Generale Synode van de Gereformeerde Kerken in Nederland
21. Evangelische Kirche Augsburgischen Bekenntnisses in Polen
22. Eglise Råformåe d'Alsace et de Lorraine

---

1 Die vier selbstständigen Landeskirchen Schleswig-Holsteins, Hamburg, Eutin und Lübeck haben sich am 1. Januar 1977 zur Nordelbischen Evangelisch-Lutherischen Kirche zusammengeschlossen.

23. Reformierte Christliche Kirche in Jugoslawien
24. Evangelisch-Reformierte Kirche in Polen
25. Evangelische Kirche H. B. in Österreich
26. Evangelische Kirche im Rheinland, BRD
27. Evangelische Landeskirche in Württemberg, BRD
28. United Réformed Church in England and Wales
29. Eglise Réformée de Belgique
30. The Presbyterian Church in Ireland
31. Die Evangelische Landeskirche Anhalts, DDR
32. Die Evangelische Kirche in Berlin-Brandenburg, DDR
33. Die Evangelische Kirche des Görlitzer Kirchengebietes, DDR
34. Die Evangelische Landeskirche Greifswald, DDR
35. Die Evangelische Kirche der Kirchenprovinz Sachsen, DDR
36. Die Evangelisch-Lutherische Landeskirche Mecklenburgs, DDR
37. Die Evangelisch-Lutherische Landeskirche Sachsens, DDR
38. Die Evangelisch-Lutherische Kirche in Thüringen, DDR
39. Evangelical Presbyterian Church of Portugal
40. Schweizerischer Evangelischer Kirchenbund
41. Evangelische Kirche A. B. in der Sozialistischen Republik Slowenien (Jugoslawien)
42. Evang-Lutherse Kerk in het Koninkrijk der Nederlanden
43. Evangelisch-Lutherische Kirche in Oldenburg, BRD
44. Tavola Valdese, Italien
45. Evangelische (Lutherische) Synode deutscher Sprache im Vereinigten Königreich
46. Litauische Evangelisch-Lutherische Exilkirche
47. Iglesia Evangélica Española, Spanien
48. Evangelische Kirche A. B. in Österreich
49. Evangelisch-Lutherische Kirche in Italien
50. Estnische Evangelisch-lutherische Kirche, UdSSR
51. Evangelisch-Lutherische Kirche in Ungarn
52. Evangelische Kirche A. B. in der sozialistischen Republik Rumänien
53. Remonstrantse Broedershap in Holland
54. Evangelisch-lutherische Landeskirche in Braunschweig, BRD

55. Evangelisch-lutherische Kirche im Hamburgischen Staate, BRD[1]
56. Evangelisch-lutherische Landeskirche Eutin, BRD[1]
57. Evangelisch-lutherische Landeskirche Hannovers, BRD
58. Evangelisch-Lutherische Landeskirche Schaumburg-Lippe, BRD
59. Evangelisch-lutherische Kirche in Lübeck, BRD[1]
60. Kirchenbund Evangelisch-reformierter Gemeinden in der DDR
61. Evangelisch-lutherische Kirche Lettlands, UdSSR
62. Griechische Evangelische Kirche
63. Evangelisch-Reformierte Kirche in Litauen, UdSSR
64. The Church of Scotland
65. Evangelicka Crkya u SR Hrvarskoj, SR Bosni i Hercegovinie i SAP Yojvodni
66. The Congregational Union of Scotland
67. United Free Church of Scotland
68. Evangelisch-Lutherische Kirche Litauens, UdSSR
69. Presbyterian Church of Wales
70. Evangelisch-Lutherische Kirche in Bayern
71. Reformierte Kirche in Ungarn
72. Evangelisch-lutherische Kirche in den Kantonen Bern, Freiburg und Neuenburg
73. Schlesische Evangelische Kirche A. B., CSSR
74. Bund Evangelisch-lutherischer Kirchen in der Schweiz und im Fürstentum Liechtenstein
75. Iglesia Evangélica Valdense del Rio de la Plata (Uruguay/Argentinien)
76. Iglesia Evangélica del Rio de la Plata (Argentinien/Paraguay/Uruguay)
77. Lutheran Church in Ireland
78. Slowakische Evangelische Kirche A. B. in Jugoslawien
79. Slowakische Evangelische Kirche A. B. in der CSSR
80. Iglesia Evangelica Luterana Unida, Argentinien
81. Evangelische Kirche der Union-Deutschland

Die Mehrheit der skandinavischen Kirchen kann aus juristischen Gründen nicht formal die Leuenberger Konkordie unterzeichnen, da dies eine Verfassungsänderung dieser Staaten

1 Die vier selbstständigen Landeskirchen Schleswig-Holsteins, Hamburg, Eutin und Lübeck haben sich am 1. Januar 1977 zur Nordelbischen Evangelisch-Lutherischen Kirche zusammengeschlossen.

als Voraussetzung hätte. Sie beteiligen sich jedoch alle an dieser Arbeit und sind sowohl bei den Vollversammlungen wie in den Regionalgruppen vertreten.

(9) Bekenntnisverwandtschaft ist somit immer gegeben, wenn der Zuziehende Mitglied einer Kirche ist oder war, die das Bekenntnis der NEK teilt.

Das preuß. OVG hat in ständiger Rechtsprechung alle Kirchen als „evangelisch" angesehen, die sich zu den Grundsätzen der deutschen Reformation (Schrift- und Heilsprinzip) bekennen (preuß. OVG 54, 208; 56, 271; 64, 403, 415, 418; 69, 297; 79, 98; 83, 193). Diese Auffassung ist auch durch das Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 27. Februar 1973 – VI 52/70 Ki – bestätigt worden; dabei ist zur Begründung u. a. ausgeführt worden:

„Im Sinne des Kirchensteuerrechts „evangelisch" sind jedenfalls Lutheraner, Reformierte und Unierte (BFH vom 23. März 1962, BStBl. III, 280)."

Auch das Finanzgericht des Saarlands hat mit Urteil vom 28. Januar 1977 (EFG, 284) festgestellt, dass

„kein Verstoß gegen Grundrechtsnormen vorliegt, wenn die evangelischen Landeskirchen die Kirchenmitgliedschaft beim Wohnsitzwechsel unabhängig von der Frage der Bekenntnisidentität regeln, sofern die kraft Zuzugs erworbene Mitgliedschaft jederzeit durch einseitige Erklärung der Betroffenen beendet werden kann. (…) Damit wird die in Rede stehende innerkirchliche Regelung dem aus dem Grundgesetz resultierenden staatskirchenrechtlichen Grundsatz gerecht, dass keine Landeskirche jemanden, der in ihr Gebiet eintritt, automatisch und ohne Rücksicht auf seinen Willen eingliedern kann."

(10) Beispiele zur Bekenntnisverwandtschaft nach der Rechtsprechung:

a) **Zuzug in/aus dem Bereich einer unierten Kirche**

Angesichts der kirchenrechtlich geregelten „Erfassungsautomatik" kommt es auf die Frage der Bekenntnisidentität zwischen der Taufkirche und der Zuzugskirche nicht an. Von Bedeutung ist allein, dass die – freiwillig erworbene – Kirchenmitgliedschaft in einer Gliedkirche der EKD für den Fall eines Wohnsitzwechsels in den Bereich einer anderen Gliedkirche der EKD bereits potentiell die Mitgliedschaft in dieser umschließt, jede Gliedkirche der EKD sich insoweit bereits mit jeder anderen Gliedkirche der EKD als verbunden ansieht.

(VerwG Berlin vom 28. Februar 1986 – VG 10 A 328.85 – sowie FG Hamburg vom 24. Mai 1989 – EFG 1990, 263).

b) **Zuzug dänischer Staatsangehöriger in den NEK-Bereich**

„Die dänische Volkskirche, der sie bisher angehörten, ist keine evangelische Kirche im Bereich der NEK. Dem steht auch die dänische Staatsangehörigkeit nicht entgegen. Gründe, warum die für den Erwerb der Kirchenmitgliedschaft geltenden Regelungen – genauso wie die meisten vom Staat erlassenen Vorschriften – nicht auch Ausländern gegenüber gelten sollen, vermag die Kammer nicht zu erkennen (VerwG Schleswig

vom 2. Mai 1983 – 1 A 249/81).[1]" Die durch Zuzug erworbene Kirchenzugehörigkeit ist dann keine Zwangsmitgliedschaft, wenn der Kirchenangehörige durch die Taufe Kirchenmitglied geworden ist und sein Bekenntnis beibehalten hat, wenn zwischen der Kirche, deren Gebiet er verlassen hat und der Kirche, in deren Gebiet er verzogen ist, Bekenntnisidentität besteht und er ferner jederzeit die Möglichkeit hat, seine Mitgliedschaft zu beenden. Das gilt auch in den Fällen, in denen der zuziehende getaufte Christ Mitglied einer evangelischen Kirche im Ausland war. Einer besonderen Aufklärung des zuziehenden Ausländers über die kirchensteuerrechtlichen Folgen der Kirchenmitgliedschaft (...) bedarf es in solchen Fällen (jedenfalls) dann nicht, wenn – wie hier – beide Konfessionen eine Kirchensteuer erheben und der Zuziehende daher vom Bestehen der Kirchensteuerpflicht ausgehen muss. Ebenso wenig ist eine die mitgliedschaftliche Erfassung regelnde, die Kirchen des bisherigen und des neuen Wohnsitzes gleichermaßen bindende normative Grundlage erforderlich (...)." (BVerG vom 12. April 1991 – 8 C 62.88).

c) **Zuzug finnischer Staatsangehöriger**

Hinsichtlich des Territorialprinzips gilt das oben unter Absatz 5 Ausgeführte entsprechend (VerwG Schleswig vom 4. März 1987 – 1 A 56/84).

Ergänzend gilt die Vereinbarung zwischen der Ev.-Luth. Kirche Finnlands und der EKD vom 20. Mai 1977 (Amtsbl. EKD 373), in der u. a. festgestellt wird, dass evangelische Finnen mit der Begründung ihres Wohnsitzes im Bereich der EKD Kirchenmitglieder derjenigen Gliedkirche der EKD werden, in deren Bereich ihr Wohnsitz liegt (VerwG Schleswig vom 4. März 1987, a.a.O.).

d) **Zuzug röm.-kath. (hier beglischer) Staatsangehöriger**

Die Staatsangehörigkeit (Nationalität) hat keinen Einfluss auf die Kirchenzugehörigkeit. Angehöriger einer Kirche wird man durch die Taufe. Auch hier kommt es nicht auf das Land an, in dem die Taufe gespendet wurde.

Wer in ein fremdes Land kommt, muss sich in dessen Rechtsordnung einfügen. Er hätte, zumal wenn er noch Sprachschwierigkeiten hatte, sich über die Rechtslage erkundigen müssen. Nachdem er bei der Anmeldebehörde in ihm zuzurechnender Weise die Erklärung abgeben ließ, zur röm.-kath. (rk) Kirche zu gehören, muss er dies und auch eine evtl. verpasste Möglichkeit, sich durch Abgabe einer Kirchenaustrittserklärung von der Kirchensteuerpflicht entbinden zu lassen, gegen sich gelten lassen.
(FG Köln vom 26. Oktober 1988 – iiK 655/85)

e) **Zuzug röm.-kath. (hier mexikanischer) Staatsangehöriger**

„(...) die Klägerin hat nichts dafür dargetan, dass sie vor ihrer Heranziehung (...) zur Kirchensteuer nach mexikanischem oder deutschem Recht wirksam aus der Kirche

1 Vergleiche jedoch Abschnitt III Nummer 1 Absatz 5 und Absatz 7.

ausgetreten sei. Ihre Mitgliedschaft in der röm.-kath. Kirche bestand mithin auch nach der Übersiedelung in die Bundesrepublik Deutschland fort."

(OVG Lüneburg vom 28. Juli 1988 – 13 OVG A 30/87).

f) **Zuzug evangelischer (hier österreichischer) Staatsangehöriger**

„(...) die Klägerin ist in einer evangelischen Kirchengemeinde Österreichs mit gleichem Bekenntnisstand wie die Ev. Kirchengemeinde (...) getauft und durch ihren Zuzug nach (...) Mitglied dieser Kirchengemeinde geworden. Auf die Nationalität kommt es im Kirchensteuerrecht nicht an."

(FG Köln vom 31. August 1983 – XI K 114/83).

(11) In Hamburg wohnhafte Mitglieder der dänischen, norwegischen, schwedischen und finnischen Kirche können beantragen, dass die von ihnen entrichteten evangelischen Kirchensteuern an die betreffende skandinavische Kirchengemeinde in Hamburg abgeführt werden.

Der Antrag ist zu stellen an das Steuerdezernat des Nordelbischen Kirchenamtes – Außenstelle Hamburg.

(12) Doppelmitgliedschaften in der NEK sowie in anderen evangelischen Kirchen oder Religionsgemeinschaften können seit Inkrafttreten der NEK-Verfassung sowie des KMG nicht mehr begründet werden, da die Zugehörigkeit zu einer anderen Religionsgemeinschaft die Zugehörigkeit zur NEK ausschließt (vergleiche Art. 5 NEK-Verfassung).

(13) Zur Begründung der Kirchensteuerpflicht tritt neben das Bekenntnis das Erfordernis des Wohnsitzes (gewöhnlichen Aufenthalts). Wegen der Begriffe „Wohnsitz" und „gewöhnlicher Aufenthalt" wird auf die §§ 8 und 9 der Abgabenordnung verwiesen. Danach hat jemand einen Wohnsitz im Sinne des Steuerrechts dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird (§ 8 AO). Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne des Steuerrechts hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt (§ 9 AO); als gewöhnlicher Aufenthalt ist stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen. Ob die Besteuerung aufgrund eines Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufentalts erfolgt, ist im Ergebnis ohne Bedeutung, weil die steuerlichen Auswirkungen gleich sind. Wegen des Wohnsitzes im Sinne des Kirchenmitgliedschaftsrechts vergleiche Abschnitt III Nummer 15 Absatz 3.

Bei Ehegatten wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass der Ehemann beziehungsweise die Ehefrau dort den Wohnsitz hat, wo die Familie wohnt. Nimmt er/sie eine Tätigkeit außerhalb dieses Ortes auf, so behält er/sie im allgemeinen seinen/ihren Wohnsitz am bisherigen Wohnort bei, wenn seine/ihre Familie dort bleibt. Nur unter besonderen Umständen kann ein gemeinsamer Wohnsitz für die Ehegatten verneint werden. Die melderecht-

lichen An- und Abmeldungen allein sind für die Frage der Begründung oder Aufgabe eines Wohnsitzes nicht maßgebend.

2. Kirchensteuerpflicht Minderjähriger

Es ist verfassungsrechtlich unbedenklich, wenn an die Kirchenmitgliedschaft anknüpfende belastende Rechtsfolgen in Form der Kirchensteuerpflicht bereits zu einer Zeit eintreten, in der der Betreffende sich noch nicht in religionsmündigem Alter befindet. Die Verfassungsbeschwerde gegen das BFH-Urteil vom 4. Mai 1983 (BStBl. II 484) wurde nicht zur Entscheidung angenommen, weil sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hatte.

(BVerfG, Beschl. vom 30. November 1983 – 1 BvR 1016/83, NWB 1984 Fach 1, 178; sowie Abschnitt III Nummer 1 Absatz 4).

3. Kirchensteuerpflicht trotz unterbliebener Konfirmation

„Die Tatsache, dass der Kläger nicht konfirmiert ist, ist nicht so zu werten, dass die durch Taufe begründete Mitgliedschaft entfallen ist, weil sie mit Eintritt der Religionsmündigkeit (§ 5 Absatz 1 des Gesetzes über die religiöse Kindererziehung vom 15. Juli 1921, RGBl. 939) nicht bestätigt worden ist. Der Eintritt der Religionsmündigkeit ist keine auflösende Bedingung der Kirchenmitgliedschaft. Die Beendigung der Kirchenmitgliedschaft geschieht durch Tod, Übertritt zu einer anderen Religionsgemeinschaft oder Austritt."

(VG Hannover vom 24. Oktober 1980 – VG A 71/79 A).

4. Kirchensteuerpflicht bei beschränkt steuerpflichtigen Personen

Da nur solche Personen kirchensteuerpflichtig sind, die einer steuerberechtigten Kirche angehören und ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Bereich der NEK haben, sind beschränkt steuerpflichtige Personen (§ 1 Absatz 3 EStG) nicht kirchensteuerpflichtig. Ausländische Arbeitnehmer unterliegen daher der Kirchensteuerpflicht, wenn sie nicht beschränkt steuerpflichtig sind (vgl. Ziff. 5 des Erlasses der Finanzbehörde Hamburg vom 24. Mai 1974 – S 1-S 2440-10/70). Für beschränkt steuerpflichtige Personen wird eine Lohnsteuerkarte nicht ausgestellt. Um Lücken in der kirchensteuerlichen Erfassung im Einzelfall zu vermeiden, sind die Regelungen über den gewöhnlichen Aufenthalt besonders zu beachten.

5. Mitglieder der Ev.-Luth. Freikirchen und der Ev.-ref. Kirche

(1) Für den Bereich des Landes Schleswig-Holstein gilt Folgendes:

a) Ev.-Luth. Freikirchen

Die Ev.-Luth. Freikirchen in Schleswig-Holstein nehmen am staatlichen Kirchensteuer-Einzugsverfahren nicht teil. Ihre Mitglieder, die auf den amtlichen Unterlagen (Urlisten, V-Listen) mit der Religionsbezeichnung "lt" oder „ev.-luth." geführt werden,

können die Ausstellung einer sowohl von der Freikirche als auch vom NKA unterzeichneten Bestätigung über die Zugehörigkeit zu der betr. Freikirche zwecks Freistellung vom staatl. Kirchensteuer-Erhebungsverfahren in Schleswig-Holstein für in der Regel drei Jahre beantragen. Gehört ein Ehegatte der Ev.-Luth. Freikirche und der andere Ehegatte der NEK oder der röm.-kath.(rk) Kirche an, so kommt eine Freistellung nur mit dem halben Steuersatz für beide Ehegatten in Betracht. Die örtlich zuständige Gemeindebehörde trägt in die amtlichen Unterlagen den Zusatz ein „Ev.-Luth. Freikirche – kein Kirchensteuerabzug (keine Kirchensteuerveranlagung)".

Die Freistellungsbescheinigungen gelten grundsätzlich vom 1. Januar desjenigen Jahres an, in dem die Freistellung beantragt wird. Das von der OFD Kiel jährlich herausgegebene Merkblatt über die Ausschreibung und Aushändigung der Lohnsteuerkarten weist darauf in Nummer 7 hin.

b) Ev.-ref. Kirche in Hamburg

Die Ausführungen unter a) gelten entsprechend.

c) Ev.-ref. Gemeinde in Lübeck

Im Bereich der ehemaligen Ev.-Luth. Kirche in Lübeck, jetzt KK Lübeck, nehmen die ref. Kirchenmitglieder am staatl. Erhebungsverfahren teil. Ein finanzieller Ausgleich zwischen der NEK und der Ev.-ref. Kirche in Nordwestdeutschland erfolgt durch zwischenkirchliche Vereinbarung.

(2) Im Bereich der Freien und Hansestadt Hamburg nimmt die Ev.-ref. Kirche nicht am staatlichen Kirchensteuer-Erhebungsverfahren teil; die Religionsbezeichnung „ref" ist daher auf den Besteuerungsunterlagen nicht zugelassen (vergleiche Abschnitt III Nummer 13 Buchstabe b). Für evtl. gezahlte Kirchensteuern gelten die allgemeinen Bestimmungen (vergleiche Abschnitt VIII Nummer 1).

(3) Im Bereich des Landes Niedersachsen partizipiert die Ev.-ref. Kirche am staatlichen Erhebungsverfahren; reformierte Kirchenmitglieder sind daher kirchensteuerpflichtig (vergleiche Abschnitt III Nummer 13 Buchstabe c).

6. Remonstrantisch-reformierte Kirche

Soweit sich Angehörige der remonstrantisch-reformierten Kirche in den Besteuerungsunterlagen nicht als „vd" bezeichnet haben, findet das Freistellungsverfahren gemäß obiger Nummer 5 Absatz 1 entsprechende Anwendung. Der Nachweis der Zugehörigkeit ist durch eine Bescheinigung der remonstrantisch-reformierten Kirchengemeinde Friedrichstadt zu erbringen. Sie gehört zur Remonstrantse Broederschaap in Scheveningen und nicht zur NEK und verfügt in Friedrichstadt/Eider über eigene kirchliche Einrichtungen.

7. Baptisten, Mennoniten, Methodisten

Baptisten, Mennoniten und Methodisten nehmen am staatl. Kirchensteuer-Erhebungsverfahren nicht teil. Falls doch eine Kirchensteuer einbehalten worden ist, gelten die allgemeinen Bestimmungen des Abschnitt VIII Nummer 1. Freistellungen sind hier nicht angängig.

8. Dänische Kirche in Südschleswig e.V.

(1) Die Dänische Kirche in Südschleswig e.V. (DKS) ist keine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Sofern nicht aus der Zeit vor Inkrafttreten der Verfassung der NEK eine Doppelmitgliedschaft sowohl in der DKS als auch in der NEK besteht (vergleiche Abschnitt III Nummer 1 Absatz 12), unterliegen die Mitglieder der DKS nicht der Kirchensteuerpflicht zur NEK. Bei aus der Zeit vor Inkrafttreten der Verfassung der NEK noch vorhandenen Doppelmitgliedschaften bleibt die Kirchensteuerpflicht zur NEK unberührt. Im Hinblick darauf zahlt die NEK an die DKS aufgrund des Kirchengesetzes zur Regelung der Zusammenarbeit mit der DKS vom 15. November 1968 eine jährliche Zuwendung.

(2) Da die Mitglieder der DKS ebenso wie die der NEK evangelisch-lutherischen Bekenntnisses sind, hat der Innenminister des Landes Schleswig-Holstein zur Vermeidung von Verwechslungen durch die Landesverordnung zur Änderung der Meldescheinverordnung vom 14. Februar 1991 (GVOBl. SH S. 211) in die Anmeldescheine neben dem Religionsmerkmal „ev“ auch die „Dän. Kirche in Südschleswig e.V.“ aufgenommen. In diesen Fällen entfällt die Kirchensteuer. Für evtl. dennoch durch die Mitglieder der DKS gezahlte Kirchensteuern gelten die allgemeinen Bestimmungen, zum Beispiel für Kirchensteuer-Erstattungen (vergleiche Abschnitt VIII Nummer 1).

9. Sonstige Glaubensgemeinschaften

Im übrigen werden Angehörige sonstiger Glaubensgemeinschaften, die aufgrund gegebener Bekenntnisverwandtschaft als evangelisch gelten, vom staatlichen Kirchensteuer-Erhebungsverfahren erfasst, falls sie in den amtlichen Besteuerungsunterlagen als „ev“ oder „lt“ geführt werden.

10. Alt-Katholische Kirche

Die Glieder der Alt-Katholischen Kirche, also diejenigen der Alt-Katholischen Pfarrgemeinde St. Theresia zu Nordstrand, deren Zuständigkeitsbereich sich auf das gesamte Land Schleswig-Holstein erstreckt, sind zur ev. Kirchensteuer heranzuziehen. Das Bistum der Alt-Katholiken in Bonn erhält aufgrund zwischenkirchlicher Vereinbarung einen jährlichen Pauschalbetrag.

11. Europäisch-festländische Brüderunität (Herrnhuter Brüdergemeinde)

Die Glieder der Brüderunität werden seit dem 1. Januar 1975 voll zur Kirchensteuer herangezogen; Einzelerstattungen werden nicht mehr geleistet. Die Brüderunität erhält aufgrund zwischenkirchlicher Vereinbarung einen jährlichen Pauschalbetrag.

12. Beamte, Soldaten und andere Arbeitnehmer, die ins Ausland versetzt sind

(1) Beamte, Soldaten und andere Arbeitnehmer, die vorübergehend in das Ausland versetzt oder abkommandiert worden sind und im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort haben, sind mit Ablauf des Monats, in dem der Wohnsitz (gewöhnlicher Aufenthalt) im Inland aufgegeben worden ist, nicht mehr kirchensteuerpflichtig (Erlass des Fin.Min. des Landes Schl.-H. vom 7. Juni 1968); die Kirchenmitgliedschaft als solche bleibt jedoch bestehen. Bei Rückkehr in den Bereich einer evangelischen Gliedkirche setzt sich die Kirchenmitgliedschaft in der Gliedkirche des neuen Wohnsitzes fort (vergleiche § 11 des Kirchengesetzes betreffend Kirchenmitgliedschaft pp. vom 18. Februar 1978).

(2) Die Kirchensteuerpflicht endet danach:

- bei Unverheirateten regelmäßig mit Beginn der Abordnung
- bei Verheirateten regelmäßig mit Aufgabe der Wohnung im Inland

Dabei kommt es nicht auf melderechtliche, sondern allein auf abgabenrechtliche Kriterien an. (Niederschrift über die gemeinsame Besprechung der Kirchensteuerreferenten in den Bundesländern vom 4. November 1987, TOP 2).

13. Religionsbezeichnungen auf den Besteuerungsunterlagen

Welche Religionsmerkmale für die Kirchenmitgliedschaft auf der Lohnsteuerkarte eingetragen werden und damit für die Heranziehung zur Kirchensteuer maßgeblich sind, regelt sich nach dem Recht der einzelnen Bundesländer:

a) Schleswig-Holstein

gem. § 2 der staatlichen DVO vom 3. April 1968 ist in Schleswig-Holstein Kirchensteuer von allen Personen zu erheben, die einer steuerberechtigten Kirche angehören (der evangelischen, der evangelisch-lutherischen, der evangelisch-reformierten Kirche, der Katholischen oder der Alt-Katholischen Kirche) und eine der folgenden Religionsbezeichnungen führen:

evangelisch = ev (ev.luth., lt, ref, rf, fr)

katholisch = kath (rk)

altkatholisch = ak

b) Hamburg

In Hamburg unterliegen nur Angehörige einer evangelischen oder der römisch-katholischen Kirche der Kirchensteuerpflicht (§§ 1, 2 staatliches Kirchenssteuergesetz).

Es gelten folgende Religionsbezeichnungen:

lt = evangelisch-lutherisch

rk = römisch-katholisch

c) Niedersachsen

Kirchensteuerpflichtig sind die Angehörigen der Evangelisch-lutherischen, der Evangelisch-reformierten, der Römisch-Katholischen und der Alt-Katholischen Kirche (§ 1 Absatz 1 KiStO).

Es gelten folgende Religionsbezeichnungen:

evangelisch-lutherisch = lt

reformiert = rf

römisch-katholisch = rk

alt-katholisch = ak

Die Eintragung „ev“ ist nicht zulässig.

14. Eintragung der Religionszugehörigkeit auf der Lohnsteuerkarte

(1) Die gesetzlich vorgesehene Eintragung der Religionszugehörigkeit auf der Lohnsteuerkarte ist zulässig. Sie verletzt keine Grundrechte und ist vereinbar mit der durch Art. 4 Absatz 1 des Grundgesetzes (GG) gewährleisteten und in Art. 140 GG in Verbindung mit Art. 136 Absatz 3 WRV besonders hervorgehobenen Freiheit, religiöse Überzeugungen zu verschweigen. Da die Zugehörigkeit zu einer Religionsgemeinschaft das maßgebliche Besteuerungsmerkmal darstellt, wird die Eintragung dieses Merkmals auf der Lohnsteuerkarte und die insoweit erfolgende Offenbarung der Zugehörigkeit durch die Garantie einer geordneten Besteuerung mit umfaßt (Beschluss des BVerfG vom 23. Oktober 1978 – 1 BvR 439/75, BVerfGE 49, 375). Änderungen der Religionsbezeichnung auf der Lohnsteuerkarte sind nur durch die zuständige Kommunalbehörde möglich.

(2) Stellt der Arbeitgeber einen Arbeitnehmer ein, der keine Lohnsteuerkarte vorlegt und Angaben über seine Religionszugehörigkeit verweigert, hat der Arbeitgeber sich gleichwohl in anderer Weise über die Religionszugehörigkeit Kenntnis zu verschaffen. Dabei wird es im allgemeinen angezeigt sein, das Betriebstättenfinanzamt einzuschalten, insbesondere, wenn mit einer konkreten Auskunft des Finanzamtes hinsichtlich der fraglichen Religionszugehörigkeit zu rechnen ist. Bleibt das Bemühen des Arbeitgebers erfolglos, beurteilt sich die Frage nach seiner Haftung nach den Gegebenheiten des Einzelfalls (TOP 2 der Niederschrift über die gemeinsame Besprechung der Kirchensteuerreferenten in den Bundesländern vom 22. Januar 1990 – Az. S 2448 A-443).

Eine fehlerhafte Eintragung in der Lohnsteuerkarte über eine Kirchenmitgliedschaft steht der Nachbesteuerung nicht entgegen, weil die Steuerkarte lediglich Beweismittel über die Höhe der einbehaltenen Steuer ist, und das Merkmal über die Kirchenzugehörigkeit als gesonderte Feststellung einer Besteuerungsgrundlage im Sinne des § 179 Absatz 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 39 Absatz 3 Satz 7 EStG steht (VerwG Berlin vom 22. Februar 1990 – 10 A 473/90).

15. Kirchensteuerpflicht bei der Kirchensteuer vom Grundeigentum

(1) Kirchensteuerpflichtig sind alle Kirchenmitglieder der NEK, die im Bereich einer Kirchengemeinde der NEK Grundeigentum und Wohnsitz im Bereich des Landes Schl.-H. haben. In Hamburg ist die Hebung einer Kirchensteuer vom Grundeigentum nach staatlichem Recht nicht zugelassen.

(2) Die Kirchensteuerpflicht besteht gegenüber derjenigen Kirchengemeinde, in deren Gebiet das Kirchenmitglied einen Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt hat (vergleiche jedoch Abschnitt VI Nummer 1).

(3) Nach der VO zum KMG vom 21. Juni 1985 ist Wohnsitz im Sinne des kirchlichen Mitgliedschaftsrechtes die nach dem staatlichen Recht (Melderecht) ausgewiesene Hauptwohnung. Da bei mehrfachem Wohnsitz die Kirchenmitgliedschaft an die Hauptwohnung gebunden ist und die Kirchengemeinden nur von ihren Kirchenmitgliedern Kirchensteuern erheben dürfen, besteht die Kirchensteuerpflicht nur gegenüber der Kirchengemeinde des Hauptwohnsitzes unabhängig davon, ob sich das Grundeigentum des Kirchenmitgliedes in dieser oder in einer anderen Kirchengemeinde der NEK befindet. Eine Aufteilung der Kirchensteuern vom Grundeigentum nach § 21 Absatz 2 KiStO in der Fassung vom 21. November 1990 kommt nicht mehr in Betracht. Wegen des Wohnsitzes im Sinne des Steuerrechts vergleiche Abschnitt III Nummer 1 Absatz 13.

16. Kirchensteuerpflicht in glaubens- und konfessionsverschiedenen Ehen

(1) Eine „glaubensverschiedene“ Ehe ist nach den Kirchensteuerurteilen des Bundesverfassungsgerichts vom 14. Dezember 1965 (Rundverfügung des LKA vom 17. Januar 1966 – Az. 7004-66) gegeben, wenn nur ein Ehegatte einer steuerberechtigten Kirche angehört, eine „konfessionsverschiedene“ Ehe ist gegeben, wenn beide Ehegatten verschiedenen steuerberechtigten Kirchen angehören (vergleiche §§ 14, 15 KiStO).

(2) Ein Gemeindeglied, das in glaubensverschiedener Ehe lebt, darf nach diesen Urteilen zur Kirchensteuer nur herangezogen werden nach Maßstäben, die in seiner eigenen Person und nicht in solchen, die in der Person des anderen Ehegatten gegeben sind.

(3) Beginnt oder endet eine glaubensverschiedene Ehe im Laufe eines Steuerjahres (zum Beispiel durch Eheschließung oder Auflösung der Ehe), so sind die Kirchensteuern nach § 15 Absatz 2 KiStO und das Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe nach § 5 KiSt-Beschluss nur für denjenigen Teil des Jahres festzusetzen, der der Dauer der Ehe in diesem

Jahr entspricht. Wegen der Höhe der Kirchensteuern vergleiche Abschnitt III Nummer 17 Absatz 6.

(4) Das Grundgesetz gebietet es nicht, den in einer konfessionsverschiedenen Ehe lebenden Ehegatten, die für die Einkommenssteuer die Zusammenveranlagung gewählt haben, die Möglichkeit einzuräumen, für die Kirchensteuer die getrennte Veranlagung zu wählen (BVerfG vom 20. April 1966, BVerfGE 20, 40). „Denn im Grunde würden dann einerseits die Vorteile angestrebt, die sich aus der Zusammenveranlagung der Einkommensteuer für beide Ehegatten ergeben, während andererseits hinsichtlich der Kirchensteuer die Vorteile erreicht werden möchten, die sich bei getrennter Veranlagung ergeben würden. Zu einer solchen Regelung aber sei der Gesetzgeber unter keinem verfassungsrechtlichen Gesichtspunkt verpflichtet.“ (BVerfGE 20, 40).

(5) Die Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes für konfessionsverschiedene Ehen bei Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer ist nicht verfassungswidrig (FG München vom 16. Dezember 1985 – VII (XIII) 325/81 Ki).

Die Kircheneinkommensteuer in einer konfessionsverschiedenen Ehe wird nach Maßgabe des Halbteilungsgrundsatzes (§ 14 KiStO NEK) im Verhältnis 1:1 auf beide Konfessionsgruppen aufgeteilt. Für die Aufteilung der vom Arbeitgeber einbehaltenen Kirchenlohnsteuer gilt Entsprechendes.

(6) In Hamburg sind neben der ev. und der rk Kirche noch folgende Religionsgesellschaften zur Erhebung von Kirchensteuern berechtigt, erheben diese aber in eigener Zuständigkeit:

1. Die Mennoniten-Gemeinde zu Hamburg und Altona,
2. die Ev.-ref. Kirche in Hamburg,
3. die Jüdische Gemeinde in Hamburg,
4. die Dänische Seemannskirche in Hamburg (gem. Änderung der VO über die Erstreckung des Rechts zur Erhebung von Kirchensteuern auf Religionsgesellschaften vom 12. April 1988).

Hier wird die Kirchensteuer für einen der NEK angehörigen Ehegatten nach Maßgabe der Bestimmungen über die Kirchensteuer in glaubensverschiedener Ehe festgesetzt und erhoben; von einem Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe wird jedoch nach dem Gesetzeszweck der Regelungen über Kirchensteuer in konfessions- bzw. glaubensverschiedener Ehe in diesen Fällen abgesehen.
(Erlass der Fin.-Beh. HH vom 26. Januar 1988 – 51 S 2447-1/88).

(7) Sofern im Bereich des Landes Schleswig-Holstein bei der Veranlagung zur Einkommen- und Kircheneinkommensteuer bekannt ist, dass es sich bei Eheleuten – trotz der Signale zum Beispiel vd/ev – nicht um eine glaubenssverschiedene Ehe handelt (zum Beispiel weil der Ehemann der Religionsgemeinschaft der Unitarier oder einer anderen Gemeinschaft angehört, die in Schleswig-Holstein Körperschaftsrechte besitzt), ist dies bei

der Veranlagung zum Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe zu berücksichtigen (ein Kirchgeld ist also nicht festzusetzen oder zu erheben). War bei der Veranlagung nicht zu erkennen, dass in diesen Fällen die Voraussetzungen für die Festsetzung eines Kirchgeldes in glaubensverschiedener Ehe nicht vorliegen, ist der Steuerbescheid ggf. nachträglich zu ändern. (§§ 129, 172 Absatz 1 Nummer 2, § 173 Absatz 1 Nummer 2 AO) (Erlass des FinMin des Landes Schleswig-Holstein vom 12. Januar 1987 – VI 370a-S 2440-25).

(8) Ein in glaubensverschiedener Ehe lebender Ehegatte ist nicht befugt, einen Kirchensteuerbescheid anzufechten, der gegen den einer anderen steuerberechtigten Kirche angehörenden Ehegatten ergangen ist (BFH vom 27. Juli 1983, BStBl. II 645); es fehlt hier an der rechtlichen Beschwer.

17. Beginn und Ende der Kirchensteuerpflicht

(1) Die Kirchensteuerpflicht beginnt mit dem ersten Tage des Monats, der auf die Begründung des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts oder auf die Aufnahme in die evangelische Kirche folgt, bei vorangegangenem Austritt aus einer anderen steuerberechtigten Religionsgesellschaft, jedoch frühestens mit dem Ende der bisherigen Kirchensteuerpflicht (§ 4 Absatz 1 KiStO).

(2) Den Erwerb der Kirchenmitgliedschaft durch Aufnahme, also auch durch Wiedereintritt, regeln die §§ 1 bis 4 der Rechtsverordnung über das Kirchenbuch- und Meldewesen sowie zur Kirchenmitgliedschaft (KMKMVO) vom 17. Februar 1989 (GVOBl. S. 62). Danach ist zum Beispiel die Wiederaufnahme in der Regel bei dem Pastor der Wohnsitzkirchengemeinde zu beantragen. Über die Aufnahme entscheidet der angerufene Pastor unter Beachtung des Art. 15 der Verfassung der NEK nach einem seelsorgerlichen Gespräch.

Zudem entspricht es der Auffassung in Rechtsprechung und Schrifttum, dass die Begründung der Kirchenmitgliedschaft auf der Taufe beruht und darüberhinaus keine ausdrückliche Beitrittserklärung erforderlich ist. Darum kann ein Wiedereintritt auch durch schlüssiges Tun, sogenanntes konkludentes Handeln, erfolgen, wie das OVG Lüneburg für den Bereich der Hannoverschen Landeskirche mit Urteil vom 26. Mai 1975 – VIII OVG B 57/75 – entschieden hat. Ein aus der Kirche Ausgetretener kann danach allein durch sein jahrelang gezeigtes späteres Verhalten wieder Glied der Kirche werden und sich nur durch neuen Austritt von ihr wieder lösen (VG Hannover vom 24. September 1975, DVBl. 1976 S. 911); in dieser Sache wurde eine Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen – BVerfG vom 26. November 1975 – 1 BvR 204/75). Der Austritt macht die Taufe nicht ungeschehen. Darum kann der Wiedereintritt eines Getauften als „Aktivierung der kirchlichen Gliedschaft“ angesehen werden – ohne dass innerkirchliche Form- und Verfahrensregeln zwingende konstitutive Erfordernisse darstellen (OVG Lüneburg vom 21. November 1985 – 13 OVG B 86/85). Da nach der KMKMVO die Wiederaufnahme grundsätzlich bei jedem Pastor der NEK zugelassen wird, die Beachtung

besonderer Formen nicht Pflicht ist und ein weitherziges seelsorgerliches Ermessen gilt, soll auch hier niemand, der zur Kirche gehören will und diesen Willen erkennbar macht, von ihr zurückgewiesen werden (VG Hannover vom 24. September 1975 a. a. O. sowie VG Schleswig vom 26. Oktober 1971 – I A 37/70). Der Wiedereintritt durch schlüssiges Handeln kommt demnach in der NEK auch für die Zeit nach Inkrafttreten der Rechtsverordnung über das Kirchenbuch- und Meldewesen sowie zur Kirchenmitgliedschaft vom 17. Februar 1989 ab 1. März 1989 je nach Lage des Einzelfalles in Betracht. Aus kirchlichen Gründen empfiehlt es sich im Allgemeinen, Kirchensteuern für die Zeiträume vor dem Erklärungsjahr nicht nachzuerheben.

(3) Bei Aufnahme oder Wiederaufnahme in die NEK hat die aufnehmende Kirchengemeinde die zuständige Gemeindebehörde und das zuständige Finanzamt unverzüglich zu benachrichtigen.

Die neuen Kirchenmitglieder legen ihre Lohnsteuerkarte bei der Kirchengemeinde zur Änderung der Religionsbezeichnung durch die Gemeindebehörde vor. Bei zu veranlassender Kirchensteuerpflicht ist das zuständige Finanzamt über den Wiedereintritt durch die Kirchenbehörde zu unterrichten.

(4) Die Kirchensteuerpflicht endet:

a) bei Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts mit Ablauf des Kalendermonats, in dem der Wohnsitz (gewöhnlicher Aufenthalt) aufgegeben wurde

b) bei Tod des Kirchenmitglieds mit Ablauf des Sterbemonats

c) bei Kirchenaustritt

   aa) in Schleswig-Holstein und Hamburg mit Ablauf des Kalendermonats, der auf den Kalendermonat folgt, in dem die Austrittserklärung wirksam wurde (§§ 4 Absatz 2 und 9 Absatz 2 der staatlichen DVO Schleswig-Holstein, § 2 Absatz 3 Buchstabe c des staatlichen Kirchensteuergesetzes Hamburg).

   Die Einbehaltung durch den Arbeitgeber endet jedoch nicht eher, bevor die Änderung der Religionsbezeichnung auf der Lohnsteuerkarte amtlich bescheinigt ist,

   bb) in Niedersachsen mit Ablauf des Austrittsmonats (§ 3 Absatz 2 des staatlichen Kirchensteuerrahmengesetzes).

(5) Die Austrittserklärung ist in Schleswig-Holstein, Hamburg und Niedersachsen gegenüber dem Standesbeamten abzugeben, in dessen Bezirk der Erklärende seinen Wohnsitz hat. Die Austrittserklärung darf keine Bedingungen, Vorbehalte oder Zusätze enthalten.

Die Austrittserklärung bewirkt die dauernde Befreiung des Ausgetretenen von der kirchlichen Mitgliedschaft mit Wirkung für das staatliche Recht und von der Verpflichtung zur Zahlung der Kirchensteuer. Dabei ist eine „Nachbesteuerungsfrist“ grundsätzlich verfas-

sungswidrig; der Zeitpunkt des Erlöschens der Kirchensteuerpflicht kann aber dennoch – wie das auch für den Bereich der NEK bestimmt ist – generalisierend auf ein Monatsende festgelegt und so bemessen werden, dass sich bei einer unverzüglichen Mitteilung des Austritts an die die Kirchensteuer einziehende Stelle Überzahlungen vermeiden lassen. Dabei ist der Ablauf des auf die Austrittserklärung folgenden Monats als der äußerste Zeitpunkt angesehen worden, bis zu welchem eine Nachbesteuerung zulässig ist (BVerfG vom 8. Februar 1977, BStBl. II, 451).

(6) Beginnt oder endet die Kirchensteuerpflicht (zum Beispiel bei Kirchenaustritt) im Laufe eines Kalenderjahres, so sind die Kirchensteuern vom Einkommen (§ 5 Absatz 1 KiStO) nach der vollen für das Kalenderjahr maßgebenden Bemessungsgrundlage zu berechnen, jedoch nur anteilig mit je einem Zwölftel für jeden Kalendermonat des Bestehens der Kirchensteuerpflicht festzusetzen.

Die Zwölftelung auf der Grundlage der veranlagten Einkommensteuer nach Maßgabe von § 4 Absätze 2 und 3 der Kirchensteuerordnung der NEK ist mit dem Grundgesetz vereinbar; die Vorschriften haben keine unzulässige Nachbesteuerung zum Inhalt (BVerwG vom 12. Februar 1988 – 8 C 16.86). Bei der Zwölftelung handelt es sich nach Auffassung des BVerwG im wirtschaftlichen Ergebnis nicht um die Weiterbesteuerung eines aus der Kirche Ausgetretenen über das Ende der Kirchensteuerpflicht hinaus, sondern lediglich um einen Rechnungsposten für ein gemitteltes Jahreseinkommen. Falls die Zwölftelung im Einzelfall (etwa bei Verwirklichung eines Veräußerungsgewinns nach Abgabe der Kirchenaustrittserklärung, o. Ä.) zum Nachteil des Steuerpflichtigen zu einer Kirchensteuer führt, die ihrer Höhe nach sachwidrig ist, gebietet es der Gleichheitssatz in einem solchen Ausnahmefall, diese Steuer im Wege des Erlasses auf eine den Gesamtumständen Rechnung tragende, dem Betroffenen zuzumutende und deshalb billige Höhe zurückzuführen. In diesen Fällen hat das BVerwG demnach einen Erlass, falls er beantragt wird, zur Pflicht gemacht.

(7) Für den Nachweis eines behaupteten Kirchenaustritts trägt der Steuerpflichtige die Beweislast; die Angabe „ohne Konfession“ bei der Wohnsitzanmeldung enthält nur die Behauptung des Anmeldenden, keiner Konfession anzugehören, sie erbringt aber keinen Beweis dafür (FG München vom 10. November 1986 – VII (XIII)/154/81 Ki). Gegebenenfalls sind Zweifelsfälle seitens der zuständigen kirchlichen Stellen bei der Wegzugsgemeinde aufzuklären.

(8) Die Kirchensteuerpflicht kann nur durch Tod, Wegzug oder eine wirksame Erklärung des Kirchenaustritts beendet werden; die bloße Einschränkung kirchlicher Rechte zieht noch nicht das Ende der Kirchensteuerpflicht der betroffenen Person nach sich (BFH vom 11. Dezember 1985 – I R 207/84, NWB 1986 Fach 1 S. 141).

(9) Bei Zuzug oder Fortzug von Personen sind unbeschadet der jeweils zur Anwendung gelangenden staatlichen Bestimmungen über die Heranziehung zur Kirchensteuer die Kirchenaustrittsbestimmungen des Landes anzuwenden, in dem der Austritt erklärt wurde.

IV. Kirchensteuerberechtigung

(1) Kirchensteuern werden erhoben zur Erfüllung der den Kirchengemeinden, Kirchenkreisen und der NEK sowie ihren Diensten und Werken obliegenden Aufgaben (§ 2 KiStO).

(2) Das Recht, von ihren Mitgliedern Kirchensteuern zu erheben, steht den Kirchengemeinden und Kirchenkreisen zu (Art. 110 Verf., § 1 Absatz 1 KiStO). Die Kirchenkreise erheben die Kirchensteuern vom Einkommen; im Übrigen erheben die Kirchengemeinden die Kirchensteuern (Art. 111 Verf., § 1 Absatz 2 KiStO).

(3) Die Kirchensteuern sind Steuern im Sinne des allgemeinen Steuerrechts. Zwar fallen die der Landesgesetzgebung unterliegenden Kirchensteuern seit Wegfall des § 8 der RAO (a. F.) und Inkrafttreten der AO 1977 (§ 1 Absatz 1 AO-AnpG) nicht mehr direkt in deren Geltungsbereich, aber die landesrechtlichen Bestimmungen der einzelnen Bundesländer erklären ihrerseits die Vorschriften der AO für ganz oder teilweise anwendbar (für Schleswig-Holstein = § 8 staatliches Kirchensteuergesetz in der Fassung des Art. 9 des AO AnpG vom 20. Dezember 1977; für Hamburg = §§ 12, 14 staatliches Kirchensteuergesetz in der Fassung des Art. 3 des AO AnpG vom 31. Januar 1977; für Niedersachsen = § 6 staatliches KiStRG in der Fassung des Art. 3 des Nds AO AnpG vom 20. Dezember 1976).

(4) Die von den Kirchenkreisen erhobene Kirchensteuer wird im Wege der staatlichen Kirchensteuer-Verwaltung durch Arbeitgeber bzw. Finanzamt festgesetzt und erhoben; vergleiche § 17 KiStO sowie

a) für Schleswig-Holstein = Art. 15 Kieler Staats-Kirchen-Vertrag, § 6 Absatz 3 staatliches Kirchensteuergesetz

b) für Hamburg = § 10 Absatz 2 staatliches Kirchensteuergesetz

c) für Niedersachsen = §§ 11 Absatz 1 und 12 Absatz 1 Kirchensteuerrahmengesetz

V.
Das staatliche Kirchensteuer-Einzugsverfahren

1. Kircheneinkommen-(lohn-)steuer

(1) Die Kircheneinkommen-(lohn-)steuer bemisst sich nach der festgesetzten Einkommen-(Lohn-)steuer und wird in Gestalt eines Vomhundertsatzes

a) der Einkommensteuer (veranlagte Einkommensteuer und Lohnsteuer) sowie gegebenenfalls

b) des zu versteuernden Einkommens erhoben.

Staatlicherseits erhobene Zuschläge zur Einkommensteuer/Lohnsteuer sind nicht Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer.

(2) Es ist verfassungsgemäß, wenn die Kirchensteuer als Zuschlag zur Einkommensteuer erhoben wird (BFH vom 28. Februar 1969, BStBl. II, 419). Es gilt dabei der Grundsatz der Individualbesteuerung (BVerfGE 19, 268); für die Fälle der konfessionsverschiedenen Ehe (vergleiche Abschnitt III Nummer 16) hat das Bundesverfassungsgericht jedoch entschieden, dass der dabei praktizierte Halbteilungsgrundsatz dem Grundgesetz nicht widerspricht, obwohl damit den verschiedenen Steuergläubigern Kirchensteuerbeträge zufließen, die regelmäßig nicht mit denen identisch sind, wie sie in der Person der beiden Ehegatten tatsächlich entstanden sind (BVerfG vom 20. April 1966, BVerfGE 20, 40; vergleiche auch Abschnitt III Nummer 15 Absatz 5).

(3) Auch bei glaubensverschiedenen Ehen (vergleiche Abschnitt III Nummer 16) wird im Falle der Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer oder im Falle des gemeinsamen Lohnsteuer-Jahresausgleichs (§ 42a EStG) zunächst an die gemeinsame Einkommensteuerschuld beider Ehegatten angeknüpft; um denjenigen Teil an der gemeinsamen Einkommensteuerschuld zu erhalten, der infolge des geltenden Individualprinzips auf den kirchenangehörigen Ehegatten entfällt, wird die gemeinsame Einkommen-(Lohn-)steuer mittels eines besonderen fiktiven Berechnungsverfahrens aufgeteilt; vergleiche im Einzelnen § 4 Absatz 1 Nummer 2 des staatlichen Kirchensteuergesetzes Schleswig-Holstein in Verbindung mit § 3 Absatz 2 der dazugehörigen KiStDVO sowie § 5 Absatz 2 des staatlichen Kirchensteuergesetzes Hamburg.

Dieses Aufteilungsverfahren folgt zwar nicht dem strengen Individualprinzip ..., steht aber dennoch im Einklang mit dem GG und stellt eine verfassungsrechtlich zulässige Schematisierung dar; dieses Verfahren soll das Besteuerungsverfahren erleichtern und die Durchführung einer getrennten Veranlagung der Eheleute lediglich zum Zwecke der Berechnung der Kirchensteuer vermeiden.
(OVG Lüneburg vom 24. September 1981 – 8 OVG A 3/80).

Wegen der Bindung der Kirchensteuer an die Einkommensteuer als Maßstabsteuer kann ein Kirchensteuerpflichtiger nicht geltend machen, bestimmte Teile der Einkünfte seien nicht ihm, sondern seiner konfessionslosen Ehefrau zuzurechnen, wenn eine solche Zurechnung bei der Einkommensteuerveranlagung nicht stattgefunden hat (FG München vom 27. April 1976, EFG S. 406; FG Baden-Württemberg vom 5. Mai 1983 – X/471/82).

(4) Seit dem 1. Januar 1975 ist die Einkommensteuer/Lohnsteuer nicht mehr in allen Fällen unmittelbar Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuerberechnung. In Fällen, in denen bei der Berechnung der staatlichen Steuer Kinder zu berücksichtigen sind, gilt als Maßstabsteuer die festgesetzte Einkommensteuer oder die Jahreslohnsteuer nach Abzug der in § 51a EStG genannten Beträge. Diese besonderen Kürzungsbeträge für Kinder waren eingeführt worden, um Familien mit Kindern durch den damaligen Wegfall der Kinderfreibeträge (dafür gab es Kindergeld) nicht höher mit Kirchensteuer zu belasten.

§ 51a EStG gilt nicht unmittelbar für die Kirchensteuer, weil die Höhe der Kirchensteuer nicht bundesgesetzlich vorgeschrieben werden kann. Die Regelung ist jedoch in den Kir-

chensteuergesetzen der Länder übernommen worden (§ 3 Absatz 3 Kirchensteuergesetz der Freien und Hansestadt Hamburg und § 3 Absatz 2 des Gesetzes über die Erhebung von Kirchensteuern im Lande Schleswig-Holstein).

(5) Die Hebesätze für die Kircheneinkommen-(lohn-)steuer sind in einem besonderen Kirchensteuerbeschluss der NEK-Synode festzulegen (§ 13 Absatz 1 KiStO); sie betragen nach § 1 des Kirchensteuerbeschlusses der NEK:

a) Schleswig-Holstein = neun vom Hundert (v. H.) der Einkommen-(Lohn-)steuer, jedoch höchstens 3,5 v. H. des zu versteuernden Einkommens,

b) Hamburg = acht vom Hundert (v. H.) der Einkommen-(Lohn-)steuer, jedoch höchstens 3,0 v. H. des zu versteuernden Einkommens,

c) Niedersachsen = neun vom Hundert (v. H.) der Einkommen-(Lohn-)steuer, jedoch höchstens 3,5 v. H. des zu versteuernden Einkommens.

Die in den einzelnen Länderbereichen der NEK unterschiedlich hohen Kirchensteuerhebesätze gelten vorerst fort, obwohl Art. 111 der NEK-Verfassung zufolge die Höhe der Kirchensteuer vom Einkommen mit einheitlichem Hebesatz festgesetzt werden soll. Der Verfassungsgeber hat also den Gesetzgeber grundsätzlich verpflichtet, den Hebesatz zu vereinheitlichen, damit alle Kirchenmitglieder der NEK insoweit gleichbehandelt werden. Es liegt damit weiterhin in der Entscheidung der NEK-Synode, wann die vom Verfassungsgeber gesetzte Auflage eines einheitlichen Hebesatzes erfüllt sein wird. Die verschieden hohen Kirchensteuerhebesätze verletzen den Gleichheitssatz aber nicht.

(6) Es ist rechtsstaatlich unbedenklich, wenn eine Kirchensteuerordnung lediglich im Kirchlichen Amtsblatt veröffentlicht wird (BVerwG vom 18. September 1989 – 8 B 32.89).

(7) Die Einkommensteuer (veranlagte Einkommensteuer und Lohnsteuer) sowie das zu versteuernde Einkommen sind für die Kirchensteuer Maßstabsteuer im Sinne der jeweiligen staatlichen Kirchensteuergesetze (für Schleswig-Holstein = § 3 Absatz 1; für Hamburg = § 3 Absatz 3; für Niedersachsen = § 2 Absatz 4 Nummer 1). Wird die Maßstabsteuer berichtigt oder geändert, so wird der Kirchensteuerbescheid vom Finanzamt an die Maßstabsteuer angepasst, auch wenn er schon unanfechtbar geworden ist (§ 18 Absatz 1 KiStO).

(8) Die Lohnsteuer stellt gegenüber der Einkommensteuer keine selbstständige Steuerart dar, sondern ist nur eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer. Deshalb sind für die Besteuerung von Einkünften Einkommen- und Lohnsteuerzahler grundsätzlich als „gleich“ anzusehen. Eine „verschiedene“ Behandlung von Einkommen- und Lohnsteuerzahlern muss sich zur Wahrung der Gleichheit vor dem Gesetz auf die Punkte beschränken, in denen eine abweichende Regelung durch die Besonderheiten des Veranlagungs- und Lohnsteuerabzugsverfahrens hinreichend sachlich gerechtfertigt ist (BVerfGE 23,1 = NJW 1968, 291; BVerfGE 33,90 = NJW 1972, 1891; Beschl. des BVerfG vom 26. Januar 1977, NJW, 891).

(9) Die veranlagte KiESt wird im Wege des staatlichen Kirchensteuer-Einzugsverfahrens zusammen mit der Einkommensteuer veranlagt und erhoben. Die KiLSt wird von den Arbeitgebern durch Abzug vom Arbeitslohn einbehalten und an das Betriebsstättenfinanzamt abgeführt. Auch juristische Personen (zum Beispiel eine GmbH) sind als Arbeitgeber gesetzlich verpflichtet, für ihre Arbeitnehmer die KiLSt einzubehalten und abzuführen. Grundrechte werden dadurch nicht verletzt. Dazu hat das BVerfG mit Beschluss vom 12. Februar 1977 – 1 BvR 33/76 ausgeführt (vergleiche Abschnitt II Nummer 9):

„Die Kirchensteuerverwaltung durch staatliche Finanzämter steht im Einklang mit der nach Artikel 140 des Grundgesetzes in Verbindung mit Artikel 137 Absatz 6 der WRV zulässigen Abhängigkeit von der staatlichen Einkommensteuer.

Soweit der Staat bei der Erfüllung private Arbeitgeber heranzieht und diese als Beauftragte des Steuerfiskus tätig werden lässt, handelt es sich um eine zulässige Indienstnahme Privater für öffentliche Aufgaben, die nicht schon als solche einen Anspruch auf Vergütung auslöst. Die Indienstnahme ist verfassungsrechtlich als Berufsausübungsregelung zu beurteilen, die auch bei Unentgeltlichkeit mit dem Grundgesetz jedenfalls deshalb vereinbar ist, weil der Arbeitgeber dadurch nicht erheblich belastet wird und dabei im Rahmen seiner sozialstaatlich gebotenen Fürsorgepflicht zugleich seine Arbeitnehmer in der vereinfachten Erfüllung der ihnen obliegenden Kirchensteuerpflicht unterstützt. Die Haftung für den Fall der Nichterfüllung ist durch die vom Grundgesetz gewährleistete Garantie einer ordnungsgemäßen Besteuerung gerechtfertigt."

Eine erneute Verfassungsbeschwerde hiergegen hat das Bundesverfassungsgericht mangels hinreichender Aussicht auf Erfolg nicht zur Entscheidung angenommen und dazu u. a. folgendes ausgeführt:

„Zwar schützt das Grundrecht des Art. 4 GG den Einzelnen auch davor, Religionsgemeinschaften unterstützen zu müssen. Als Unterstützung kommen dabei nicht nur finanzielle Zuwendungen, sondern auch geldwerte Dienstleistungen in Betracht (...). Das vorbehaltlos gewährleistete Grundrecht der Religionsfreiheit findet seine Grenzen jedoch in anderen Bestimmungen der Verfassung. Als solche kommen hier namentlich Art. 140 GG (...) in Betracht, die den Staat verpflichten, die Steuererhebung gesetzlich zu regeln, den Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts das Besteuerungsrecht zu verleihen, sich am Vollzug der Regelung zu beteiligen und dabei auch Verwaltungszwang zur Verfügung zu stellen (BVerfGE 44, 37 (57)). Dabei darf der Staat unstreitig auch Private zur Erfüllung seiner Verpflichtung heranziehen. (...) Die bestehenden Regelungen beeinträchtigen konfessionslose Arbeitgeber nur geringfügig, (...) knüpfen an eine von ihnen gewählte und ausgeübte Rolle im Wirtschaftssystem an, nämlich an die des Arbeitgebers (...) Die Steuerabzugs- und -weiterleitungspflicht des Arbeitgebers stellt sich auch als Unterstützung dieser Arbeitnehmer bei der Erfüllung ihrer aus der Zugehörigkeit zu einer Religionsgesellschaft folgenden Steuerpflicht dar (BVerfGE 44, 103 (101)). (...) Sie fordert ihm weder eine Identifikation mit einer (...) Religionsgemeinschaft ab, noch erweist sie sich als För-

derung in dem Sinne, dass die Religionsgemeinschaften durch die Abführung der Kirchensteuer in den Genuss von Mitteln kämen, die ihnen ohne die Tätigkeit des Arbeitgebers entgingen."
(BVerfG vom 27. August 1987 – 1 BvR 472/85).

(10) Die Kirchen haben das Recht, von ihren Mitgliedern Kirchensteuern zu erheben. Das Recht zur unmittelbaren Heranziehung durch die an sich zuständigen Kirchenbehörden ruht aber insoweit, als die Verwaltung der Kirchensteuern den Finanzbehörden übertragen ist. Fälle, bei denen die Heranziehung zur Kirchensteuer im staatlichen Verfahren unterblieben ist, sind dem zuständigen Finanzamt zu melden; entsprechende Hinweise kirchlicher Verwaltungsstellen werden durch die Finanzverwaltung beachtet. Das Recht zur Nacherhebung der Kirchensteuer steht insoweit ausschließlich den Finanzämtern nach Maßgabe der dafür geltenden Vorschriften zu.

(11) Einbehaltung und Abführung der Kirchenlohnsteuer

Von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) wird die Kirchenlohnsteuer (Mindestkirchensteuer) einbehalten durch Abzug vom Arbeitslohn seitens der Arbeitgeber. Grundlage dafür stellt die Eintragung des Religionsmerkmals auf der Lohnsteuerkarte dar.

Die Arbeitgeber führen die einbehaltenen Kirchenlohnsteuern (Mindestkirchensteuern) für jeden Lohnzahlungszeitraum an das für sie zuständige Betriebsstättenfinanzamt ab, und zwar getrennt nach Konfessionen. Die Finanzämter im Bereich der NEK leiten die eingegangenen Kirchenlohnsteuern (Mindestkirchensteuern) weiter an die Landeshauptkasse des Finanzministeriums in Kiel (soweit OFD-Bezirk Kiel) bzw. an die Landeshauptkasse der Finanzbehörde Hamburg (soweit OFD-Bezirk Hamburg).

Von den Landeshauptkassen der staatlichen Finanzverwaltungen in Kiel und Hamburg werden die entsprechenden Kirchensteuerbeträge mittels monatlicher Abrechnungen dem NKA in Kiel zugeführt.

(12) Zahlung und Abführung der veranlagten Kircheneinkommensteuer

Von allen steuerpflichtigen Einkünften, die nicht Arbeitslohn sind, wird die Kirchensteuer im Wege der Veranlagung durch die Finanzämter festgesetzt und erhoben.

Die veranlagte Kircheneinkommensteuer entsteht mit Ablauf des Veranlagungszeitraums.

Auf die veranlagte Kircheneinkommensteuer werden die für den Veranlagungszeitraum entrichteten Kircheneinkommensteuer-Vorauszahlungen sowie die durch Abzug vom Arbeitslohn einbehaltene Kirchenlohnsteuer – soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte entfällt und nicht die Erstattung beantragt oder durchgeführt worden ist – angerechnet.

Wenn sich nach der Abrechnung ein Überschuss zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ergibt, hat der Steuerpflichtige diesen Betrag, soweit er den fällig gewordenen, aber nicht entrichteten Kircheneinkommensteuer-Vorauszahlungen entspricht, sofort, im Übrigen

innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Einkommen- beziehungsweise Kircheneinkommensteuerbescheides an das Finanzamt zu entrichten (Abschlusszahlung). Wenn sich nach der Abrechnung ein Überschuss zu Gunsten des Steuerpflichtigen ergibt, wird dieser dem Steuerpflichtigen nach Bekanntgabe des Steuerbescheides seitens des Finanzamtes ausgezahlt.

Die veranlagte Kircheneinkommensteuer gelangt – wie unter Absatz 11 im einzelnen dargestellt – von den Finanzämtern über die Landeshauptkassen an das NKA in Kiel. Auch über die veranlagte Kircheneinkommensteuer ergeht ein monatlicher Nachweis seitens der Landeshauptkassen in Kiel und Hamburg.

Der Steuerpflichtige hat am 10. März, 10. Juni, 10. September und 10. Dezember Vorauszahlungen auf die veranlagte Kircheneinkommensteuer an das für ihn zuständige Veranlagungsfinanzamt zu entrichten. Das Finanzamt hat die Höhe der Vorauszahlungen durch einen Vorauszahlungsbescheid festgesetzt. Die Vorauszahlungen bemessen sich grundsätzlich nach der Höhe der veranlagten Kircheneinkommensteuer, die für den letzten Veranlagungszeitraum festgesetzt worden sind. Vorauszahlungen werden nur festgesetzt, wenn die Maßstabsteuer (Einkommensteuer) mindestens 400,– DM im Kalenderjahr und mindestens 100,– DM für einen Vorauszahlungszeitpunkt betragen.

2. Kirchensteuer bei Pauschalierung der Lohnsteuer

(1) Die §§ 40, 40a und 40b EStG regeln ein Besteuerungsverfahren besonderer Art, bei dem auf die Vorlage einer Lohnsteuerkarte verzichtet wird, das sogenannte Lohnsteuerpauschalierungsverfahren. § 40 EStG findet Anwendung, soweit vom Arbeitgeber in einer größeren Zahl von Fällen sonstige Bezüge (gegebenenfalls auch Sachleistungen) gewährt werden oder Lohnsteuer nachzuerheben ist. In § 40a EStG ist die Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte, in § 40b EStG die für bestimmte Zukunftssicherungsleistungen geregelt. Anders als beim Lohnsteuerabzug allgemeiner Art (§§ 39b bis 39d EStG), knüpft das Lohnsteuerpauschalierungsverfahren an die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen nicht an. Der Arbeitnehmer ist am Lohnsteuerpauschalierungsverfahren nicht direkt beteiligt; daher bleiben pauschal besteuerte Bezüge und die darauf entfallende Lohnsteuer bei seiner Veranlagung bzw. beim Lohnsteuerjahresausgleich außer Ansatz. Schuldner der pauschalen Lohnsteuer ist der Arbeitgeber. Nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ist die Inanspruchnahme des Arbeitgebers für die pauschale Kirchenlohnsteuer durch die in Art. 140 GG gewährleistete Garantie eines ordnungsgemäßen Besteuerungsverfahrens gerechtfertigt (BVerfG vom 17. Februar 1977 – 1 BvR 343/74, HFR 1977, 295); Grundrechte des Arbeitgebers werden nicht verletzt:

„ (…) auch ein andersgläubiger Arbeitgeber wird durch diese Regelung nicht in seinem Grundrecht verletzt, weil er die Übernahme der Kirchenlohnsteuer dadurch vermeiden kann, dass er das normale individuelle Besteuerungsverfahren durchführt. Da aber einerseits die Vorteile dieser Vereinfachung gegenüber der normalen Individualbesteuerung

nicht erheblich ins Gewicht fallen und da andererseits bei dieser Pauschalierung nur geringe Kirchensteuerbeträge anfallen und der Arbeitgeber diese nicht als persönliche Verpflichtung, sondern als Folge der Vereinfachung anstelle seiner Arbeitnehmer erbringt, kann diese Einschränkung nicht als verfassungswidriger Eingriff gewertet werden."

(2) Im Falle der Pauschalierung der Lohnsteuer nach §§ 40, 40a und 40b des EStG wird die Kirchensteuer nach der pauschalierten Lohnsteuer bemessen und beträgt im Lande

Schleswig-Holstein = 7,0 vom Hundert (v. H.)

Hamburg = 4,5 v. H.

Niedersachsen = 6,0 v. H.

der pauschalierten Lohnsteuer.

(3) Der oben dargelegten besonderen Ausgestaltung des Lohnsteuerpauschalierungsverfahrens zufolge hat der BFH der Pauschalierung den Charakter einer Objektsteuer („Unternehmenssteuer besonderer Art") beigelegt; vergleiche BFH vom 5. November 1982 (BStBl. 1983 II, 91).

Wegen des für die Kirchensteuer grundsätzlich geltenden Individualprinzips, nach dem für die Kirchensteuererhebung nur an solche Bemessungsgrundlagen angeknüpft werden darf, die in der Person des Kirchenmitglieds gegeben sind, war im Hinblick auf den der pauschalen staatlichen Lohnsteuer durch den BFH beigelegten Charakter einer Objektsteuer zweifelhaft geworden, ob die pauschale Lohnsteuer überhaupt eine Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer sein konnte. Hierzu hat der BFH am 30. November 1989 – I R 14/86 (BStBl. 1990 II, 993) Folgendes entschieden (amtliche Leitsätze):

„1. Die pauschale Lohnsteuer ist nur insoweit eine „Unternehmenssteuer", als sie aus Praktikabilitätsgründen in verfahrensrechtlich-technischer Hinsicht vom Arbeitgeber erhoben wird und der Arbeitgeber formell gesehen alleiniger Steuerschuldner ist. Materiell-rechtlich gesehen handelt es sich um eine Steuer, die dadurch entsteht, dass der Arbeitnehmer eine nichtselbständige Arbeit mit Einkunftserzielungsabsicht ausübt und damit einen Besteuerungstatbestand im Sinne des § 38 AO 1977 verwirklicht.

2. Nach § 2 Absatz 1 KiStG Hmb ist die Mitgliedschaft des Arbeitnehmers in einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft unabdingbare Tatbestandsvoraussetzung für die Erhebung der evangelischen und/oder römisch-katholischen pauschalen Lohnkirchensteuer. Die Erhebung ist dann nicht gestattet, wenn der betroffene Arbeitnehmer nachgewiesenermaßen keiner kirchensteuererhebungsberechtigten Körperschaft angehört. Der Nachweis ist vom Arbeitgeber zu führen.

3. Der Antrag auf Pauschalierung der Lohnsteuer zieht auch die Pauschalierung der Lohnkirchensteuer nach sich, wenn der Arbeitgeber nicht nachweist, dass der oder die betroffenen Arbeitnehmer keine Kirchenmitglieder sind.

4. Die Aufteilung der pauschalen Lohnkirchensteuer in evangelische und römisch-katholische ist durch Schätzung vorzunehmen. Solange der Arbeitgeber keinen anderen Nachweis führt, ist es nicht zu beanstanden, wenn der Aufteilung der Schlüssel zugrunde gelegt wird, auf den die kirchensteuererhebungsberechtigten Körperschaften sich untereinander geeinigt haben."

Die Pauschalierung der Kirchenlohnsteuer ist damit zweifelsfrei als rechtmäßig anerkannt worden; die insoweit bestehende langjährige Rechtsunsicherheit ist zu Gunsten der Kirchen entschieden worden.

Auch das Niedersächsische OVG hat sich mit Urteil vom 17. Juli 1991 – 13 L 96/89 – mit der Zulässigkeit der Erhebung pauschaler Kirchenlohnsteuer befasst und dabei im Blick auf die Entscheidung des BFH vom 30. November 1989 u. a. Folgendes ausgeführt:

„In dem Umstand, dass in die Pauschalierung notwendigerweise auch die Lohnsteuer von nicht kirchenangehörigen Arbeitnehmern einbezogen wird, liegt kein Verfassungsverstoß. Zwar hat das BVerfG wiederholt die Heranziehung von natürlichen Personen, die nicht Kirchenmitglieder sind, zu Kirchensteuern für verfassungswidrig erklärt. In seinem Beschluss vom 17. Februar 1977 (vergleiche Abschnitt V Nummer 2 Absatz 1) hat das BVerfG aber ausdrücklich die Rechtslage nach dem Einkommensteuergesetz 1975 in seine Prüfung einbezogen und die Erhebung der pauschalierten Kirchenlohnsteuer auch nach dem neuen Einkommensteuerrecht für zulässig erachtet. (...) Nach BFH (BStBl. 1990 II, 993) ist zwar die Mitgliedschaft des Arbeitnehmers in einer kirchensteuererhebungsberechtigten Körperschaft unabdingbare Tatbestandsvoraussetzung für die Erhebung der pauschalen Lohnkirchensteuer. Deren Erhebung ist aber auch nach Auffassung des BFH nur dann nicht gestattet, wenn der betroffene Arbeitnehmer nachgewiesenermaßen keiner Kirche angehört. Diesen Nachweis muß der Arbeitgeber führen. Solange er nicht in einer den Zwecken des Lohnsteuerabzugs gerechtwerdenden Weise für einzelne Arbeitnehmer den Nachweis erbracht hat, dass sie keiner kirchensteuererhebungsberechtigten Körperschaft angehören, dürfen Finanzamt und Gericht auch hinsichtlich des pauschalen Lohnkirchensteuerabzugs von der persönlichen Kirchensteuerpflicht der betroffenen Arbeitnehmer ausgehen."

(4) Die Einzelheiten für die Erhebung der Kirchensteuer in den Fällen der Pauschalierung der Lohnsteuer sind in bundeseinheitlichen Ländererlassen (vergleiche FinMin SH vom 10. September 1990 – VI 360 b-S 2447-021 – und FinBehörde HH vom 10. September 1990 – 51-S 2447-11/88) geregelt; danach gilt – kurz zusammengefasst – Folgendes:

1. **Der Arbeitgeber führt keinen Nachweis über die Nichtzugehörigkeit einzelner Arbeitnehmer zu einer kirchensteuererhebenden Körperschaft:**

   Will der Arbeitgeber in seinem Betrieb aus Vereinfachungsgründen die Lohnsteuer und die Kirchenlohnsteuer für alle Arbeitnehmer pauschalieren oder kann er entsprechende Nachweise über die Nichtkirchenzugehörigkeit einzelner Arbeitnehmer nicht führen, so gilt für alle Fälle der Lohnsteuerpauschalierung nach den §§ 40, 40a und

40b EStG der ermäßigte Kirchensteuerhebesatz von sieben Prozent in Schleswig-Holstein und 4,5 Prozent in Hamburg. Diese Ermäßigung trägt in pauschaler Weise dem Umstand Rechnung, dass nicht alle Arbeitnehmer Angehörige einer kirchensteuererhebenden Körperschaft sind.

2. **Der Arbeitgeber führt Nachweise über die Nichtzugehörigkeit einzelner Arbeitnehmer zu einer kirchensteuererhebenden Körperschaft:**

   a) Fälle der §§ 40 und 40b EStG

   In den Fällen der §§ 40, 40b EStG ist der Nachweis über die Nichtkirchenzugehörigkeit einzelner Arbeitnehmer anhand der Angaben der Lohnsteuerkarten zu führen. Beim Nachweis der Nichtkirchenzugehörigkeit für einen Teil der Arbeitnehmer ist für die übrigen Arbeitnehmer die Kirchensteuer mit dem vollen Kirchensteuerhebesatz von neun Prozent in Schleswig-Holstein beziehungsweise acht Prozent in Hamburg zu erheben.

   b) Fälle des § 40a EStG

   In den Fällen des § 40a EStG ist der Nachweis der Nichtkirchenzugehörigkeit grundsätzlich ebenfalls anhand der Angaben der Lohnsteuerkarten zu führen. Ersatzweise dürfen auch folgende Unterlagen als Nachweis herangezogen werden:

   1. Familienstammbuch oder Auszug daraus
   2. Bescheinigung der Meldebehörde
   3. Austrittsbescheinigung.

   Über die Art der Urkunde, die Register- oder Eintragungsnummer, das Aktenzeichen usw. hat der Arbeitgeber einen Vermerk anzufertigen und zum Lohnkonto zu nehmen.

   Kann der Arbeitgeber den eigentlich erforderlichen Urkundsnachweis nicht führen, kann stattdessen ausnahmsweise auch eine schriftliche Versicherung des Arbeitnehmers über seine Nichtkirchenzugehörigkeit zum Lohnkonto genommen werden; diese Versicherung ist inhaltlich eindeutig zu gestalten und losgelöst von evtl. Vereinbarungen, Mitteilungen usw. vom Arbeitnehmer gesondert zu unterschreiben (vergleiche die bundeseinheitlichen Ländererlasse (z. B.: FinMin Schleswig-Holstein vom 24. Januar 1991 – VI 350 b-S 2447-021 – sowie FinBehörde Hamburg vom 12. Dezember 1990 – 51-S 2447-11/88).

   Kann der Arbeitgeber für einen Teil der Arbeitnehmer die Nichtkirchenzugehörigkeit nachweisen, gilt in den Fällen des § 40a EStG für die übrigen Arbeitnehmer gleichwohl der ermäßigte Kirchensteuerhebesatz von sieben Prozent in Schleswig-Holstein beziehungsweise 4,5 Prozent in Hamburg.

3. **Aufteilung der pauschalierten Kirchenlohnsteuer auf die Konfessionen:**

   Die Kirchensteuer ist in den Fällen der Pauschalierung der Lohnsteuer in Schleswig-Holstein im Verhältnis 90:10 auf die Ev. und Kath. Kirche, in Hamburg im Verhältnis

80:20 auf die Ev. und Kath. Kirche (Erlass Finanzbehörde Hamburg vom 31. Dezember 1986 – 51-S 2447-2/85) aufzuteilen (Erlass vom 18. September 1979 – VI 370 a-S 2447-4), soweit der Arbeitgeber die Kirchensteuer nicht durch Individualisierung der jeweils steuerberechtigten Kirche zuordnet.

(5) Nach einem bundeseinheitlich ergangenen Erlass der Länderfinanzminister (vergleiche Rundverfügung des NKA vom 16. November 1978 – Nr. 27/1978) kann in Fällen der Absätze 2 und 3 die Pauschalsteuer ausnahmsweise auf den Arbeitnehmer überwälzt werden, weil das für die pauschale Lohnsteuer steuerrechtlich geregelte Steuerschuldverhältnis des Arbeitgebers für das Innenverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ohne Bedeutung ist.

Diese Rechtsauffassung ist durch Urteil des Bundesarbeitsgerichts vom 5. August 1987 – 5 AZR 22/86 – bestätigt worden; zur Begründung führt das Bundesarbeitsgericht u. a. Folgendes aus:

„Es gibt keinen gesetzlichen Grundsatz, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Lohnsteuer abnehmen muss, wenn er sich für das Pauschallohnsteuerverfahren nach § 40a EStG entscheidet. Die Übernahme der Steuerschuld gegenüber dem Finanzamt bedeutet nicht, dass der Arbeitgeber auch im arbeitsrechtlichen Innenverhältnis die Lohnsteuer tragen muss. Der Arbeitgeber ist nämlich nicht von vornherein Schuldner der pauschalen Lohnsteuer gegenüber dem Finanzamt, sondern erst dann, wenn er sie übernimmt. Im Innenverhältnis kann der Arbeitgeber den Arbeitnehmer mit der Pauschallohnsteuer belasten. Der Arbeitnehmer behält aber das Recht, jederzeit Einzelbesteuerung unter Vorlage einer Lohnsteuerkarte zu verlangen."

(6) Gemäß § 39b Absatz 3 EStG wird die Lohnsteuer bei sonstigen Bezügen in einem besonderen Verfahren ermittelt. Diese Fälle sind hinsichtlich der Kirchensteuer nicht mit dem jeweils geltenden Pauschalsteuersatz von sieben Prozent beziehungsweise 4,5 Prozent der besonders festgesetzten Lohnsteuer, sondern mit dem vollen Kirchensteuerhebesatz von neun vom Hundert (v. H.) beziehungsweise acht v. H. der Lohnsteuer; Schuldner dieser Lohnsteuern bleibt in diesem Fall der Arbeitnehmer.

3. Lohn-/Kirchenlohnsteuer-Jahresausgleich

(1) Der Arbeitgeber muss die Lohnsteuer und die Kirchenlohnsteuer bei jeder Lohnzahlung einbehalten und abführen; die Höhe der Lohnsteuer ist demzufolge an den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum gekoppelt (§ 38 Absatz 3 EStG). Da die endgültige Höhe der Jahreslohnsteuer sich aber nicht nach dem jeweiligen Lohnzahlungszeitraum, sondern nach dem Jahresarbeitslohn bemisst (§ 38a EStG), wird gemäß § 42 Absatz 1 EStG bei unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern, die nicht zur ESt veranlagt werden, die für das abgelaufene Kalenderjahr (Ausgleichsjahr) einbehaltene Lohnsteuer insoweit erstattet, als sie die auf den Jahresarbeitslohn entfallende Jahreslohnsteuer übersteigt (Lohnsteuerjahresausgleich). Das Finanzamt erteilt dem Antragsteller über den Lohnsteu-

erjahresausgleich einen Steuerbescheid (§ 42 Absatz 5 EStG). Das Lohnsteuerjahresausgleichsverfahren ist also ausschließlich ein Erstattungsverfahren. Daher ist ein Lohnsteuerjahresausgleich nur zu Gunsten, nicht aber zu Ungunsten des Arbeitnehmers möglich (BFH vom 11. Juni 1970, BStBl. II 664), und es können im Rahmen des Lohnsteuerjahresausgleichs grundsätzlich keine Steuerbeträge nachgefordert werden.

Trotz des Verbots eines negativen Lohnsteuerjahresausgleichs kann es infolge der Betriebsstättenbesteuerung in Schleswig-Holstein mittelbar zur Nacherhebung von Kirchenlohnsteuerbeträgen dadurch kommen, dass die endgültig festgesetzte Kirchenlohnsteuerschuld niedriger ist als die einbehaltene Kirchenlohnsteuer, der Steuerpflichtige also insoweit einen geringeren Erstattungsbetrag erhält. Für diesen Fall wird auf Abschnitt V Nummer 7 Absatz 2 ff. verwiesen.

Zu niedrige Lohnkirchensteuerbeträge sind in Hamburg wegen des niedrigeren Kirchensteuerhebesatzes meist auf Fehler des Arbeitgebers (im Abzugsverfahren) bzw. des Arbeitnehmers selbst (falsche Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte) zurückzuführen. Die Finanzämter mussten deshalb früher in solchen Fällen prüfen, ob die zu wenig einbehaltene Kirchenlohnsteuer in einem gesonderten Verfahren außerhalb des Lohnsteuerjahresausgleichs nachzufordern war. Aus Vereinfachungsgründen wird in Hamburg seit einigen Jahren auch im Rahmen des Lohnsteuerjahresausgleichs zu wenig gezahlte Kirchenlohnsteuer mit Lohnsteuerüberzahlungen verrechnet (vergleiche Abschnitt V Nummer 3 Absatz 4).

(2) Bezieht der Steuerpflichtige neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit weitere Einkünfte von insgesamt mehr als 800,- DM, die nicht der LSt zu unterwerfen sind, so ist er grundsätzlich zur ESt zu veranlagen (§ 46 Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 2 Nummer 1 EStG). In diesem Fall darf gemäß § 42 Absatz 1 Satz 1 EStG ein Lohnsteuerjahresausgleich (LJA) nicht durchgeführt werden. Hat das Finanzamt gleichwohl einen Bescheid über den LJA erlassen, so ist es hierdurch nicht gehindert, den Steuerpflichtigen später für dasselbe Jahr zur ESt zu veranlagen, wenn die Voraussetzungen des § 46 EStG erfüllt sind. Denn aus dem Lohnsteuerabzugsverfahren, wozu auch der LJA gehört, erwächst grundsätzlich keine Bindung für das Veranlagungsverfahren. Der LJA bedeutet lediglich im Verhältnis zum Lohnsteuerabzug einen Abschluss, nicht aber auch im Verhältnis zur veranlagten Steuer. Denn die nachfolgende ESt-Veranlagung ist in Bezug auf den LJA für dasselbe Jahr das maßgebende Verfahren mit abweichender Zielrichtung. Sie endet mit einem erstmaligen Veranlagungsbescheid, der den Bescheid über den LJA nicht abändert, sondern ihn gegenstandslos macht (BFH vom 6. Dezember 1983, BStBl. 1984 II, 416).

(3) Die für den LJA bzw. die Veranlagung geltenden Vorschriften finden auf die Kirchensteuer entsprechende Anwendung mit der Besonderheit, dass die Vorschriften über die Mindestkirchensteuer und die Kirchensteuerkappung zu beachten sind (vergleiche Abschnitt V Nummern 4 und 5).

(4) Zulässig ist nach der ab 1. Januar 1987 geltenden Fassung des § 226 AO eine Aufrechnung nachzuerhebender Kirchensteuer mit zu erstattender Einkommen-(Lohn-)steuer und umgekehrt, da nach dessen Absatz 4 für die Aufrechnung als Gläubiger oder Schuldner eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis auch die Körperschaft gilt, die die Steuer verwaltet.

(5) Beginnt oder endet die Kirchensteuerpflicht im Laufe eines Kalenderjahres (zum Beispiel bei Kirchenaus- oder -eintritt), so ist die KiLSt im Lohnsteuerjahresausgleich zu zwölfteln und insoweit nur mit dem Teil zu erheben, der auf die Monate der Kirchenzugehörigkeit entfällt (vergleiche Abschnitt III Nummer 17 Absatz 6); bei glaubensverschiedenen Ehen ist zu beachten

für Schleswig-Holstein = § 4 staatl. KiStG

für Hamburg = § 5 staatl. KiStG

für Niedersachsen = § 7 Absatz 2 Ziff. 3 und 4 staatl. KiStRG.

Für die veranlagte Kircheneinkommensteuer gilt Entsprechendes.

4. Kappung der Kirchensteuer

(1) Gemäß § 6 Absatz 2 KiStO, § 1 Absatz 1 KiStBeschl. kann die Kirchensteuer nach oben hin auf einen bestimmten Bruchteil des zu versteuernden Einkommens begrenzt werden mit der Folge, dass für die Berechnung der Kirchensteuer die Progression des Einkommensteuertarifs nach oben hin begrenzt wird (sogenannte Kappung).

„Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Kappung sind nicht begründet. Die Kirche ist durch das Grundgesetz nicht verpflichtet, ihrer Steuer die bei der Einkommen-(Lohn-)steuer geltende Progression zugrundezulegen. Denn die Kirchensteuer dient (...) anderen Zwecken als die staatliche Steuer. Sie ist insbesondere stärker mitgliedschaftsbezogen und erstrebt keine Umverteilung der Einkommen. Es ist deshalb verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn sich die Kirchensteuer durch den Höchstsatz von (...) Prozent des zu versteuernden Einkommens bei einer bestimmten Einkommenshöhe von der Anknüpfung an die staatliche Steuer mit ihrer schärferen Progression löst. Diese Gestaltung liegt vielmehr im Rahmen der durch Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 WRV anerkannten Autonomie der Kirche.“
(VerwG Lüneburg vom 20. Januar 1972 – I A 78/71)

(2) Wird die Kirchensteuer im Wege der Kappung nach einem Vomhundertsatz des zu versteuernden Einkommens berechnet, schlagen die Steuervergünstigungen der §§ 16, 17 Berlin FG auf die Kirchen nicht durch (FG Hamburg vom 6. Februar 1980 – IV 179/78, EFG, 254).

Die Regelung, dass der Kinderentlastungsbetrag nach § 51a EStG (vergleiche Abschnitt V Nummer 1 Absatz 4) im Falle der Kappung der Kirchensteuer vom zu versteuernden Einkommen und nicht wie bei Berechnung der Kirchensteuer in den übrigen Fällen von

der Einkommensteuer abgezogen wird, ist verfassungsgemäß (FG Hamburg vom 6. Februar 1980 – IV 180/78, EFG, 254).

(3) Werden Ehegatten in glaubensverschiedener Ehe zur Einkommensteuer zusammen veranlagt, steht im Falle der Kappung der Kirchensteuer zunächst nur ein gemeinsames zu versteuerndes Einkommen als Bemessungsgrundlage fest. Diese gemeinsame Bemessungsgrundlage muss aufgeteilt werden, um die Kirchensteuer-Bemessungsgrundlage des kirchensteuerpflichtigen Ehegatten zu erhalten. Das geschieht in

a) Schleswig-Holstein nach § 12 Nummer 2 des staatlichen Kirchensteuergesetzes in Verbindung mit § 3 Absatz 3 der dazugehörigen DVO. Danach ist derjenige Teil des zu versteuernden Einkommens zu ermitteln, der sich bei getrennter Veranlagung zur Einkommensteuer für den kirchenangehörigen Ehegatten ergeben würde. Dieser Betrag ist gegebenenfalls um die Hälfte der in § 51a EStG genannten Beträge zu kürzen. Anders als bei der getrennten Veranlagung sind jedoch die Sonderausgaben nach §§ 10, 10b, 10c EStG und die außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33 bis 33b EStG) bei jedem Ehegatten zur Hälfte und die Sonderausgaben nach §§ 10a und 10d EStG bei dem Ehegatten zu berücksichtigen, mit dessen Einkünften sie in Zusammenhang stehen.

b) Für Hamburg ist in entsprechender Anwendung des § 5 Absatz 2 des staatlichen Kirchensteuergesetzes für die Berechnung der Kappung die Summe der Einkünfte jedes Ehegatten zugrundezulegen. Dabei ist das gemeinsame zu versteuernde Einkommen im Verhältnis der Summe der Einkünfte jedes Ehegatten aufzuteilen. Ist die Summe der Einkünfte eines Ehegatten negativ, so ist sie mit 0,- DM anzusetzen (Erlass Fin.-Behörde Hamburg vom 21. Februar 1976 – Az. 51-S 2440-19/73).

c) Niedersachsen nach § 7 Absatz 2 Nummer 3 des staatlichen Kirchensteuerrahmengesetzes.

(4) Der Kappungssteuersatz beträgt im Bereich des Landes

a) Schleswig-Holstein = 3,5 vom Hundert (v. H.) des zu versteuernden Einkommens

b) Hamburg = 3,0 v.H. des zu versteuernden Einkommens

c) Niedersachsen = 3,5 v.H. des zu versteuernden Einkommens.

Für die Berechnung der Kirchensteuer im Falle der Kappung ist vom Eingangswert der jeweiligen Tabellenstufe der Einkommensteuertabelle auszugehen. Dies gilt auch beim Kirchensteuerabzug vom Arbeitslohn; hierbei ist der Arbeitslohn zunächst auf das zu versteuernde Einkommen umzurechnen.

5. Mindestkirchensteuer in Schleswig-Holstein/Mindestbetragskirchensteuer

(1) Mit der Mindestkirchensteuer ist den Kirchen das Recht eingeräumt worden, auch solche Kirchenmitglieder an den kirchlichen Lasten zu beteiligen, die bei einer nur akzessorischen Anbindung der Kirchensteuererhebung an die staatliche Einkommen-

(Lohn-)steuer dazu sonst nicht beitragen würden, weil von ihnen trotz eigener Einkünfte wegen der im staatlichen Einkommensteuertarif geltenden Freigenzen keine staatlichen Steuern erhoben werden. Eine Mindestkirchensteuer in diesem Sinne wird jedoch nur im Bereich des Landes Schleswig-Holstein erhoben, und zwar stets dann, wenn bestimmte, in den §§ 3 und 4 des Kirchensteuerbeschlusses festgelegte Freigrenzen überschritten werden (nämlich 1.200,– DM zu versteuerndes Einkommens bzw. der diesem Betrag entsprechende Bruttoarbeitslohn). Es werden also alle zu veranlagenden Kirchensteuerpflichtigen mit eigenen Einkünften erfasst, deren zu versteuerndes Einkommen zwischen 1.200,– DM (Mindestkirchensteuerfreigrenze nach kircheneigenem Tarif) und 5.616,– DM (Grundfreibetrag nach staatlichem Einkommensteuertarif) liegt. Für Verheiratete, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, verdoppeln sich diese Beträge. Für die Lohnsteuerpflichtigen gelten entsprechende Regelungen, mit denen der Bruttoarbeitslohn an ein zu versteuerndes Einkommen von 1.200,– DM angeglichen wird; hierfür ist eine besondere Abzugstabelle entwickelt worden, die als Anlage zum Kirchensteuerbeschluss der NEK veröffentlicht worden ist.

(2) Abweichend davon ist für die Länderbereiche Hamburg und Niedersachsen lediglich die Möglichkeit gegeben, Kirchensteuer-Mindestbeträge von solchen Kirchensteuerpflichtigen zu erheben, für die auch staatliche Einkommensteuer festzusetzen oder Lohnsteuer einzubehalten ist, acht Prozent beziehungsweise neun Prozent der staatlichen Einkommen-(Lohn-)steuer aber einen niedrigeren Betrag ergeben würden als den jeweils geltenden Mindestkirchensteuerbetrag (sog. Betragsfälle); hier handelt es sich begrifflich also gar nicht um eine Mindestkirchensteuer, sondern lediglich um eine „Mindestbetragskirchensteuer“.

(3) Die Höhe des Mindestsatzes beträgt gemäß § 2 Kirchensteuerbeschluss in allen drei Länderbereichen je nach Lohnzahlungszeitraum 7,20 DM jährlich, 0,60 DM monatlich, 0,14 DM wöchentlich und 0,02 DM täglich. Die Mindestsätze werden auf die Kirchen-einkommen-(-lohn-)steuer angerechnet.

Im gesamten Bereich der NEK werden die Mindestsätze von den zur Einkommensteuer zu Veranlagenden durch das Finanzamt erhoben, soweit eine Einkommensteuer festzusetzen ist und eine Anwendung des jeweils maßgeblichen Hebesatzes weniger als 7,20 DM ergeben würde. In Fällen, in denen keine Einkommensteuer festgesetzt oder die ESt auf 0,– DM festgesetzt wird, wird die Mindestkirchensteuer nicht im Wege des staatlichen Kirchensteuer-Einzugsverfahrens erhoben. Entsprechendes gilt, wenn im Rahmen eines Lohnsteuerjahresausgleichs eine „verbleibende Lohnsteuer“ sich nicht ergibt. Unbeschadet dessen haben die Kirchenkreise in Schleswig-Holstein das Recht, die Mindestkirchensteuer in diesen Fällen selbst zu erheben.

Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn wird die Mindestkirchensteuer wie folgt erhoben:

a) **Im Bereich des Landes Schleswig-Holstein**

Die Mindestkirchensteuer wird von allen Arbeitnehmern einbehalten,

aa) von denen Kirchenlohnsteuer (KiLSt) nicht einzubehalten ist, weil der Arbeitslohn unter der Lohnsteuerfreigrenze liegt, die in § 4 KiSt-Beschl. festgelegten Freigrenzen jedoch überschritten sind,

bb) deren mit neun Prozent berechnete KiLSt niedriger liegen würde als die Mindestkirchensteuer.

Von Arbeitnehmern, die unter die Lohnsteuerfreigrenze fallen, ist die Mindestkirchensteuer nur seitens derjenigen Arbeitgeber einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen, die mit dem Finanzamt im Verrechnungsverkehr stehen, d. h. die für mindestens einen Arbeitnehmer Lohnsteuer an das Finanzamt abzuführen haben. Einen solchen Verrechnungsverkehr mit dem Finanzamt unterhalten also Arbeitgeber, für die beim Finanzamt ein Lohnkonto geführt wird.

b) **In den Bereichen der Länder Hamburg und Niedersachsen**

Die Erhebung der Mindestkirchensteuer setzt voraus, dass Lohnsteuer einbehalten wird.

6. Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe

(1) Das Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe (vergleiche Abschnitt III Nummer 16) wird von evangelischen Kirchenmitgliedern erhoben, deren Ehegatte keiner steuerberechtigten Religionsgesellschaft angehört (§ 9 Absatz 1 KiStO) und die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden (§ 5 Absatz 1 KiStBeschl.). Besteuerungsgegenstand ist der Lebensführungsaufwand, den der kirchenangehörige Ehegatte aus dem ihm wirtschaftlich zukommenden Einkommen des anderen Ehegatten bestreiten kann. Dieser Lebensführungsaufwand wird durch den Unterhaltsanspruch des nicht verdienenden Ehegatten gedeckt. Bemessungsgrundlage ist das gemeinsame zu versteuernde Einkommen gemäß § 32 EStG.

Das Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe wird im Veranlagungsverfahren, nicht dagegen durch Steuerabzug vom Arbeitslohn oder im Wege des Lohnsteuerjahresausgleichs erhoben; es wird von den Finanzbehörden verwaltet und im Wege des staatlichen Kirchensteuer-Einzugsverfahrens erhoben.

(2) Das Kirchgeld wird mit gestaffelten Sätzen nach Maßgabe einer besonderen Kirchgeldtabelle erhoben (§ 5 Absatz 2 KiStBeschl.). Die kircheigenen Staffelsätze sind so angeordnet, dass Härten vermieden werden, insbesondere der oben angegebene Unterhaltsanspruch unterschritten wird.

In Hamburg wird nach § 5 Absatz 3 des Kirchensteuerbeschlusses der NEK das jährliche Kirchgeld um 12,– DM (ab 1. Januar 1990 = 6,– DM) in den Fällen des § 51a Nummer 1 EStG (halber Kinderfreibetrag) und um 24,– DM (ab 1. Januar 1990 = 12,– DM) in den Fällen des § 51a Nummer 2 EStG (voller Kinderfreibetrag) gemindert. Der BFH, der wegen

des Finanzrechtswegs in Hamburg zuständig ist, hält eine derartige kinderbedingte Entlastung für erforderlich.

(3) Das BVerfG hat am 23. Oktober 1986 (BVerfGE 73, 388) entschieden, dass die Bestimmungen des staatlichen Hamburger Kirchensteuergesetzes, mit denen die Kirchen ermächtigt werden, Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe zu erheben, mit dem Grundsatz vereinbar und rechtlich nicht zu beanstanden sind (vergleiche Abschnitt II Nummer 4). Durch diese Entscheidung ist die Einführung und Erhebung des Kirchgelds in glaubensverschiedener Ehe bestätigt worden. Die Entscheidung des BVerfG war notwendig geworden, nachdem das Finanzgericht Hamburg die Zulässigkeit einiger Bestimmungen für die Kirchgelderhebung bestritten und der BFH daraufhin die Rechtsgrundlagen des Landesgesetzgebers hierüber in Zweifel gezogen und dem BVerfG zur Klärung vorgelegt hatte (vergleiche Vorlagebeschluss des BFH vom 14. Dezember 1983, BStBl. 1984 II, 332). Gleichzeitig hat das BVerfG in seiner Entscheidung Bedenken des BFH gegen die frühere Nichtberücksichtigung von Kindern bei der Kirchgelderhebung in Hamburg als durch die neuere kirchliche Gesetzgebung für den Bereich Hamburg „ersichtlich überholt“ bezeichnet (vergleiche Abschnitt V Nummer 6 Absatz 2). Die Kinderberücksichtigung beim Kirchgeld in Hamburg hat sich demnach in verfassungsrechtlicher Hinsicht als zulässig und ausreichend erwiesen.

(4) Für den Bereich Schleswig-Holstein wird eine Kinderentlastung nicht gewährt, weil es nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts, das für den Bereich des Landes Schleswig-Holstein letztinstanzlich zuständig ist, einer besonderen Berücksichtigung von Kindern beim Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe aus verfassungsmäßigen Gründen nicht bedarf und auch die insoweit abweichende Regelung im Lande Hamburg dem nicht entgegensteht (BVerwG vom 11. November 1988 – BVerwG 8 C 10.87).

(5) In Schleswig-Holstein werden Evangelische, deren Ehegatte einer Religionsgemeinschaft angehört, welche in Schleswig-Holstein Körperschaftsrechte besitzt, trotz der Signale „vd/ev“ in den Besteuerungsunterlagen nicht zum Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe herangezogen (vergleiche Abschnitt III Nummer 16 Absatz 7).

(6) In Hamburg sind außer der NEK kirchensteuerhebungsberechtigt

1. Röm.-kath. Kirche in Hamburg
2. Mennonitengemeinde zu Hamburg und Altona
3. Ev.-ref. Kirche in Hamburg
4. Jüdische Gemeinde in Hamburg
5. Dänische Seemannskirche in Hamburg (gem. Änderung der VO über die Erstreckung des Rechts zur Erhebung von Kirchensteuern auf Religionsgesellschaften vom 12. April 1988).

Bei Evangelischen, deren Ehegatte einer dieser drei Religionsgesellschaften angehört, kommt daher die Festsetzung eines Kirchgeldes in glaubensverschiedener Ehe nicht in

Betracht (vergleiche Abschnitt III Nummer 16 Absatz 6). Diese Regelung gilt nicht für die weiteren Kirchen, die der Arbeitsgemeinschaft christlicher Kirchen in Hamburg angehören. Hier ist also gegebenenfalls Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe zu erheben.

(7) Fällt bei Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer neben dem Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe auch eine Kirchensteuer nach einem Vomhundertsatz der Einkommensteuer an, wird die KiESt auf das Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe angerechnet (§ 15 Absatz 2 KiStO sowie § 3 Absatz 4 staatliches Kirchensteuergesetz SH und § 3 Absatz 6 staatliches Kirchensteuergesetz HH). Fällt bei getrennter Veranlagung zur Einkommensteuer eine KiESt an, wird daneben ein Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe nicht erhoben (§ 15 Absatz 3 KiStO).

Die gegen die staatliche Anrechnungsvorschrift in Hamburg erhobenen Bedenken hat das Bundesverfassungsgericht für unbegründet gehalten (BVerfG vom 23. Oktober 1986 – 2 BvL 7/84) und ausgeführt, dass danach die Kirchensteuer vom Einkommen und das Kirchgeld nicht unabhängig voneinander erhoben werden können. „Diese nähere Konkretisierung des kirchlichen Besteuerungstatbestandes soll eine Doppelbelastung der Steuerpflichtigen verhindern (...). Es wird lediglich das Kirchgeld um eine etwa anfallende, auf der Grundlage der (...) staatlichen Regelung berechnete Kirchensteuer vom Einkommen gekürzt. Erhöhte rechtsstaatliche Anforderungen (...) ergeben sich aus der Anrechnungsvorschrift nicht."

(8) Für die auf niedersächsischem Staatsgebiet gelegenen Gebietsteile der NEK wird ein Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe nicht erhoben (vergleiche § 36 Absatz 3 KiStO).

(9) Zur Rechtmäßigkeit der geltenden Kirchgeldregelungen hat das BVerwG mit Urteil vom 18. Februar 1977 (NJW S. 1304) u. a. Folgendes ausgeführt:

„Nach (...) besteuert die Kirchenordnung den Lebensführungsaufwand des kirchenangehörenden Ehegatten und damit ein Merkmal, das in dessen Person gegeben ist (...). Das gemeinsame Einkommen wird (...) nur als Hilfsmaßstab für den als solchen nicht oder nur mit erheblichen Schwierigkeiten meßbaren Lebensführungsaufwand verwendet. Diese (...) angegriffene Auslegung lässt sich bundesrechtlich nicht beanstanden, insbesondere kann sie nicht als willkürlich und damit als Verletzung des Art. 20 Absatz 3 GG angesehen werden (...). Für diese Auffassung spricht übrigens der offenbare Zusammenhang zwischen der hier streitigen Kirchgeldregelung mit dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 14. Dezember 1965 (BVerfGE 19, 268), das diese Art der Besteuerung zumindest nahegelegt hatte (...). Die Zulässigkeit der Anknüpfung an das gemeinsame Einkommen als Bemessungsgrundlage für den Lebensführungsaufwand auch des Ehegatten ohne eigene Einkünfte folgt weiter daraus, dass der Gesetzgeber auch sonst das in der Ehe Erworbene beiden Ehegatten zurechnet, unabhängig davon, welcher der Ehegatten unmittelbar der Erwerbende ist (...). Es lässt sich nach Auffassung des erkennenden Senats nicht ernsthaft bezweifeln, dass zumindest ein Zusammenhang besteht zwischen dem gemeinsamen Einkommen im Sinne des Einkommensteuerrechts und dem Lebensführungsaufwand, der dem

einzelnen Ehegatten – auch dem Ehegatten ohne eigene Einkünfte – möglich ist. Jedenfalls lässt sich für den Regelfall, also typischerweise nicht in Abrede stellen, dass ein hohes Eheeinkommen den Ehegatten einen größeren Aufwand gestattet und ein niedrigeres Einkommen den Aufwand mindert. Mit jeder Pauschalierung können im Einzelfall Unbilligkeiten verbunden sein. Gleichwohl ist anerkannt, dass die Steuergesetzgebung im Interesse der Praktikabilität in erheblichem Umfang typisieren und also den Grundsatz der „individuellen Gleichmäßigkeit" jedenfalls in gewissem Umfang zurücktreten lassen darf. Die verbleibenden Unbilligkeiten sind zudem durch die Gestaltung der Kirchgeldtabelle sowie durch die verhältnismäßig geringe Höhe des Kirchgeldes gemildert und lassen sich zudem durch eine Billigkeitsentscheidung gemäß § 131 AO[1] erheblich reduzieren; darauf kann je nach Lage des Einzelfalles ein Anspruch bestehen."

Zum Inhalt der für den Bereich des Landes Schleswig-Holstein geltenden Kirchgeldregelung hat ferner das OVG Lüneburg mit Urteil vom 19. März 1986 – 13 OVG A 25/85 – Stellung genommen und dabei u. a. ausgeführt, dass der Inhalt des Begriffs „Kirchgeld" eine eigenständige Bedeutung habe und es sich dabei nicht um eine von der Einkommensteuergesetzgebung abhängige Annexsteuer handelt. Der Besteuerungstatbestand des Lebensführungsaufwands sei nicht mit dem gemeinsamen zu versteuernden Einkommen identisch, sondern nur ein Teil davon; soweit sich hierbei besondere Belastungen auswirken, trage dem die hochgradige Pauschalierung der Kirchgeldtabelle und die Spannweite der Einkommenstufen bereits ausreichend Rechnung. Besonders kinderbedingte Belastungsunterschiede größeren Ausmaßes ließen sich im Einzelfall durch eine Billigkeitsentscheidung ausgleichen.

Die gegen dieses OVG-Urteil eingelegte Revision blieb erfolglos (BVerwG vom 11. November 1988 – BVerwG 8 C 10.87).

(10) Ein in glaubensverschiedener Ehe lebender Ehepartner ist nicht befugt, den an seinen anderen Ehepartner gerichteten Kirchgeldbescheid anzufechten. Er ist nicht Adressat des Steuerbescheides und durch die Heranziehung zum Kirchgeld auch nicht unmittelbar betroffen (BVerfG vom 30. August 1982 – 1 BvR 1109/81, HFR 1984 S. 73).

Auch ein Kirchgeld-Vorauszahlungsbescheid kann durch den nicht kirchenangehörigen Ehepartner nicht angefochten werden, selbst wenn er bürgerlich-rechtlich (§ 1360a BGB) verpflichtet sein sollte, seinem anderen Ehepartner die Mittel zur Erfüllung der Kirchensteuerschuld zur Verfügung zu stellen (BFH vom 27. Juli 1983 – II R 21/83, Amtsbl. Schl.-H. 1984 S. 321).

(11) Ein inzwischen geschiedener Ehemann ist grundsätzlich verpflichtet, die Kirchgeldschulden seiner ehemaligen Ehefrau für Zeiträume, in denen die Ehe noch bestanden hat, zu bezahlen (Amtsgericht Hamburg vom 18. Oktober 1988 – 274 F 125/88; die hiergegen

1 Anmerkung: Jetzt = § 227 AO 77.

eingelegte Berufung blieb erfolglos, Oberlandesgericht Hamburg vom 1. August 1989 – FUF 92/88).

(12) In Fällen, in denen durch Heirat zwischen einer nicht kirchenangehörigen und einer kirchenangehörigen Person erst im Laufe eines Kalenderjahres eine glaubensverschiedene Ehe entsteht, kann das Kirchgeld im Jahr der Eheschließung nicht für das gesamte Kalenderjahr erhoben werden, sondern nur für diejenigen Monate, die der Dauer der Ehe in diesem Jahr entspricht; hier ist bei vorliegenden entsprechenden Voraussetzungen die Zwölftelung zur Anwendung zu bringen (vergleiche Abschnitt III Nummer 17 Absatz 6).

(13) In Fällen, in denen ein Kirchensteuerpflichtiger, bei dem das Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe zu erheben ist, seinen Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt) in ein anderes Bundesland verlegt, ist gemäß Beschluss der Kirchensteuerreferenten der Bundesländer vom 22. Januar 1990 (TOP 5 – Az. S 2448 A – 443) bundeseinheitlich wie folgt zu verfahren:

Die Zuständigkeit für die Festsetzung und Erhebung des Kirchengeldes bleibt – anders als für die Einkommensteuer – (vergleiche Abschnitt V Nummer 10) bei dem die Steuerakten abgebenden Finanzamt (§ 24 AO). Das abgebende Finanzamt weist in seiner Abgabeverfügung hierauf besonders hin und bittet um Mitteilung des gemeinsam zu versteuernden Einkommens der Ehegatten für die in Betracht kommenden Veranlagungszeiträume. Nach (dem gesondert zu überwachenden) Eingang der Mitteilung des neu zuständigen Finanzamtes wird das Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe – gegebenenfalls zeitanteilig – festgesetzt (vergleiche FR 1990 S. 318).

7. Kirchenlohnsteuer am Ort der Betriebstätte

(1) Für die Höhe der Kircheneinkommensteuer gelten grundsätzlich die Bestimmungen der Gliedkirche, in der das Gemeindeglied seinen Wohnsitz hat. Eine Ausnahme gilt lediglich für den Kirchenlohnsteuer-Abzug, der entsprechend landesrechtlicher Regelung in der Weise durchgeführt wird, dass der Arbeitgeber die Kirchensteuern ohne Rücksicht auf den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Arbeitnehmers nach dem am Ort der Betriebstätte geltenden Kirchensteuerhebesatz einbehält. Der Begriff der Betriebstätte richtet sich nach den Bestimmungen des Lohnsteuerrechts.

(2) Liegen Wohnsitz und Betriebstätte in Ländern mit unterschiedlich hohen Kirchensteuerhebesätzen, zum Beispiel Betriebstätte in Hamburg (Hebesatz = acht Prozent) und Wohnsitz in Schleswig-Holstein (Hebesatz = neun Prozent), so werden im Wege der Betriebsstättenbesteuerung je nach dem Wohnsitz des Arbeitnehmers entweder zuviel oder zuwenig Kirchensteuern einbehalten. Zuviel gezahlte Beträge werden erstattet, und zwar in der Regel von der Gliedkirche, in der der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz hat. Wurde durch das Prinzip der Betriebsstättenbesteuerung zum Beispiel von einem im Bereich des hamburgischen Staates wohnhaften Kirchenmitglied zuviel Kirchenlohnsteuer (KiLSt) einbehalten, erfolgt die Erstattung im Rahmen der ESt-Veranlagung bzw. des LStJA durch

das Finanzamt oder bei Vorlage der Lohnsteuerkarte durch das NKA, Dienststelle Hamburg. Andererseits führt bei einem in Schleswig-Holstein wohnenden Kirchenmitglied mit Betriebstätte in Hamburg die Veranlagung oder der Lohnsteuerjahresausgleich (LStJA) regelmäßig zur Nacherhebung des Unterschiedsbetrages. Beim LStJA wird die Nacherhebung der Kirchensteuer allerdings begrenzt auf den sich ergebenden Kirchensteuererstattungsbetrag, da in Schleswig-Holstein eine Nachforderung oder Verrechnung mit zu erstattender LSt nicht durchgeführt wird. Das gilt auch für die niedersächsischen Gebietsteile der NEK.

(3) Seit dem Beschluss des NKA vom 22. August 1978 bestehen für den Bereich des Landes Schleswig-Holstein keine Bedenken mehr dagegen, dass die Kirchenkreise auf Antrag den Unterschiedsbetrag zwischen acht Prozent und neun Prozent in Fällen der Betriebstättenbesteuerung erlassen. Entsprechende Beschlüsse der zuständigen kirchlichen Gremien werden als unumgänglich im Sinne von § 20 Absatz 6 der Kirchensteuerordnung anerkannt.

Für das Erstattungsverfahren gelten folgende Grundsätze:

1. Die Regelung erstreckt sich
   a) auf Fälle, die gemäß § 46 EStG im Bereich der Oberfinanzdirektion Kiel zur Einkommen- und Kircheneinkommensteuer zu veranlagen sind und bei denen der Unterschiedsbetrag zwischen acht Prozent (Hamburg) und neun Prozent (Schleswig-Holstein) der Einkommensteuer bzw. bei Kappung zwischen drei Prozent und 3,5 Prozent des zu versteuernden Einkommens im Wege des Veranlagungsverfahrens nacherhoben wird,
   b) auf Fälle, in denen die Höhe der Lohn- und Kirchenlohnsteuer gemäß § 42 EStG endgültig im Lohnabzugsverfahren durch ein Finanzamt im Bereich der Oberfinanzdirektion Kiel festgestellt wird. Hierbei kann es mittelbar zur Nacherhebung des Unterschiedsbetrages dadurch kommen, dass die endgültig festgestellte Kirchenlohnsteuerschuld niedriger ist als die einbehaltene Kirchenlohnsteuer.

   Die Höhe des Erlassbetrages bemisst sich ausschließlich nach den im Bereich der Oberfinanzdirektion Hamburg usw. bezogenen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, die dort der Betriebsstättenbesteuerung mit dem für das Land Hamburg gültigen Kirchensteuerhebesatz unterlegen haben. Andere Einkunftsarten im Sinne von § 2 Absatz 1 EStG (zum Beispiel: Einkünfte aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung usw.) bleiben bei der Bemessung des Erlassbetrages unberücksichtigt.
2. Die Erlassregelung erstreckt sich dagegen nicht auf solche Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, bei denen der Arbeitgeber von sich aus anstelle des für die Betriebstätte allgemein geltenden Hebesatzes von acht Prozent bereits für den Wohnsitz des Steuerpflichtigen geltenden Hebesatz von neun Prozent der Lohnsteuer zur Anwen-

dung gebracht hat, so dass es zu einer Nacherhebung von Kirchensteuer infolge unterschiedlichen Hebesatzes am Wohnort und am Ort der gehaltzahlenden Kasse überhaupt nicht gekommen ist; denn in einem solchen Fall mangelt es an der besonderen Härte, die in dem Vorgang der Nacherhebung von Kirchensteuern gesehen wird.

3. Hat ein Arbeitnehmer neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit noch andere Einkünfte im Sinne von § 2 Absatz 1 EStG bezogen, so berechnet sich die Höhe des Erlassbetrages nach dem Verhältnis (Prozent-Satz), in dem die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (vergleiche oben Nummer 2) zu den Gesamteinkünften stehen.

   In Fällen mit negativen Einkünften darf der errechnete Erlassbetrag ein Prozent (bei Kappung: 0,5 Prozent) der Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer nicht übersteigen. Sind außer negativen Einkünften noch weitere positive Einkünfte (neben den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit), so bleiben diese unberücksichtigt, wenn der Betrag der negativen Einkünfte den der weiteren positiven Einkünfte übersteigt.

4. Hat ein Arbeitnehmer oder sein Ehegatte Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit im Wege der Betriebstättenbesteuerung sowohl aus einem Bereich mit einem Kirchensteuerhebesatz von acht Prozent als auch aus einem solchen mit einem Hebesatz von neun Prozent der Lohnsteuer bezogen, so sind bei der Bemessung des Erlass- oder Erstattungsbetrages nur die Einkünfte aus dem Bereich mit dem Hebesatz von 8 Prozent heranzuziehen; Nummer 3 gilt entsprechend.

5. Diese Regelung gilt für Veranlagungszeiträume von 1977 ab; frühere Veranlagungszeiträume werden nicht aufgegriffen. Nach dem Beschluss des NKA vom 13. März 1984 sind Erlasse lediglich für Zeiträume zu gewähren, die längstens innerhalb von drei Jahren nach Ablauf des Jahres beantragt werden, in welchem der jeweilige Steuerbescheid Rechts- beziehungsweise Bestandskraft erlangt hat, denn es ist in Rechtsprechung und herrschender Meinung anerkannt, dass es im Allgemeinen nicht ermessensmißbräuchlich ist, einen Billigkeitsantrag abzulehnen, der mehr als zwei Jahre nach Entstehung der betreffenden abgabenrechtlichen Forderungen gestellt wird, wenn die Säumnis vom Antragsteller zu vertreten ist (BFH vom 27. März 1958, BStBl. III, 248). Diese Frist überträgt den Gedanken der Rechtsverwirkung und der Verjährung auf den Bereich der Billigkeitsentscheidungen. Danach kann es im Allgemeinen nicht unbillig sein, wenn derjenige, der aus Billigkeitsgründen Erlasse oder Erstattungen von Steuern begehrt, nach Ablauf dieser Frist in der Regel abschlägig beschieden wird. Das gilt auch dann, wenn bei rechtzeitiger Antragstellung dem Antrag hätte stattgegeben werden müssen (Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur AO, Anmerkung 22 zu § 227).

6. Es empfiehlt sich, Anträgen auf Erlass des Unterschiedsbetrages im Falle des Kirchenaustritts auch für das Austrittsjahr zu entsprechen, denn das Bundesverwaltungsgericht hat im Falle des Veräußerungsgewinns mit Urteil vom 12. Februar 1988 – BVerwG 8 C 16.86 u. a. entschieden, dass es unzulässig sei, einem aus der Kirche

Ausgetretenen eine Billigkeitsmaßnahme allein mit der Begründung zu versagen, dass solche Maßnahmen nur kirchenangehörigen Gemeindegliedern gewährt werden. Denn auch ein aus der Kirche Ausgetretener hat ein subjektiv-öffentliches Recht auf Eintritt in die Ermessensprüfung; dieses Recht geht durch Kirchenaustritt nicht verloren (Finanzgericht Köln vom 26. Oktober 1988 – 6 K 42/86).

7. In konfessionsverschiedenen Ehen erstreckt sich der Erlass nur auf den evangelischen Anteil, d. h. es wird nur die Hälfte des Betrages erstattet, wie bei konfessionseinheitlichen Ehen.

8. Soweit es sich bei der festgesetzten Kirchensteuer um Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe handelt, ist der Kirchensteuerteilerlass nicht möglich.

9. Bei der Ermittlung des Erlassbetrages wird grundsätzlich ein Prozent (bei Kappung: 0,5 Prozent) der auf die Hamburger Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit entfallenden Kirchensteuer angesetzt. Eine fiktive Kirchensteuerveranlagung nach Hamburger Kirchensteuerrecht wird aus Vereinfachungsgründen hierbei nicht durchgeführt.

10. Für die Durchführung des Erstattungsverfahrens gilt Folgendes:

    a) Die Anträge auf Teilerlass von Kirchensteuern aufgrund unterschiedlicher Kirchensteuerhebesätze am Wohnort und am Ort der Betriebstätte sind bei dem für den Arbeitnehmer zuständigen Kirchenkreisamt zu stellen. Sie können formlos oder auf dem hierfür vorgesehenen Vordruck – gegebenenfalls siehe Anlage 4 – eingereicht werden.

    b) Die Kirchenkreise prüfen die Anträge auf Vollständigkeit und Richtigkeit und fordern gegebenenfalls fehlende Unterlagen zur Vervollständigung der Anträge an. Erst die vollständigen Unterlagen können dann zur weiteren Bearbeitung an das Nordelbische Kirchenamt, Dienststelle Hamburg, geleitet werden. Sie müssen folgende Angaben enthalten:

        aa) Name, Anschrift und Bankverbindung des Antragstellers,

        bb) Angaben über den von einem Hamburger Arbeitgeber erhaltenen Arbeitslohn,

        cc) die Religionszugehörigkeit, bei Ehegatten auch die des Ehegatten,

        dd) eine Kopie des Steuerbescheides,

        ee) Angaben zur Rechts- bzw. Bestandskraft.

    c) Falls Antragsteller die Überlassung einer Kopie des Steuerbescheides verweigern, genügt es, wenn der Antragsteller seinen Steuerbescheid dem Kirchenkreis vorlegt und der Bearbeiter Folgendes für die weitere Bearbeitung übernimmt:

        aa) Hamburger Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für Ehemann und

        bb) für Ehefrau,

cc) Gesamtbetrag der Einkünfte,

dd) festgesetzte Kirchensteuer,

ee) im Lohnsteuerjahresausgleich nicht nachgeforderte Kirchensteuer,

ff) Kirchsteuerart: Kirchensteuer neun Prozent, Kappung 3,5 Prozent, Kirchgeld,

gg) gegebenenfalls anteiliges Kirchgeld.

d) In glaubensverschiedener Ehe wird die Kirchensteuer von dem auf den kirchangehörigen Ehegatten entfallenden Anteil der Einkommensteuer beziehungsweise des zu versteuernden Einkommens berechnet. Bei der Berechnung des Erlassbetrages bleiben deshalb die Einkünfte des nicht der Kirche angehörenden Ehegatten unberücksichtigt. In diesem Fall ist als Gesamtbetrag der Einkünfte der Wert anzusetzen, der sich bei Bildung eines Gesamtbetrages der Einkünfte – nur unter Berücksichtigung der Einkünfte des kirchenangehörigen Ehegatten – ergibt.

e) Die weitere Bearbeitung erfolgt durch das Nordelbische Kirchenamt – Dienststelle Hamburg. Um Doppelerstattungen zu verhindern, werden alle Erstattungsfälle gespeichert. Der Erstattungsbetrag wird maschinell errechnet und dem Antragsteller in einem gesonderten Anschreiben – aus Verwaltungsvereinfachungsgründen ohne Rechtsbehelfsbelehrung – mitgeteilt. Außerdem wird diesem Schreiben ein Antragsformular (Anlage 6) für das Folgejahr beigefügt.

   Das Nordelbische Kirchenamt teilt dem jeweils zuständigen Finanzamt die Höhe des Erlassbetrages mit, damit dieser bei Berichtigungen und bei der Berechnung der Sonderausgaben für das laufende Jahr berücksichtigt werden kann.

   Die Kirchenkreise erhalten auf Wunsch jeweils eine Durchschrift des Schreibens an den Steuerpflichtigen.

   Die Auszahlung der Erstattungsbeträge erfolgt durch die Kasse des NKA in Kiel.

f) Die Entscheidung des Kirchenkreises gegen Einwendungen über den gewährten Kirchensteuererlass oder gegen seine Versagung ist als Verwaltungsakt mit einer Rechtsbehelfsbelehrung zu versehen.

8. Höhe der Kircheneinkommensteuer bei mehrfachem Wohnsitz

Für die Begründung der Kirchenmitgliedschaft in einer Kirchengemeinde sind hinsichtlich des Wohnsitzes die melderechtlichen Bestimmungen maßgebend (vergleiche Abschnitt III Nummer 15 Absatz 3); die Begriffe „Wohnsitz“ beziehungsweise „gewöhnlicher Aufenthalt“ im Sinne der Steuergesetze richten sich dagegen allein nach den geltenden abgabenrechtlichen Vorschriften, also nach denjenigen der AO (vergleiche Abschnitt III Nummer 1 Absatz 13).

Im Falle eines doppelten Wohnsitzes kann daher zweifelhaft sein, welcher Kirchensteuerhebesatz maßgebend ist, nämlich beispielsweise derjenige im Bereich des Landes Schleswig-Holstein (neun Prozent) oder derjenige im Bereich der Freien und Hansestadt Hamburg (acht Prozent), denn § 19 Absatz 1 Satz 2 der Abgabenordnung sieht für die Kircheneinkommensteuer bei mehrfachem Wohnsitz denjenigen Wohnsitz als maßgebend an, an dem der Steuerpflichtige sich vorwiegend aufhält. Das kann beispielsweise ein zweiter Wohnsitz am Ort des Betriebes des Steuerpflichtigen sein, weil für die Begründung eines steuerlichen Wohnsitzes die melderechtlichen An- und Abmeldungen ohne entscheidende Bedeutung sind (RFH vom 25. April 1933 – VI A 1576/32). Da die nordelbische Kirchensteuerordnung hierzu keine ergänzenden Regelungen trifft, gelten die diesbezüglichen abgabenrechtlichen Vorschriften prinzipiell auch für die Kirchensteuer, zumal die §§ 8 staatliches KiStG SH und 12 Absatz 1 staatliches KiStG HH bestimmen, dass die für die staatlichen Maßstabsteuern geltenden Vorschriften auf die Kirchensteuer entsprechend anzuwenden sind. Damit ist zwar die Frage, welches Finanzamt für die Erhebung der Kircheneinkommensteuer (KiESt) zuständig ist, einheitlich geregelt, nicht aber die Frage, welcher Kirchensteuerhebesatz aufgrund des melderechtlichen Wohnsitzes letztendlich maßgebend ist, weil die finanzamtliche Zuständigkeit im Einzelfall abweichen kann von dem Ort, an dem der Steuerpflichtige kraft seines melderechtlichen Wohnsitzes kirchensteuerpflichtig ist. Eine Nacherhebung des Unterschiedsbetrages kommt wegen der abschließend geregelten abgabenrechtlichen Zuständigkeiten im Wege des staatlichen Erhebungsverfahrens demnach nicht in Betracht; das kircheneigene Nacherhebungsrecht ruht insoweit (vergleiche Abschnitt V Nummer 1 Absatz 10).

Aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bestehen deshalb keine Bedenken, dass im Falle eines doppelten Wohnsitzes die Kircheneinkommensteuer (KiESt) auf Antrag hin auf den jeweils niedrigeren Kirchensteuerhebesatz begrenzt wird (Rundverfügung des LKA Kiel vom 4. Februar 1971 – Az. 73980-71 -II).

Hat das Finanzamt bei der Veranlagung den höheren Kirchensteuerhebesatz zugrundegelegt, kann die Differenz auf Antrag aus Billigkeitsgründen erlassen werden. Der Erlass setzt voraus, dass der steuerliche Wohnsitz in beiden Gebieten nachgewiesen wird.

Entsprechende Beschlüsse der zuständigen kirchlichen Stellen werden als unumgänglich im Sinne von § 20 Absatz 6 der Kirchensteuerordnung anerkannt.

9. Ausgleich der veranlagten Kircheneinkommensteuer bei mehrfachem Wohnsitz

(1) Nach § 25 der KiStO ist das NKA befugt, für Gemeindeglieder, die einen Wohnsitz sowohl im Bereich der NEK als auch im Bereich einer anderen Gliedkirche haben, mit anderen Gliedkirchen einen gegenseitigen Verzicht auf Kircheneinkommensteuer-Ausgleich zu vereinbaren.

(2) Ein Kircheneinkommensteuer-Ausgleich ist förmlich vereinbart worden im Verhältnis zu den Landeskirchen Lippe und Schaumburg-Lippe sowie dem Stadtsynodalverband

Berlin, zu dem Letzteren jedoch nur, wenn die anzufordernde Kirchensteuer für ein Kirchensteuerjahr mindestens 10 000,– DM, in konfessionsverschiedenen Ehen mindestens 5.000,– DM beträgt.

10. Veranlagung zur Kirchensteuer bei Wohnsitzverlegung von einem Bundesland in ein anderes sowie bei Wechsel der örtlichen Zuständigkeit

Die Veranlagung und Erhebung der Kirchensteuer durch die Finanzämter endet bei Wechsel des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts mit dem gleichen Zeitpunkt, an dem die Einkommensteuerpflicht erlischt. Im Zeitpunkt der Aktenüberweisung an das neu zuständig gewordene Finanzamt ist jedoch die Veranlagung zur Einkommensteuer und zur Kircheneinkommensteuer für das Umzugsjahr und in den meisten Fällen auch für das vorhergegangene Kalenderjahr bei dem bisher zuständig gewesenen Finanzamt noch nicht erfolgt. Die Veranlagung wird daher auch für diese Zeiträume von dem neu zuständig gewordenen Finanzamt vorgenommen. Dabei wird der nach dem jeweiligen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Steuerpflichtigen maßgebende Kirchensteuervomhundertsatz angewandt. Für das Umzugsjahr wird die für die Kirchensteuer als Maßstabsteuer geltende Einkommensteuer in zwölf Teile geteilt, wobei auf jedes Zwölftel der dem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt entsprechende Hundertsatz angewandt wird.

Beispiel: Wohnsitzwechsel von Hamburg nach Schleswig-Holstein. Die Veranlagungen 1988 und 1989 sind im Zeitpunkt der Aktenüberweisung noch nicht erfolgt und werden daher von dem neu zuständig gewordenen Finanzamt in Schleswig-Holstein durchgeführt.

Einkommensteuer 1988		3 000,– DM
KiESt 1988 (8 %)		240,– DM
Einkommensteuer 1989		2 400,– DM
1/12 von 2 400,– DM	=	200,– DM
2 x 8 % von 200,– DM	=	32,– DM
10 x 9 % von 200,– DM	=	180,– DM
KiESt 1989		212,– DM

Die von dem Steuerpflichtigen bei dem bisher zuständig gewesenen Finanzamt entrichteten Vorauszahlungen sind auf die veranlagte Kirchensteuerschuld anzurechnen. Sie sind jedoch dem bisher zuständig gewesenen Finanzamt zu belassen. Das neu zuständig gewordene Finanzamt erhält die bei ihm geleisteten Vorauszahlungen und eine etwaige Abschlusszahlung. Etwa erforderliche Erstattungen (zum Beispiel im Berichtigungsverfahren) erfolgen durch das neu zuständig gewordene Finanzamt. Wird die Kircheneinkommensteuer nicht durch die Finanzämter, sondern durch ein kirchliches Steueramt (zum Beispiel in Bayern) verwaltet, so ist sinngemäß zu verfahren. (Erlass des Fin.Min. Schles-

wig-Holstein vom 28. Dezember 1955 – S 2270-151-II/32; Erlass der Fin.-Behörde Hamburg vom 16. Dezember 1955 – 54-S 2270-73).

11. Ausgleich der Kirchenlohnsteuer mit anderen Gliedkirchen (Clearing-Verfahren)

(1) Vom Jahre 1977 an wird der Kirchenlohnsteuer-Grenzgängerausgleich nicht mehr – wie bis dahin – zwischen den einzelnen Gliedkirchen herbeigeführt, sondern für den Bereich der EKD nach einem überregionalen Verfahren, dem sogenannten Kirchenlohnsteuerausgleich. Dazu hat der Rat der EKD gemäß Artikel 9 der Grundordnung der EKD besondere Richtlinien zur Verrechnung der Kirchenlohnsteueranteile zwischen den Gliedkirchen der EKD vom 24./25. Oktober 1975 in der Fassung vom 26./28. März 1987 beschlossen, die im Amtsblatt der EKD 1986 S. 485 veröffentlicht worden sind.

Die Kirchenleitung der NEK hat dem neuen Verfahren in ihren Sitzungen vom 29. August 1978, vom 20. Februar 1979 und vom 13./14. Oktober 1986 grundsätzlich zugestimmt, ebenso der Hauptausschuss am 9. März 1979 beziehungsweise 29. April 1986.

(2) Das Ausgleichs-Verfahren verläuft im wesentlichen wie folgt:

1. Für jede Gliedkirche wird regelmäßig ein Kirchenlohnsteuer-Soll durch Auswertung der bei der Finanzverwaltung anfallenden Daten aus den Lohnsteuerkarten ermittelt; die Ermittlung kann durch staatliche oder kirchliche Stellen erfolgen. Seitens des Staates werden zu diesem Zweck die für den Ausgleich maßgebenden Daten bei den Statistischen Landesämtern auf Magnetbändern festgehalten und den Kirchen zur Verfügung gestellt. Maßgebend für die Zuordnung der von den Arbeitgebern einbehaltenen Kirchenlohnsteuerbeträge zu den einzelnen Gliedkirchen ist der amtliche Gemeindeschlüssel auf der Lohnsteuerkarte.

   Dieses Auswertungs- bzw. Feststellungsverfahren der gegenseitigen Anteile der Gliedkirchen wird mit dreijährigem Abstand in jedem Jahr einer Bundeslohnsteuerstatistik durchgeführt.
2. Aufgrund ihres nach Nummer 1 ermittelten Solls wird für jede Gliedkirche ein Prozentsatz errechnet, mit dem sie am Gesamt-Soll aller Gliedkirchen beteiligt ist.
3. Jede Gliedkirche ermittelt das Ist-Aufkommen an Kirchenlohnsteuern aus ihrem Bereich.
4. Danach wird das Gesamt-Ist aller Gliedkirchen festgestellt; es bildet die Grundlage für den Clearingausgleich.
5. Jede Gliedkirche ist in jedem Feststellungsjahr mit ihrem aus dem Gesamt-Soll ermittelten Prozentsatz (vergleiche Nummer 2) am Gesamt-Ist (vergleiche Nummer 4) beteiligt. Der Anteilssatz jeder Gliedkirche für die beiden Jahre zwischen den Feststellungsjahren wird durch Interpolation fortgeschrieben. Danach wird für das erste Jahr der Anteilssatz um ein Drittel, für das zweite Jahr wird er um zwei Drittel der Differenz

zwischen dem Anteilssatz des vorangehenden und dem des nachfolgenden Feststellungsjahres verändert.

6. Bis zur nächsten Anteilsfeststellung leisten die zahlungspflichtigen Gliedkirchen angemessene vierteljährliche Abschlagszahlungen.
7. Der Clearing-Ausgleich wird im Auftrag der Gliedkirchen von einer besonderen Verrechnungsstelle der EKD herbeigeführt. Zu deren Unterstützung hat die Kirchenkonferenz der EKD einen Beirat berufen, der aus acht Mitgliedern der Gliedkirchen besteht und dem auch ein Vertreter der NEK angehört.

(3) Für den Bereich Hamburg ergeben sich nach den bisherigen Erfahrungen Zahlungsverpflichtungen. Daher wird für diesen Bereich im Rahmen der jährlichen Kirchensteuerschätzungen des NKA die voraussichtliche Höhe der Zahlungsverpflichtungen ermittelt und der ermittelte Betrag vorweg einem besonderen Rückstellungskonto zugeführt.

(4) Die Kirchensteueranteile der NEK für ihre auf niedersächsischem Staatsgebiet gelegenen Gebietsteile (Vahrendorf, Ehestorf, Sottorf, Beckedorf, Rübke, Jork) werden nach einer besonderen Pauschalvereinbarung mit der Hannoverschen Landeskirche abgerechnet (vergleiche § 25 KiStO). Grundlage für die Bemessung des Pauschalbetrages sind die für den Finanzamtsbezirk Buchholz/Nordheide geführten staatlichen Besteuerungsunterlagen über die Kirchenlohnsteuer und die veranlagte Kircheneinkommensteuer.

(5) Die Kirchensteueranteile der niedersächsischen Landeskirche für ihre auf dem Gebiet der Freien und Hansestadt Hamburg gelegenen Gebietsteile (Hamburg-Cranz und Neuwerk) werden umgekehrt dementsprechend abgerechnet.

12. Verteilung des Kirchensteueraufkommens aus dem staatlichen Kirchensteuereinzugsverfahren an die NEK und die anderen beteiligten Kirchen

(1) An den gemäß § 22 KiStO beim NKA eingehenden Kirchensteuern sind folgende Kirchen beteiligt:

a) die Nordelbische Kirche nach den Regelungen des Finanzgesetzes (§ 3) in Verbindung mit dem jährlichen Kirchensteuer-Verteilungsbeschluss,

b) folgende andere Kirchen:

aa) Alt-Katholisches Bistum in Deutschland,

bb) Ev.-Luth. Landeskirche Mecklenburgs (für die Kirchengemeinden Ratzeburg-Domhof und Ziethen)

cc) Evangelisch-Reformierte Kirche in Lübeck (für FA-Bezirk Lübeck).

(2) Zur Befriedigung von Anforderungen fremder Kirchen werden vom KiLSt-Aufkommen aus Hamburg vor Ausschüttung auf die Beteiligten Beträge zurückgestellt (vergleiche Abschnitt V Nummer 11 Absatz 3); die Höhe der Rückstellung wird von Jahr zu Jahr

entsprechend den erwarteten Anforderungen neu festgelegt (§ 24 Absatz 2 Buchstabe c KiStO und Abschnitt V Nummer 11 Absatz 3).

(3) Die nach Absatz 1 Buchstabe b beteiligten Kirchen erhalten die ihnen zustehenden Kirchenlohnsteueranteile gekürzt um den mit ihnen vereinbarten Verwaltungskostenbeitrag.

Bei der Einbehaltung und Abführung der KiLSt getrennt nach Konfessionen wird die pauschalierte KiLSt (vergleiche Abschnitt V Nummer 2) im Bereich des Landes

a) Schleswig-Holstein im Verhältnis 90 : 10 auf die evangelische (90 Anteile) und die katholische (10 Anteile) Kirche

b) Hamburg im Verhältnis 80 : 20 auf die evangelische (80 Anteile) und die katholische (20 Anteile) Kirche aufgeteilt.

Die Kirchenlohnsteueranteile der übrigen gemäß Absatz 1 beteiligten Kirchen werden durch Einzelnachweis oder auf pauschaler Basis abgegolten.

(4) In Schleswig-Holstein und Hamburg werden die veranlagten Kircheneinkommensteuern seitens der Finanzverwaltung getrennt nach evangelischer und römisch-katholischer Konfession veranlagt, erhoben und an die jeweilige steuerberechtigte Kirche abgeführt.

(5) Vor Ausschüttung der NEK-Anteile am Kirchenlohnsteuer- und am veranlagten Kircheneinkommensteueraufkommen nach Maßgabe des Finanzgesetzes und des jährlichen Kirchensteuer-Verteilungsbeschlusses verrechnet das Nordelbische Kirchenamt folgende Ansprüche und Verpflichtungen (vergleiche § 24 KiStO):

a) alle Kosten des Kirchensteuererhebungs- und -verteilungsverfahrens,

b) den KiLSt-Grenzgänger-/Clearingausgleich (vergleiche Abschnitt V Nummer 11),

c) die von den Soldaten entrichteten Kirchensteuerbeträge (vergleiche Abschnitt V Nummer 13),

d) Kirchensteuer-Erstattungen im Einzelfall (vergleiche Abschnitt V Nummer 7).

(6) In § 23 KiStO ist vorgesehen, dass die nordelbische Synode auf Vorschlag der Kirchenkreise einen Ausschuss der steuerberechtigten Körperschaften bestellt, der die Interessen der Kirchensteuergläubiger, also der Kirchenkreise wahrnimmt. Dieser Ausschuss nimmt Berichte des NKA über die Abrechnung der treuhänderisch verwalteten Kirchensteuern entgegen; er hat auch Gelegenheit, die Abrechnungsunterlagen einzusehen. Der Ausschuss berät ferner Synode, KL und NKA in Kirchensteuerangelegenheiten von grundsätzlicher Bedeutung. Er besteht aus fünf fachkundigen Mitgliedern.

13. Verteilung des Kirchenlohnsteueraufkommens der Bundeswehrangehörigen

(1) Die Verteilung der Kirchenlohnsteuer der Soldaten richtet sich nach der Verordnung über die Verwendung der Kirchensteuer der Angehörigen der personalen Seelsorgebereiche und der Militärkirchengemeinden vom 14. Januar 1986 (GVOBl. S. 17).

(2) Die von den evangelischen Soldaten entrichtete Kirchenlohnsteuer wird vom Nordelbischen Kirchenamt dem Kirchenamt der EKD zugeführt (vergleiche § 24 Absatz 2 Buchstabe d KiStO), wo von dem Gesamtaufkommen an Soldatenkirchensteuer aus den Bereichen aller Gliedkirchen zwei Drittel dem Sonderhaushalt Ev. Militärseelsorge zur Verfügung gestellt werden; das verbleibende Drittel wird auf die Gliedkirchen nach Belegungsstärke verteilt.

(3) Die Weiterleitung des an die NEK zurückfließenden Ein-Drittel Anteils wird vom Nordelbischen Kirchenamt an die Kirchenkreise vorgenommen, in deren Bereich sich Standorte der Bundeswehr befinden. Über die Einzelheiten der Abrechnung werden die Kirchenkreise durch das Nordelbische Kirchenamt regelmäßig mittels Rundschreiben unterrichtet. Die Kirchenkreise haben bei der Verwendung dieser Kirchensteuer die Aufgaben der Militärseelsorge zu berücksichtigen; die zweckgemäße Verwendung dieser Mittel wird durch das Rechnungsprüfungsamt (RPA) überprüft.

(4) Die zum Ausgleich des Sonderhaushalts Evangelische Militärseelsorge nicht benötigten Kirchensteuern fließen anteilsmäßig an die Gliedkirchen der EKD zurück. Aus diesen Kirchenlohnsteuern sind vorab für zentrale Aufgaben der Militärseelsorge im Wehrbereich I Mittel zur Verfügung zu stellen; der Hauptausschuss ist hierüber zu informieren. Der verbleibende Teil wird dem Kirchensteueraufkommen der NEK zugeführt und entsprechend dem Haushaltsbeschluss zur Verteilung gebracht (vergleiche Abschnitt V Nummer 12).

(5) Die von den Beamten und Angestellten sowie den Versorgungsempfängern der Bundeswehr entrichtete Kirchenlohnsteuer wird nicht nach obigen Absätzen 1 bis 4 verteilt, sondern nach Abschnitt V Nummer 12. Das Gleiche gilt für die von dem örtlichen Standort der Bundeswehr entlohnten Arbeiter.

VI. Erhebung von örtlichen Kirchensteuern

1. Allgemeines

(1) Örtliche Kirchensteuern sind die Kirchensteuern vom Grundeigentum (§ 5 Absatz 1 Nummer 3 KiStO) und das feste (gleiche) oder gestaffelte Kirchengeld (§ 5 Absatz 1 Nummer 4 KiStO). Die Erhebung der örtlichen Kirchensteuern steht den Kirchengemeinden zu (vergleiche § 1 Absatz 2 KiStO). Sie soll dem jeweiligen Bedarf der Kirchengemeinden Rechnung tragen und dient zur Befriedigung des örtlichen Finanzbedarfs. Über

die Hebung einer örtlichen Kirchensteuer hat der Kirchenvorstand nach einschlägiger Überprüfung der örtlichen Gegebenheiten zu entscheiden. Mit der Hebung der örtlichen Kirchensteuern wird eine Tradition fortgesetzt (soweit Land Schleswig-Holstein), die weit in das 19. Jahrhundert zurückreicht. In Hamburg ist die Hebung einer Kirchensteuer vom Grundeigentum aufgrund des staatlichen Rechts nicht zulässig (vergleiche § 3 Absatz 1 des Kirchensteuergesetzes der Freien und Hansestadt Hamburg). In Niedersachsen ruht zurzeit das Recht der Kirchengemeinden, eine Kirchensteuer in einem Vomhundertsatz der Grundsteuermessbeträge zu heben (vergleiche Abschnitt III Nummern 8 und 11 der Durchführungsbestimmungen zur gemeinsamen Kirchensteuerordnung für die Ev.-Luth. Landeskirche Hannovers).

(2) Will der Kirchenvorstand einer Kirchengemeinde künftig keine örtlichen Kirchensteuern erheben, hat er darüber zu beschließen, ob die Hebung der örtlichen Kirchensteuern bis auf weiteres ausgesetzt wird.

(3) Es wird darauf hingewiesen, dass die Hebung der örtlichen Kirchensteuern nach „Älterem Kirchensteuerrecht“ entfallen ist.

(4) Die Verwaltung der örtlich erhobenen Kirchensteuern kann durch Vereinbarung mit den politischen Gemeinden (Gemeindeverbänden) den letzteren gegen Erstattung der entstehenden Kosten übertragen werden (vergleiche § 6 Absatz 2 des Gesetzes über die Erhebung von Kirchensteuern im Lande Schleswig-Holstein).

2. Kirchensteuern vom Grundeigentum

(1) Die Kirchensteuer vom Grundeigentum für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (Kirchengrundsteuer A) und für sonstige Grundstücke (Kirchengrundsteuer B) wird ausschließlich in Höhe eines Vomhundertsatzes des Grundsteuermessbetrages erhoben (vergleiche § 7 Absatz 2 des Kirchensteuerbeschlusses). Sie kann einzeln oder nebeneinander in verschiedener Höhe erhoben werden (vergleiche § 10 Absatz 2 der Kirchensteuerordnung).

„Die Erhebung von Kirchensteuer nach den Grundsteuermessbeträgen nur für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen – und nicht auch für das übrige Grundvermögen – neben einer Erhebung der Kirchensteuer vom Einkommen (...) ist mit dem Grundgesetz vereinbar (...). Die Anknüpfung der Kirchensteuer an die Grundsteuermessbeträge kann nicht allgemein als systemwidrig angesehen werden. Das Kirchensteuergesetz stellt die verschiedenen Maßstäbe, an die bei der Erhebung von Kirchensteuer angeknüpft werden kann, gleichberechtigt nebeneinander. Zwar knüpft die Kirchensteuer in der Regel an die Einkommensteuer als Besteuerungsmaßstab an. Dies schließt jedoch nicht aus, fundiertes Einkommen zusätzlich nach einem stärker auf den Vermögensstand ausgerichteten Maßstab zu belasten.“ (BFH vom 12. Januar 1973, BStBl. II, 415)

(2) Soll die Hebung der Kirchensteuer vom Grundeigentum beschlossen werden, so sind zuvor der durch diese Steuer zu deckende Bedarf und die kirchensteuerfähige Summe der

Grundsteuermessbeträge festzustellen, um danach die Höhe des Vomhundertsatzes zu ermitteln. Nach Art. 14 Absatz 7 des Kieler Staats-Kirchenvertrages in Verbindung mit § 14 Absatz 2 der Zusatzvereinbarung sind die zuständigen Gemeindebehörden verpflichtet, den Kirchengemeinden die Angaben mitzuteilen, derer sie zur Durchführung der Besteuerung bedürfen.

(3) Die ermittelten Grundsteuermessbeträge sind daraufhin zu überprüfen, inwieweit die Grundeigentümer kirchensteuerpflichtig sind. Dabei ist zu beachten, dass Nießbraucher und Pächter nicht zum Kreis der kirchengrundsteuerpflichtigen Personen gehören. Kirchenmitglieder können nur in der Kirchengemeinde zur Kirchengrundsteuer herangezogen werden, in der sie ihre Hauptwohnung oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Umgemeindete Gemeindeglieder bleiben kirchensteuerpflichtig in ihrer Wohnsitzkirchengemeinde (vergleiche § 5 Absatz 3 KMKMVO). Für die Erhebung der Kirchengrundsteuer ist es unerheblich, ob das zu besteuernde Grundstück im Bereich der Wohnsitzgemeinde oder in einer anderen Kirchengemeinde der Nordelbischen Ev.-Luth. Kirche liegt (vergleiche § 10 Absatz 1 KiStO).

(4) Ausgetretene, Andersgläubige und juristische Personen des öffentlichen Rechts sowie des Privatrechts sind seit dem Inkrafttreten des Kieler Staats-Kirchenvertrages und aufgrund des Kirchensteuergesetzes der Nordelbischen Ev.-Luth. Kirche (Kirchensteuerordnung) nicht kirchengrundsteuerpflichtig. In glaubens- und konfessionsverschiedenen Ehen sind die Kirchenmitglieder entsprechend ihrem Anteil am Grundeigentum kirchensteuerpflichtig.

(5) Die Regelung, dass von Gemeindegliedern einer Kirchengemeinde neben der Kircheneinkommensteuer eine Kirchengrundsteuer erhoben wird, stellt eine zulässige Steuerhäufung, nicht aber eine unzulässige Doppelbesteuerung dar.

Das Oberverwaltungsgericht für die Länder Niedersachsen und Schleswig-Holstein hat in seiner Entscheidung vom 23. Februar 1968 u. a. ausgeführt, dass die Heranziehung der Grundeigentümer zur Grundsteuer und Kirchengrundsteuer neben der allgemeinen Einkommensteuer und Kircheneinkommensteuer keine Doppelbesteuerung darstelle.

Das Zusammentreffen von Grundsteuer und Einkommensteuer sei vielmehr eine Steuerhäufung, die grundsätzlich zulässig sei. Alle direkten Steuern seien letztlich aus dem Einkommen und bei seiner Erschöpfung aus dem Vermögen zu zahlen. Wäre jede Doppelbelastung unzulässig, so dürfte nur noch eine Einkommensteuer erhoben werden. Das Grundgesetz aber gehe selbst in Art. 105, 106 davon aus, dass direkte Steuern neben der Einkommensteuer zulässig sind (BVerwG DVBl. 1959, 470). Auch das Bundesverfassungsgericht habe die Erhebung der Kirchengrundsteuer neben der Kircheneinkommensteuer als verfassungsrechtlich unproblematisch angesehen. Nach seiner Rechtsprechung dürfe zwar der einer steuerberechtigten Religionsgesellschaft nicht angehörende Ehegatte aufgrund seines Grundbesitzes nicht zur Erfüllung der Steuerpflicht seines einer solchen Religionsgesellschaft angehörenden Ehegatten herangezogen werden (BVerfGE 19, 242).

Gerade aus dieser Entscheidung ergebe sich aber, dass das Bundesverfassungsgericht gegen die Erhebung einer Kirchengrundsteuer als solche keine verfassungsrechtlichen Einwände hege.

3. Festes (gleiches) oder gestaffeltes Kirchgeld

(1) Außer der Hebung der Kirchensteuer vom Grundeigentum steht den Kirchengemeinden die Möglichkeit zu, ein Kirchgeld von den Gemeindegliedern zu erheben, die im Bereich der Kirchengemeinde einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die Hebung eines Kirchgeldes wird vor allem dann angebracht sein, wenn eine Kirchensteuer von Gemeindegliedern erhoben werden soll, die keine Kirchensteuern zahlen, wie zum Beispiel Rentner oder Gemeindeglieder, die unter die für Schl.-H. geltende Freigrenze für die Mindestkirchensteuer fallen.

(2) Das Kirchgeld kann nach dem Einkommen, Vermögen oder Grundeigentum des Gemeindegliedes selbst oder seines Ehegatten bemessen werden (§ 11 Absatz 1 KiStO). Wird bereits eine Kirchengrundsteuer erhoben, darf daneben ein nach dem Grundeigentum gestaffeltes Kirchgeld nicht erhoben werden und umgekehrt. Ferner sind Kirchensteuern vom Einkommen auf das Kirchgeld anzurechnen. Es können jedoch verschiedene Arten des Kirchgeldes nebeneinander erhoben werden, zum Beispiel ein nach dem Grundeigentum gestaffeltes Kirchgeld neben einem Kirchgeld nach dem Einkommen.

(3) Kirchengemeinden sollten prüfen, inwieweit es angebracht erscheint, anstelle von Kirchengrundsteuern ein nach dem Grundbesitz gestaffeltes Kirchgeld zu erheben. Damit kann erreicht werden, dass auch Pächter zu einer angemessenen Kirchensteuer herangezogen werden.

(4) Es ist jedoch zu beachten, dass dieses Kirchgeld im Einzelfall keinen höheren Betrag ergibt als eine von staatsaufsichtswegen genehmigte Kirchengrundsteuer ergeben würde.

(5) Nach § 6 Absatz 3 des Kirchensteuerbeschlusses beträgt das Kirchgeld jährlich mindestens 12,– DM, höchstens 60,– DM.

4. Kirchensteuerbeschluss

(1) Die örtliche Erhebung der Kirchensteuern erfolgt aufgrund des Kirchensteuerbeschlusses, der jährlich rechtzeitig vor Beginn des Rechnungsjahres gefasst werden soll und jeweils für die Dauer eines Rechnungsjahres gilt (vergleiche § 13 Absatz 4 KiStO).

Für die Absetzung des Kirchensteuerbeschlusses empfehlen wir, das in der Anlage 1 abgedruckte Muster zu verwenden. Kirchengemeinden, die das Muster nicht verwenden, laufen Gefahr – zum Beispiel im Rechtsmittelverfahren –, aus Formmängeln Verluste zu erleiden.

(2) Der Kirchensteuerbeschluss muss Bestimmungen enthalten über

- das Rechnungsjahr,

- den Gesamtkirchensteuerbedarf,
- den durch Zuweisungen vom Kirchenkreis gedeckten Betrag,
- den durch örtliche Kirchensteuern zu deckenden Betrag,
- die Bemessungsgrundlagen der örtlichen Kirchensteuern,
- die Hebesätze der Kirchengrundsteuer und gegebenenfalls die Beträge des Kirchgeldes,
- die durch die Anrechnung beziehungsweise die Kleinbetragsregelung zu erwartenden Ausfälle,
- eine etwaige gegenseitige Anrechnung von Kirchensteuern,
- eine Kleinbetragsregelung,
- die Fälligkeit der örtlichen Kirchensteuern,
- die Art der Bekanntmachung des Beschlusses.

(3) Bei den einzelnen Punkten ist Folgendes zu beachten:

a) Nach § 7 Absatz 3 des Kirchensteuerbeschlusses soll die Kirchensteuer in Höhe eines Vom-Hundertsatzes der Einkommen-(Lohn-)steuer auf Antrag auf die Kirchensteuer vom Grundeigentum angerechnet werden. Das Nordelbische Kirchenamt empfiehlt, diese Anrechnung und auch die Anrechnung des Kirchgeldes in glaubensverschiedener Ehe zu beschließen.

b) § 11 Absatz 3 der Kirchensteuerordnung schreibt zwingend vor, dass die Kirchensteuern vom Einkommen auf das feste (gleiche) oder gestaffelte Kirchgeld angerechnet werden.

c) Der Kirchensteuerbeschluss kann bestimmen, dass Kirchengrundsteuern dann nicht festgesetzt und erhoben werden, wenn der Betrag eine im Beschluss selbst festzulegende Höhe nicht übersteigt oder wenn die Kosten der Einziehung außer Verhältnis zu diesem Betrag stehen (vergleiche § 12 Absatz 2 der Kirchensteuerordnung). Als Anhaltspunkt hierfür kann je nach den Verhältnissen in der Kirchengemeinde der zehnfache Portosatz für einen einfachen Brief dienen.

d) Die örtlichen Kirchensteuern können eingezogen werden in Jahres-, Halbjahres- oder Vierteljahresbeträgen.

   Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und der Kostenersparnis wird empfohlen, die örtlichen Kirchensteuern grundsätzlich in einem Jahresbetrag zu erheben, zumal es sich im Regelfall um relativ kleine Beträge handelt.

   Beträge bis zu 30,– DM sollten jedenfalls in einem Jahresbetrag erhoben werden.

e) Die Fälligkeit der örtlichen Kirchensteuern soll mit einem Datum festgelegt werden. Dabei ist zu beachten, dass vor diesem Termin die formellen Voraussetzungen für die Gültigkeit des Kirchensteuerbeschlusses gegeben sein müssen (Beschluss durch den

Kirchenvorstand, kirchenaufsichtliche Genehmigung durch den Kirchenkreisvorstand nach vorheriger Stellungnahme durch das Nordelbische Kirchenamt, gegebenenfalls Genehmigung durch das Land Schleswig-Holstein, Veröffentlichung des Kirchensteuerbeschlusses). Außerdem soll den Steuerpflichtigen eine Zahlungsfrist von einem Monat nach Zugang des Bescheides eingeräumt werden.

f) Der Kirchensteuerbeschluss ist in ortsüblicher Weise bekanntzumachen. Die Bekanntmachung muss rechtsstaatlichen Mindestanforderungen genügen. Die Form der Bekanntmachung wird durch die Größe der Gemeinde und die örtlichen Verhältnisse beeinflusst.

Grundsätzlich empfehlen wir, den Wortlaut des Kirchensteuerbeschlusses in der örtlichen Presse bekanntzugeben. Es kann aber auch ein Hinweis auf den Kirchensteuerbeschluss in den örtlichen Nachrichtenorganen sowie Auslegung oder Aushang des Beschlusses an verschiedenen Stellen innerhalb der Gemeinde an öffentlich zugänglicher Stelle als ausreichend angesehen werden. Eine weitere Maßnahme ist die mehrmalige Kanzelabkündigung. Einmalige Kanzelabkündigung oder Aushang nur an einer Stelle, womöglich in einem Gebäude, genügen den Anforderungen nicht.

5. Kirchensteuerbescheid

(1) Wegen der Erfordernisse des Kirchensteuerbescheides vergleiche § 16 Absatz 2 der Kirchensteuerordnung (Muster eines Kirchensteuerbescheids und einer Rechtsbehelfsbelehrung vergleiche Anlagen 3 und 4 und Abschnitt VIII Nummer 5).

(2) Falls der Kirchenvorstand den Beschluss gefasst hat, ein festes (gleiches) oder gestaffeltes Kirchgeld zu erheben, muss der Kirchensteuerbescheid einen deutlichen Hinweis darauf enthalten, dass der Steuerpflichtige die Anrechnung der Kirchensteuern vom Einkommen beantragen kann.

(3) Ebenfalls muss ein deutlicher Hinweis in den Kirchensteuerbescheid aufgenommen werden, wenn der Kirchenvorstand beschlossen hat, dass Kirchensteuern vom Einkommen und das Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe auf Antrag auf die Kirchengrundsteuer angerechnet werden.

(4) Die Anträge nach den Absätzen 2 und 3 sind innerhalb einer festen Frist nach Zustellung des Kirchensteuerbescheides (etwa zwei bis drei Monate) unter Vorlage prüfungsfähiger Nachweise zu stellen.

(5) Die Versendung der Kirchensteuerbescheide hat durch einfachen verschlossenen Brief zu erfolgen (vergleiche § 16 Absatz 3 der KiStO). Eine Versendung in offener Form (Drucksache usw.) ist mit den Vorschriften über das Steuergeheimnis nicht vereinbar. Bei Einwurf in einen Postbriefkasten gilt der Tag, der auf den Einwurf folgenden Leerung als Tag der Aufgabe zur Post. Bei den Besteuerungsunterlagen der Kirchengemeinde ist der Tag der Aufgabe zur Post zu vermerken. Bei Zusendung durch einfachen Brief gilt die

Bekanntgabe des Kirchensteuerbescheides mit dem dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass der Steuerbescheid nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist. Im Zweifel hat die Kirchengemeinde den Zugang des Steuerbescheides und den Zeitpunkt des Zugangs nachzuweisen. Es empfiehlt sich daher, entweder das Datum der Aufgabe zur Post auf den jeweiligen Ausfertigungen der Kirchensteuerbescheide zu vermerken oder dafür Sorge zu tragen, dass das Datum des Kirchensteuerbescheids mit dem Datum der Aufgabe zur Post übereinstimmt.

6. Aufsichtliche Genehmigung der Kirchensteuerbeschlüsse

(1) § 13 Absatz 3 der Zusatzvereinbarung zum Vertrag zwischen dem Land Schleswig-Holstein und den evangelischen Landeskirchen in Schleswig-Holstein bestimmt, dass Kirchensteuerzuschläge zu den Grundsteuermessbeträgen bis einschließlich 15 Prozent ohne weiteres als von staatsaufsichtswegen genehmigt gelten. Darüber hinaus gelten höhere Hebesätze, für die das Land Schleswig-Holstein in den Vorjahren bereits die Genehmigung ausgesprochen hat, zeitlich unbegrenzt als von staatsaufsichtswegen genehmigt. Dabei verbleibt es auch künftig. Gegen eine Hebung in bereits genehmigter Höhe bestehen seitens des NKA keine Bedenken.

(2) Nach § 13 Absatz 5 der Kirchensteuerordnung bedürfen die Kirchensteuerbeschlüsse der kirchenaufsichtlichen Genehmigung durch den Kirchenkreisvorstand. Vom Kirchenkreisvorstand ist vor Erteilung der kirchenaufsichtlichen Genehmigung die Stellungnahme des Nordelbischen Kirchenamtes einzuholen. Dem Nordelbischen Kirchenamt sind hierzu geschlossen bis zum 1. März eines jeden Jahres die Kirchensteuerbeschlüsse der Kirchengemeinden durch den Kirchenkreis vorzulegen. Bei den Kirchengemeinden im Lande Schleswig-Holstein, die keine Kirchengrundsteuer erheben, ist Fehlanzeige erforderlich.

(3) Ferner ist dem Nordelbischen Kirchenamt bis zum 15. Februar des darauffolgenden Jahres vom Kirchenkreisvorstand eine Aufstellung der Kirchengrundsteuer erhebenden Kirchengemeinden zu übersenden.

Diese Aufstellung muss enthalten:

a) Name der Kirchengemeinde

b) Hebesatz (Zuschläge zu den Grundsteuermessbeträgen A und B)

c) Kirchengrundsteuer-Ist

d) Ist-Betrag des Kirchgeldes

Ein Muster dieser Aufstellung ist als Anlage 2 abgedruckt.

(4) Von Kirchengemeinden, die Kirchengrundsteuern in einer Höhe erheben wollen, die sich nicht im Rahmen der bereits einmal erteilten allgemeinen staatsaufsichtlichen Genehmigung halten, sind einzureichen:

a) Der Kirchensteuerbeschluss des laufenden Rechnungsjahres in dreifacher Ausfertigung

b) Ein Begleitbericht des Kirchenvorstandes

c) Der Haushaltsplan der Kirchengemeinde

d) Eine Aufstellung mit den Hebesätzen und der Kirchengrundsteuer des vorangegangenen Jahres.

Diese Unterlagen sind dem Nordelbischen Kirchenamt bis zum 31. Dezember des vorhergegangenen Jahres einzureichen.

VII. Billigkeitsmaßnahmen

1. Allgemeines

(1) Nach der geltenden Rechtslage können Kirchensteuern im Einzelfall aus Gründen der Billigkeit oder aus sonst zu vertretenden kirchlichen Gründen ganz oder teilweise abweichend festgesetzt, erlassen oder erstattet werden (vergleiche § 20 Absatz 1 KiStO). Das kann entweder im Steuerfestsetzungsverfahren (§ 163 AO) oder erst nach der Steuerfestsetzung im Rahmen des Steuererhebungsverfahrens (§ 227 AO) geschehen. Kirchensteuern können gestundet werden (§ 222 AO), wenn die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde und der Kirchensteueranspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint (§ 20 Absatz 1 KiStO).

Der maßgebende Wortlaut von § 163 Absatz 1 AO lautet:

„Steuern können niedriger festgesetzt werden, und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, können bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre."

§ 227 Absatz 1 AO lautet unter anderem (u. a.):

„Die Finanzbehörden können Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre; unter den gleichen Voraussetzungen können bereits entrichtete Beträge erstattet oder angerechnet werden."

§ 222 AO lautet u. a.:

„(...) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis können ganz oder teilweise gestundet werden, wenn die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint."

Wegen des Begriffs „Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis" ist auf § 37 AO zu verweisen; darunter sind zum Beispiel zu verstehen: der Steuer-, der Erstattungs- sowie der Haftungsanspruch.

(2) Der Erlass von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis nach § 227 AO ist ebenso wie die abweichende Festsetzung nach § 163 AO oder die Stundung nach § 222 AO eine Billigkeitsmaßnahme, die in das pflichtgemäße Ermessen der zuständigen kirchlichen Verwaltungsbehörde gestellt ist. Der Zweck einer Billigkeitsmaßnahme besteht darin, den sachlichen und persönlichen Besonderheiten des Einzelfalles, die der Gesetzgeber in der Besteuerungsnorm nicht berücksichtigt hat, durch eine Korrektur des Steuerbetrages insoweit Rechnung zu tragen, als sie die steuerliche Belastung als unbillig erscheinen lassen (BFH vom 4. Juli 1972, BStBl. II, 806); Voraussetzung für eine Erlassmaßnahme oder Stundung ist also, dass die Einziehung der vollen Steuer unbillig wäre. Das Wesen von Billigkeitsmaßnahmen ist also nicht auf Abänderung des geltenden Kirchensteuerrechts gerichtet, sondern soll einer an den Grundsätzen der Steuergerechtigkeit orientierten Anwendung des geltenden Rechts im Einzelfall dienen. Die Billigkeitsmaßnahme ist ein besonderer, von der eigentlichen Steuerfestsetzung getrennter, selbständiger Verwaltungsakt, was insbesondere Bedeutung für das Rechtsbehelfsverfahren hat (vergleiche Abschnitt VIII Nummer 5).

(3) Aus dem Charakter einer Billigkeitsmaßnahme folgt, dass der Steuerpflichtige keinen Rechtsanspruch darauf hat. Er kann deshalb weder eine Stundung noch einen Erlaß mittels eines Rechtsbehelfs beanspruchen (vergleiche auch § 27 Absatz 1 letzter Satz KiStO). Vielmehr beschränkt sich der Anspruch des Steuerpflichtigen darauf, dass über den Antrag auf eine Billigkeitsmaßnahme unter pflichtgemäßer Ausübung des Ermessens nach gleichen und sachgerechten Grundsätzen und ohne Willkür entschieden wird. Bei Billigkeitsentscheidungen dürfen an gleiche Tatbestände nicht unterschiedliche Maßstäbe angelegt werden.

2. Zuständigkeiten

(1) Über Anträge auf Billigkeitsentscheidungen, welche die staatliche Einkommen-(Lohn-)steuer und zugleich die nach ihr bemessene Kirchensteuer betreffen, befinden die staatlichen Finanzbehörden zugleich auch für die nach der Maßstabsteuer bemessene Kirchensteuer, ohne dass es dazu der Beschlussfassung der zuständigen kirchlichen Stelle bedarf (vergleiche für Schl.-H. = § 9 Absatz 2 staatl. Kirchensteuergesetz; für Hamburg = § 6 Absatz 2 staatliches Kirchensteuergesetz; für Niedersachsen = § 11 Absatz 4 staatliches Kirchensteuerrahmengesetz).

Über Anträge auf Billigkeitsmaßnahmen, welche ausschließlich die Kirchensteuer vom Einkommen und nicht zugleich die ihnen zugrundeliegenden Maßstabsteuern betreffen, entscheiden gemäß § 20 Absatz 3 KiStO die steuerberechtigten Kirchenkreise. Über Anträge auf Billigkeitsmaßnahmen, welche die Kirchensteuern vom Grundeigentum und das feste (gleiche) oder gestaffelte Kirchgeld betreffen, entscheidet allein die jeweils steuererhebende Kirchengemeinde (§ 20 Absatz 5 KiStO). Es wird allen Steuergläubigern die

Bildung eines Kirchensteuerausschusses empfohlen; dieser tritt dann an die Stelle des Kirchenkreisvorstandes etc. (vergleiche Abschnitt VIII Nummer 7).

(2) Vor einer Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme nach Absatz 1 hat der Kirchenkreisvorstand die Stellungnahme des Nordelbischen Kirchenamtes und der Kirchenvorstand diejenige des Kirchenkreisvorstandes einzuholen, soweit für bestimmte Gruppen von gleichgelagerten Fällen (typische Fälle) nicht Richtlinien aufgestellt sind (vergleiche § 20 Absatz 3 KiStO).

Nur so ist eine einheitliche Verwaltungshandhabung möglich, und nur so kann vermieden werden, dass im Bereich der NEK an gleichgelagerte Tatbestände unterschiedliche Maßstäbe angewendet werden. Mit dieser Regelung wird also nicht in die Zuständigkeiten der Kirchensteuergläubiger eingegriffen, ihr Zweck ist vielmehr, die einheitliche Handhabung des geltenden Rechts in allen Bereichen der NEK zu gewährleisten. Eine derartige Gleichbehandlung wird auch von den Kirchenmitgliedern erwartet.

(3) Das Nordelbische Kirchenamt hat ferner zu entscheiden, ob und gegebenenfalls inwieweit ein beantragter Kirchensteuererlass als unumgänglich anerkannt werden kann (vergleiche § 20 Absatz 6 KiStO); soweit ein Erlassbetrag nicht als unumgänglich anerkannt wird, ist er als Kirchensteueraufkommen im Sinne von § 22 KiStO, § 7 Absatz 4 Finanzgesetz zu werten.

(4) Die Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme ist ein Verwaltungsakt. Verwaltungsakte, die eine Billigkeitsmaßnahme ganz oder teilweise ablehnen, müssen in jedem Fall im Einzelnen begründet und mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen werden; sie sind dem Antragsteller zuzustellen (vergleiche § 20 Absatz 5 KiStO). Zu der Frage des Rechtsweges bei ablehnenden Erlassentscheidungen vergleiche Abschnitt VIII Nummer 5.

3. Entscheidungsgrundsätze

(1) Billigkeitsmaßnahmen müssen auf besonders gelagerte Fälle beschränkt bleiben.

(2) Gegen eine Stundung von Kirchensteuerbeträgen in besonders gelagerten Fällen, insbesondere bis zur Entscheidung über einen gestellten Antrag auf Kirchensteuer-Erlass, bestehen grundsätzlich keine Bedenken. In dem Stundungsbeschluss ist anzugeben, inwieweit die festgesetzte Kirchensteuer ganz oder teilweise gestundet wird und welche Zahlungstermine eingeräumt werden. Dabei sind die Voraussetzungen des § 20 Absatz 1 KiStO einzuhalten. Bei der Benachrichtigung des Schuldners über eine gewährte Stundung ist darauf hinzuweisen, daß aus der Höhe des gestundeten Betrages keine Rückschlüsse auf die Höhe eines evtl. späteren Erlasses gezogen werden können.

(3) In der Paxis werden Stundungsanträge vielfach damit begründet, dass gegen den Verwaltungsakt (zum Beispiel: Steuerbescheid) ein Rechtsmittel eingelegt worden ist. Für diesen Fall wird jedoch in Wirklichkeit keine Stundung, sondern vielmehr die gesetzlich besonders vorgesehene Aussetzung der Vollziehung eines Verwaltungsaktes gewollt.

Denn gemäß § 30 KiStO wird durch die Einlegung eines Rechtsbehelfs die Verpflichtung zur Zahlung der Kirchensteuer nicht aufgehalten. Gemäß § 30 Absatz 4 KiStO kann aber die Vollziehung des Verwaltungsaktes ganz oder teilweise ausgesetzt werden, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angegriffenen Verfügung bestehen oder wenn die Vollziehung für den Steuerpflichtigen eine unbillige, nicht durch überwiegend öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Die Aussetzung der Vollziehung ist unzulässig, wenn der Verwaltungsakt bereits unanfechtbar geworden ist. Ob ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angegriffenen Verfügung bestehen, richtet sich nach dem Gewicht der vom Steuerpflichtigen gemachten Ausführungen; die Aussichten des Rechtsmittels sind in einem summarischen Verfahren zu prüfen (BFH vom 5. September 1955, BStBl. III, 355). Ernstliche Zweifel bestehen dann, wenn die summarische Prüfung ergibt, dass gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit der Verfügung sprechende Gründe zutage treten, die eine Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Sach- und Rechtslage auslösen (BFH vom 27. März 1968, BStBl. II, 491). Es ist nicht erforderlich, dass die Erfolgsaussichten überwiegen (BFH vom 24.Oktober 1967, BStBl. 1968 II, 228). Ernstliche Zweifel sind unter anderem dann gegeben, wenn die obersten Bundesgerichte unterschiedlich entschieden haben, die Verwaltungspraxis nicht einheitlich ist oder unterschiedliche Urteile der Finanzgerichte vorliegen, ohne dass der BFH bereits entschieden hat (BFH vom 22.November 1968, BStBl. 1969 II, 145).

(4) Eine abweichende Festsetzung, ein Erlass oder eine Erstattung von Kirchensteuern kann nach der geltenden Rechtslage im Einzelfall aus Gründen der Billigkeit nur im Rahmen der §§ 163, 227 AO oder aus sonst zu vertretenden kirchlichen Gründen gewährt werden.

Nach den §§ 20 KiStO, 163 und 227 AO ist die Stellung eines Antrags nicht Voraussetzung für die Wirksamkeit eines Erlasses. In der Praxis wird der Erlass jedoch grundsätzlich nur auf Antrag gewährt. Der Antrag ist grundsätzlich vom Steuerpflichtigen oder seinem Beauftragten zu stellen (BFH vom 28. Oktober 1965, BStBl. 1966 III, 60). In der Begründung muss dargetan werden, dass die Voraussetzungen für einen Erlass vorliegen, insbesondere, dass die Erhebung der Kirchensteuer unbillig ist; entsprechende Unterlagen (zum Beispiel: Bilanzen) sind beizufügen.

(5) Ein Kirchensteuererlass kann grundsätzlich nur für ein bestimmtes Steuerjahr und nicht für ein oder mehrere Jahre im voraus gewährt werden. Ein Erlassantrag kann auch nur auf einen bestimmten Kirchensteuerbetrag, also nicht auf eine allgemeine betragsmäßige oder prozentuale Ober- oder Untergrenze lauten. Falls sich bei Überprüfung des Erlassantrages herausstellt, daß die geschilderten Verhältnisse möglicherweise mehrere Jahre andauern werden, ist für die Folgejahre ein abgekürztes Verfahren möglich.

(6) Gründe im Rahmen der §§ 163, 227 AO können entweder in der Person des Steuerpflichtigen begründet sein (persönliche Billigkeitsgründe) oder in der Sache selbst liegen (sachliche Billigkeitsgründe). Wird ein Kirchensteuererlass anlässlich des Festsetzungs-

verfahrens ausgesprochen, geht der Steuerverzicht nur so weit, als die Umstände, die Grund und Höhe des künftig entstehenden Steueranspruchs bestimmen, in den Gesichtskreis der über den Erlass befindenden Kirchenbehörde getreten sind (vergleiche hierzu BFH vom 12. Februar1964, HFR, 305). Für die Kirchensteuer ist diese Entscheidung dann zu beachten, wenn ein Steuerpflichtiger bei Stellung des Erlassantrages den tatsächlichen Sachverhalt nicht richtig oder unvollständig darstellt, zum Beispiel fälschlicherweise einen Veräußerungsgewinn vorgegeben hat.

(7) Persönliche Billigkeitsgründe liegen vor, wenn die Einziehung der Steuer nach der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen unbillig erscheint, d. h. wenn im Falle des Versagens der Billigkeitsmaßnahme die ungehinderte Fortführung des Betriebes bzw. der notwendige Lebensunterhalt des Steuerpflichtigen für vorübergehend oder dauernd gefährdet erscheint. Entsprechendes kann für den Steuerpflichtigen aus gesundheitlichen Gründen gelten.

Zum notwendigen Lebensunterhalt gehören nach Auffassung des BFH vom 29. April 1981 (BStBl. II, 726) „nicht nur die Mittel für Nahrung, Kleidung, Wohnung und ärztliche Behandlung, sondern auch für den notwendigen Hausrat und die sonst erforderlichen Gegenstände des täglichen Lebens. Auch Unterhaltsleistungen für die mit dem Steuerpflichtigen in Hausgemeinschaft lebenden Angehörigen (...) gehören dazu; das gilt insbesondere für den Unterhalt von erwachsenen Kindern, die wegen Krankheit nicht in der Lage sind, sich selbst zu unterhalten.“ Die Erlassbedürftigkeit des Steuerpflichtigen ist anhand der gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse, insbesondere unter Berücksichtigung des Bestandes und der voraussichtlichen Entwicklung des Vermögens zu prüfen. Der Antragsteller ist verpflichtet, seine wirtschaftlichen Verhältnisse so erschöpfend darzulegen, dass sich die zuständige Kirchenbehörde ein Urteil über die Notwendigkeit des Erlasses bilden kann (BFH vom 25. September 1963, HFR 1964, 253). Kommt der Steuerpflichtige seiner Verpflichtung zur ausreichenden Sachaufklärung nicht nach, geht das zu seinen Lasten. Die Ablehnung des Erlasses kann dann nicht als Ermessensfehler betrachtet werden (BVerwG vom 23. Oktober 1959, DStR 1960, 15). Zur Frage der Erlassbedürftigkeit hat das VerwG Hannover mit Urteil vom 12. November 1974 – I A 191/74 Folgendes ausgeführt:

„Die Anwendung (...) setzt nämlich u. a. eine Erlassbedürftigkeit voraus, die nur gegeben ist, wenn bei einer Versagung des Erlasses das wirtschaftliche Bestehen des Steuerpflichtigen gefährdet wäre. (...) Ein Betrag in Höhe von zwei Prozent oder ein Prozent der gezahlten Lohnsteuer und in Höhe von etwa 100,– DM für drei Jahre kann die wirtschaftliche Existenz des Klägers nicht gefährden, was keiner näheren Ausführung bedarf.“

(8) Zu einem anderen Fall hat das Bundesverwaltungsgericht zur Frage eines Billigkeitserlasses beim Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe (vergleiche Abschnitt V Nummer 6 Absatz 9) u. a. ausgeführt, dass ein Erlass in solchen Fällen angebracht sein kann, wenn wegen der groben Staffelung der Kirchgeldtabelle und der Nichtberücksichtigung sonstiger Tatbestände im Einzelfall Unbilligkeiten und Härten dadurch entstanden sind, dass

nicht alle individuellen Merkmale bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens berücksichtigt werden konnten. Das BVerwG hat hierbei auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts verwiesen, welches steuerliche Regelungen wegen ihrer weitgehenden Pauschalierung isoliert betrachtet für bedenklich, im Hinblick auf das Vorhandensein von Härteklauseln jedoch für verfassungsgemäß gehalten hat. Eine unbillige Härte kann beispielsweise auch bei inzwischen geschiedenen Ehen gegeben sein (vergleiche Abschnitt V Nummer 6 Absatz 11).

(9) Ferner kann es bei Beendigung der Kirchensteuerpflicht durch Kirchenaustritt im Laufe eines Kalenderjahres infolge Anwendung der Ein-Zwölftel-Methode sachlich geboten sein, die Kirchensteuerschuld durch Billigkeitserlass auf eine für den Steuerpflichtigen zumutbare und angemessene Höhe zurückzuführen, wenn abweichend vom sonstigen regelmäßigen Einkommensverlauf bestimmte, atypisch hohe Einkommensteile erst nach erfolgtem Kirchenaustritt entstehen (beispielsweise bei Veräußerungsgewinnen, Tantiemen, u. Ä.). Hierzu wird ergänzend auf Abschnitt III Nummer 17 Absatz 6 verwiesen. Für den Regelfall des Kirchensteuererlasses bei Veräußerungsgewinnen aus sachlichen Billigkeitsgründen wird verwiesen auf Abschnitt VII Nummer 3 Absatz 12.

(10) Wann im Übrigen ein sonst zu vertretender kirchlicher Grund, der in der Person des Steuerpflichtigen gegeben ist, einen Erlass der Kirchensteuer rechtfertigen kann, lässt sich nur im Einzelfall unter gewissenhafter Abwägung aller in Frage kommenden Umstände entscheiden.

(11) Sachliche Billigkeitsgründe liegen vor, wenn sie ihren Grund in dem steuerlichen Tatbestand als solchen haben und von der Wirtschaftslage des Steuerpflichtigen unabhängig sind.

„Sachliche Billigkeitsgründe hat die Rechtsprechung anerkannt, wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers auf dem in Frage kommenden Steuerrechtsgebiet angenommen werden kann, dass der Gesetzgeber die im Billigkeitsweg zu entscheidende Frage, hätte er sie geregelt, im Sinne des begehrten Erlasses entschieden haben würde (BFH BStBl. II 1959, 11 und 1970, 607). Das bedeutet, dass die Besteuerung nach dem Gesetz zu einem Ergebnis geführt haben muss, das offensichtlich nicht in den Intentionen des Gesetzgebers gestanden hat.“ (VerwG Stade vom 21. Juli 1983 – 1 VG A 81/81)

„Solche Umstände können sachliche Billigkeitsgründe sein, wenn sie sich als Verstöße gegen fundamentale Gerechtigkeitsprinzipien darstellen oder wenn sie bei einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Interessenabwägung die Einziehung des Steueranspruchs als unbillig erscheinen lassen.“ (BFH vom 31. März 1981 – BStBl. II, 505)

(12) Auch können ergänzend kirchlich besonders anzuerkennende Umstände mit berücksichtigt werden; solche werden in der Regel bei Kirchenaustritt nicht gegeben sein. Sachliche Billigkeitsgründe können danach insbesondere bei folgenden Fällen angenommen werden:

a) Bei Heranziehung zur Kirchensteuer aufgrund eines Veräußerungsgewinns im Sinne von § 34 des Einkommensteuergesetzes. Allerdings ist in diesen Fällen ein vollständiger Erlass der auf Veräußerungsgewinn beruhenden KiESt nicht gerechtfertigt, da hier tatsächlich Einnahmen zugeflossen oder zumindest Steuererleichterungen zugute gekommen sind. Außerdem greifen schon bei der Festsetzung der Einkommensteuer als Maßstabsteuer nicht unerhebliche Vergünstigungen Platz, die damit zugleich für die KiESt zum Zuge kommen; deshalb erkennt das Nordelbische Kirchenamt in diesen Fällen grundsätzlich einen Erlass bis zur Höhe von 50 Prozent der auf Veräußerungsgewinn beruhenden KiESt als unumgänglich im Sinne von § 20 Absatz 6 KiStO an (vergleiche Abschnitt III Nummer 17 Absatz 6 und Abschnitt VII Nummer 3 Absatz 9).

b) Bei Einkünften im Sinne von § 34 Absatz 2 Nummern 2 und 3 gilt das unter a) Ausgeführte entsprechend, sofern bei der Veranlagung zur Einkommensteuer der ermäßigte Steuersatz nach § 34 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes zur Anwendung gelangt.

c) Bei unterschiedlichem Hebesatz am Wohnort und am Ort der gehaltzahlenden Kasse kann ein im Veranlagungsverfahren (Lohnsteuerjahresausgleich) nacherhobener Kirchensteuerbetrag aus Billigkeitsgründen erlassen werden (vergleiche Abschnitt V Nummer 7).

d) Wird die Kirchensteuer in einer glaubensverschiedenen Ehe nach Maßgabe der Kirchensteuerkappung ermittelt, so kann sich in Schleswig-Holstein infolge des dafür gesetzlich besonders vorgesehenen fiktiven Berechnungsverfahrens (vergleiche oben Abschnitt V Nummer 4 Absatz 3) bei dem kirchenangehörenden Ehegatten im Einzelfall ein Kirchensteuerbetrag ergeben, der höher ist, als wenn beide Ehegatten kirchenangehörig wären. Hier bestehen keine Bedenken, den gegebenenfalls zu hoch festgesetzten Kirchensteuerbetrag aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen, weil „die rechtliche Aussage des Steuergesetzes über den mit ihm verfolgten Zweck und seine Wertungen hinausgeht“ (BFH vom 7. Mai 1981, BStBl. II S. 608); vergleiche hierzu ergänzend Abschnitt VII Nummer 3 Absatz 11. In Hamburg tritt dieses Problem nicht auf, da hier bereits die Finanzverwaltung eine entsprechende Begrenzung bei der Festsetzung der Kirchensteuer vornimmt.

e) Auch bei dem Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe können sachliche Billigkeitsgründe für einen 50 prozentigen Erlass gegeben sein, wenn in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte enthalten sind, die nach § 34 EStG versteuert werden. Der Erlassbetrag wäre wie folgt zu ermitteln:

Kirchgeld auf das zu versteuernde Einkommen einschl. der nach § 34 EStG zu versteuernden Einkünfte (ohne außerordentliche Einkünfte)		DM
./. Kirchgeld auf das nach der Splittingtabelle zu versteuernde Einkommen		DM
mithin entfällt auf das nach § 34 EStG zu versteuernde Einkommen ein Kirchgeld in Höhe von		DM
davon 50 % Erlass	=	DM

f) Im Falle eines doppelten Wohnsitzes in Bereichen mit verschieden hohen Kirchensteuerhebesätzen kann die Kircheneinkommensteuer auf den jeweils niedrigeren Kirchensteuerhebesatz begrenzt werden (vergleiche Abschnitt V Nummer 8).

(13) Auch unter Anlegung besonderer kirchlicher Maßstäbe können unter dem Begriff „sachlicher Billigkeitsgrund“ nicht subsumiert werden folgende Tatbestände:

a) **Übernahme der Kirchensteuer im Erbfall**

„Der Gesetzgeber hat das im Erbfall – auch von Verfassungswegen – Notwendige angeordnet. Der Erbe hat die Möglickeit, wenn er die sich aus der Erbschaft ergebenden Konsequenzen nicht tragen will, die Erbschaft auszuschlagen (§§ 1942 ff. BGB) bzw. seine Haftung auf den Nachlass zu beschränken (§ 1975 BGB). Nimmt er die Erbschaft aber an, so hat er die sich daraus nunmehr in seiner Person ergebenden Steuerlasten zu tragen. Denn die mit dem Erbfall eingetretene erhöhte Steuerbelastung ist nichts anderes als die Kehrseite der gern in Kauf genommenen Schokoladenseite eines Einkommens- bzw. Vermögenszuwachses.

Nichts anderes gilt für die Kirchensteuerpflicht. Entgegen der staatlichen Steuerlasten kann sich der Bürger der Kirchensteuerpflicht sogar einfach dadurch entziehen, dass er aus der Kirche austritt – selbstverständlich aber nur für die Zukunft, nämlich, was das Bundesverfassungsgericht gebilligt hat (Beschluss vom 8. Februar 1977, BStBl. II, 451), mit dem Beginn des auf den Austritt folgenden Monats.“

(Finanzgericht Baden-Württemberg vom 2. Oktober 1987 – Az.: IX K 337/83).

b) **Anrechnung von in der Schweiz erhobenen Kirchensteuern**

Nach dem BMF-Schreiben vom 23. Februar 1987 – IV C 6-S 1301 Schz-21/87 stellen die in der Schweiz – in bestimmten Kantonen – erhobenen Kirchensteuern „allgemeine Gemeindesteuern“ dar, die unter das deutsch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen fallen und demzufolge bei der Veranlagung zur Einkommensteuer in der Bundesrepublik Deutschland auf die staatliche Einkommensteuer angerechnet werden (Art. 4 Absatz 3 und 4 sowie Art. 24 Absatz 1 Nummer 2 DBA). Für einen Billigkeitserlass der Kirchen im Wege der Anrechnung auf im Inland erhobene Kirchen-

steuer bleibt daher kein Raum (vergleiche Niederschrift über die gemeinsame Besprechung der Kirchensteuerreferenten vom 4. November 1987 – Az:. S 2448 A-443-TOP 9).

c) **Mitbestimmung über die Verwendung der eigenen Kirchensteuern**

In letzter Zeit ist mehrfach die Frage aufgetaucht, ob ein Kirchensteuerpflichtiger verlangen kann, dass seine Steuern einem bestimmten Zweck zugeführt bzw. nicht zugeführt werden. Derartige Wünsche sind abgelehnt worden, denn das Budgetrecht der NEK umfasst wie bei anderen öffentlichen Körperschaften zugleich auch das Recht, im Rahmen der Verabschiedung des Haushaltsplans selbstverständlich auch über die Verwendung der Steuermittel zu befinden. Vor allem widerspricht eine Zweckbestimmung durch den Steuerpflichtigen dem Wesen der Kirchensteuer als einer ordentlichen Steuer (§ 3 AO). „Damit ist ein Grundrecht des einzelnen Bürgers, die Verwendung seines Steueraufkommens für bestimmte Haushaltstitel (...) untersagen zu dürfen, nicht zu vereinbaren." (vergleiche Beschluss des BVerfG vom 9. Oktober 1986 – 1 BvR 1013/86).

(14) Die Rechts- oder Bestandskraft eines Steuerbescheides hat auf die Zulässigkeit einer Erlassmaßnahme keinen Einfluss. Auch ein anhängiges Rechtsbehelfsverfahren hindert die gleichzeitige Einleitung einer Erlassmaßnahme nicht. Nicht mehr zutreffend ist ferner die Auffassung, dass eine Erlassmaßnahme erst nach rechtskräftiger Festsetzung der Kirchensteuer eingeleitet werden kann. Dagegen dürfen in einem Billigkeitsverfahren in der Regel nicht Einwendungen berücksichtigt werden, die in einem Rechtsbehelfsverfahren gegen den Kirchensteuerbescheid hätten geltend gemacht werden können. Denn es ist nicht der Sinn eines Billigkeitsverfahrens, nochmals sachlich auf einen rechtskräftig abgeschlossenen Steuerfall einzugehen (BFH vom 31. Januar 1963, HFR, 225). Es liegt deshalb regelmäßig keine missbräuchliche Anwendung des Ermessens vor, wenn eine Billigkeitsmaßnahme unter Hinweis auf die Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids abgelehnt wird, wenn die Billigkeitsmaßnahme mit Einwendungen gegen den Steueranspruch begründet wird (BFH vom 30. August 57, BStBl. III, 408; vom 6. August 1963, BStBl. III, 515). Das Erlassverfahren darf nicht zu einer Aushöhlung der Rechtskraft von Verwaltungsakten führen (BFH vom 2. Februar 1966, BStBl. III, 175). Es kommt vielmehr darauf an, ob es für den Steuerpflichtigen erkennbar und zumutbar war, die Rechts- und Billigkeitsgründe vorzutragen, solange die Ansprüche noch nicht unanfechtbar festgesetzt waren (BFH vom 30. April 1981, BStBl. II, 611). Im Allgemeinen wird dem Steuerpflichtigen aber zuzumuten sein, die Festsetzung rechtzeitig zu überprüfen oder überprüfen zu lassen und ggf. mit den gegebenen Rechtsbehelfen anzugreifen. Allein auf die Rechtsunkenntnis eines Steuerpflichtigen kann es dabei nicht ankommen, sondern darauf, ob es dem Steuerpflichtigen zuzumuten war, sich sachkundig beraten zu lassen; andernfalls würde der Steuerpflichtige, der die Kosten einer Beratung gescheut hat, anderen Steuerpflichtigen gegenüber begünstigt werden. Überhaupt können Rechtsfolgen, die durch Nachlässigkeit, Be-

quemlichkeit oder gar Böswilligkeit eines Steuerpflichtigen eingetreten sind, in der Regel nicht durch Billigkeitsmaßnahmen ausgeglichen werden (vergleiche Tipke-Kruse, Kommentar zur AO, Anmerkung 22 zu § 227 AO).

In Abweichung von dem Grundsatz, dass im Billigkeitsverfahren in der Regel nicht Einwendungen gegen den Steueranspruch erhoben werden können, die in einem Rechtsbehelfsverfahren gegen den Steuerbescheid hätten vorgebracht werden müssen, kann die Verletzung der Grundsätze von Treu und Glauben jedoch auch im Billigkeitsverfahren geltend gemacht werden. Wird bei der Ablehnung eines derartigen Billigkeitsantrages ein Umstand nicht berücksichtigt, der die Anwendung der Grundsätze von Treu und Glauben erfordert, dann ist die Ablehnung des Antrages insoweit nicht ermessensfehlerfrei (BFH vom 6. August 1963 – VII 44/62 U).

Schätzt die Verwaltung den ihr gesetzlich eingeräumten Ermessensrahmen irrtümlich zu eng ein, so liegt nach dem BFH-Urteil vom 6. Juli 1976 – VII R 98/73 ein Ermessensfehlgebrauch in Form einer Ermessensunterschreitung vor. Der Bundesfinanzhof (BFH) sieht beispielsweise einen Ermessensfehlgebrauch darin, wenn die Verwaltung allein den Grundsatz als bindend ansieht, dass der Steuerpflichtige die Fehlerhaftigkeit des Bescheides durch Anfechtung hätte geltend machen können, ohne gleichzeitig auch die Möglichkeit von Ausnahmen anzuerkennen und zu prüfen (NWB 1976 Fach 1 S. 201).

(15) Eine Erlassmaßnahme ist nicht davon abhängig, ob die festgesetzte Kirchensteuer bereits entrichtet ist. Deshalb können bereits entrichtete Beträge erstattet werden. Für eine Erstattung ist erforderlich, dass die Einziehung im Zeitpunkt der Zahlung der Steuerschuld unbillig war (BFH vom 24. September 1976, BStBl. 1977 III, 127). Das bedeutet allerdings nicht, dass es für die Entscheidung, ob die Erstattung zu bewilligen ist, auf die Frist zwischen Zahlung und Antragstellung überhaupt nicht ankommt. Nach dem Urteil des BFH vom 8. Oktober 1980 (BStBl. 1981 II, 82) kann es durchaus im Rahmen pflichtgemäßer Ermessensausübung liegen, einen verhältnismäßig spät gestellten Antrag auf Erstattung gezahlter Steuern aus sachlichen Billigkeitsgründen schon im Hinblick auf den Zeitablauf zwischen Zahlung und Antragstellung abzulehnen. Anhaltspunkte dafür, wann ein solcher Erstattungsantrag in diesem Sinn unverhältnismäßig spät gestellt worden ist und daher durch Versäumnis zu Rechtsverlusten führt, können den Ausführungen zu Abschnitt V Nummer 7 Absatz 3 Unterziffer 5 entnommen werden.

(16) Rechtlich nicht mehr angängig ist die frühere Verwaltungspraxis, die Erlasswürdigkeit eines Kirchensteuerpflichtigen allein von dessen Kirchenmitgliedschaft abhängig zu machen und ihm nur deshalb wegen seines Kirchenaustritts im Austrittsjahr einen Kirchensteuererlass zu versagen. Denn der Steuerpflichtige hat nach fortentwickelter Rechtsprechung ein subjektiv-öffentliches Recht auf Eintritt in die Ermessensprüfung (vergleiche Abschnitt VII Nummer 3 Absatz 9 und Abschnitt V Nummer 7 Absatz 3 Unterziffer 6).

Dieses Recht steht allen Steuerpflichtigen zu, die wegen Forderungen aus dem Steuerschuldverhältnis in Anspruch genommen werden, also auch aus der Kirche Ausgetretenen (vergleiche BVerwG vom 12. Februar 1988 – BVerwG 8 C 16.86 und FG Köln vom 26. Oktober 1988 – 6 K 42/86).

(17) Zur Frage von Steuervereinbarungen mit Kirchensteuerpflichtigen hat das OVG Lüneburg mit Urteil vom 9. Januar 1951 – II OVG A 127/51 u. a. Folgendes festgestellt:

„Auch im Kirchensteuerrecht sind Steuervereinbarungen nur dann zulässig, wenn sie auf gesetzlicher Grundlage beruhen. Die Steuerbehörden sind grundsätzlich verpflichtet, Steueransprüche stets dann geltend zu machen, wenn ein Steuertatbestand erfüllt ist. Über die Heranziehung zu einer Steuer können sich die Steuerbehörden (...) nicht mit dem Steuerpflichtigen einigen, denn der Steueranspruch ist als öffentlich-rechtlicher Anspruch ihrer Verfügung entzogen (...). Zusagen, die dem Steuerpflichtigen vor der Festsetzung der Steuer gemacht worden sind, kommt daher keine rechtliche Wirkung zu. Es widerspricht auch nicht Treu und Glauben, wenn die Steuerbehörde sich bei der Festsetzung der Steuer nicht hieran hält (...). Denn Steuergesetze sind zwingendes Recht, sie geben keinen Ermessensspielraum und sind ohne Rücksicht auf die mit dem Steuerpflichtigen angestellten Erörterungen anzuwenden (...). Die Ev.-Luth. Landeskirche hat sich ausdrücklich verpflichtet, ihre Steuergesetze nach dem das gesamte Steuerrecht beherrschenden Grundsatz der Gleichheit anzuwenden. Sie kann und darf ohne eine gesetzliche Grundlage hiervon nicht abweichen. Gerade im Steuerfall des Klägers, der ein hohes Einkommen hat, würde es dem Gleichheitsgrundsatz empfindlich widersprechen, wenn für ihn die Kirchensteuer niedriger festgesetzt würde, als für Glieder der Landeskirche mit kleinerem Einkommen."

(18) Bei der Billigkeitsprüfung des Kirchensteuererlasses ist zu beachten, dass die Kirchensteuern nach § 10 Absatz 1 Nummer 4 EStG in voller Höhe als Sonderausgabe abzugsfähig ist (vergleiche Abschnitt VIII Nummer 4).

4. Mitteilung der Entscheidung an Finanzamt und Steuerpflichtigen

Beschlüsse über eine Billigkeitsmaßnahme sind dem Finanzamt bei der Kirchensteuer vom Einkommen beziehungsweise bei Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe auf dem Dienstweg über das Nordelbische Kirchenamt mitzuteilen; ein Beschluss über eine Billigkeitsmaßnahme darf dem Steuerpflichtigen unmittelbar erst mitgeteilt werden, wenn das Nordelbische Kirchenamt den Beschluss an das Finanzamt weitergeleitet hat.

VIII. Sonstiges

1. Kirchensteuer-Erstattungen

(1) Ist eine Kirchensteuer ohne rechtlichen Grund gezahlt worden, hat derjenige, welcher die Zahlung geleistet hat, gemäß § 37 AO einen Erstattungsanspruch an den Leistungsempfänger. Ist eine Zahlung nach den geltenden materiell-rechtlichen Steuervorschriften „ohne rechtlichen Grund“ geleistet worden, kann dieser Mangel aber nur nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Vorschriften der AO beseitigt werden.

(2) Eine Steuer ist nicht schon deswegen zu Unrecht gezahlt, weil der zugrundeliegende Steuerbescheid selbst unrichtig ist. Entspricht der gezahlte dem durch Steuerbescheid festgesetzten Betrag, hat die Zahlung ihre ausreichende Grundlage; diese fällt erst mit der Aufhebung oder Änderung des Steuerbescheides weg. Bei Unanfechtbarkeit wird die materielle Fehlerhaftigkeit eines Steuerbescheides durch seine Bestandskraft überdeckt und deshalb unbeachtlich. Der Steuerpflichtige kann sich deshalb nicht mehr darauf berufen, dass die von ihm geleistete Zahlung ohne rechtlichen Grund sei. Das Erstattungsverfahren darf nicht dazu benutzt werden, ein Rechtsbehelfsversäumnis wettzumachen (BFH vom 3. Juni 1965, BStBl. III, 491). Folglich kann der Erstattungsanspruch nicht auf Tatsachen gestützt werden, aufgrund deren die Steuerfestsetzung mit Erfolg hätte angefochten werden können. Im Nachfolgenden wird das ergänzend durch auszugsweise Wiedergabe der Begründungen verschiedener Gerichtsurteile erläutert:

Ergeht ein Steuerbescheid gegen einen Nichtkirchenangehörigen, so ist der entsprechende Steuerbescheid deshalb nicht nichtig, sondern lediglich anfechtbar. Beruht die unzutreffende Angabe über die Kirchenzugehörigkeit auf der Steuererklärung des Herangezogenen, so scheidet eine Berichtigung nach § 129 AO wegen offenbarer Unrichtigkeit aus, wenn das Finanzamt den Fehler aus der Steuererklärung übernimmt und der Veranlagung zugrundelegt. Eine falsche Angabe über die Kirchenzugehörigkeit stellt eine grobe Verletzung der Sorgfaltspflicht dar. Denn es handelt sich bei der Frage nach der Kirchenzugehörigkeit des Steuerpflichtigen um einen höchstpersönlichen und im Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen liegenden Umstand.

Auch dann, wenn die Steuererklärung, in der die Kirchenzugehörigkeit unrichtig angegeben ist, durch einen Steuerberater angefertigt ist, handelt der Steuerpflichtige selbst grob fahrlässig; denn ihn trifft zumindest hinsichtlich der in der Steuererklärung zu beantwortenden Fragen über persönliche Verhältnisse und damit auch hinsichtlich der Frage über die Kirchenzugehörigkeit eine erhöhte Nachprüfungspflicht (vergleiche FG Baden-Württemberg vom 4. Juli 1986 – IX 231/82, NWB 1986 Fach 1, 336). Auch nach dem BFH-Urteil vom 29. Juni 1984 – VI R 181/80 (NWB 1984 Fach 1, 291) handelt ein Steuerpflichtiger regelmäßig grob schuldhaft, wenn er eine im Steuererklärungsformular ausdrücklich gestellte, auf einen ganz bestimmten Vorgang bezogene Frage nicht beantwortet.

(3) Mit dem Eintritt der Bestandskraft eines materiell fehlerhaften Steuerbescheids kann dessen Fehlerhaftigkeit in einem Anfechtungsverfahren nicht mehr mit Erfolg bestritten werden (vergleiche Absatz 2). Dieses Ziel kann aber auch nicht im Wege eines Billigkeitsverfahrens durchgesetzt werden. Denn nach ständiger Rechtsprechung des BFH können in einem Billigkeitsverfahren in der Regel nicht solche Einwendungen vorgebracht werden, die in einem Rechtsbehelfsverfahren gegen den Festsetzungsbescheid hätten geltend gemacht werden können und müssen. Es ist nicht Sinn von Erlassregelungen, im Billigkeitsverfahren nochmals sachlich auf einen rechtskräftig abgeschlossenen Steuerfall einzugehen, soweit dies nicht ausnahmsweise besondere Gründe erforderlich machen. Es liegt daher regelmäßig keine missbräuchliche Anwendung des Ermessens vor, wenn unter Hinweis auf die Unanfechtbarkeit ein Billigkeitserlass abgelehnt wird (vergleiche VG Schleswig vom 23. Januar 1989 – 1 A 35/88); vergleiche auch Abschnitt VII Nummer 3 Absatz 14. Für die ausnahmsweise erneute Überprüfung einer rechtskräftigen Steuerfestsetzung im Billigkeitsverfahren müssen besonders gelagerte Umstände sprechen, zum Beispiel der Umstand, dass der unanfechtbare Steuerbescheid offensichtlich und eindeutig fehlerhaft ist und so, wie er erging, in grundsätzlicher Hinsicht gegen die Rechtsstaatlichkeit verstößt. Dabei ist von Bedeutung, ob der Schuldner zu der unrichtigen Festsetzung wesentlich beitragen oder das seinerseits Erforderliche getan hat, um die richtige Festsetzung zu erreichen. Besonders gelagerte Umstände in diesem Sinne liegen aber nicht vor, wenn der Steuerpflichtige durch unrichtige Angaben die Festsetzung der Kirchensteuer selbst verursacht hat (VG Schleswig vom 23. Januar 1989, a. a. O./VG Stade vom 15. März 1989 – 1 VG A 257/88). Auch mangelnde Rechtskenntnisse sind solche Umstände nicht, und zwar auch dann nicht, wenn der Mangel nicht auf einem Verschulden beruht (BFH vom 11. August 1987, NVerwZ 1988 S. 575). Vergleiche auch Abschnitt VII Nummer 3 Absatz 14.

(4) Auch jemand, der nie getauft und nie konfirmiert worden ist, kann im Falle eines bestandskräftigen Bescheides zur Zahlung von Kirchensteuer herangezogen werden. „Die Angaben bei der Anmeldung obliegen nach dem Meldegesetz den Eltern als gesetzlichen Vertretern. Deren Angaben und deren Verschulden muss sich der zur Kirchensteuer Herangezogene zurechnen lassen.“ (VG Hannover vom 13. Juni 1988 – 4 VG A 47/88)

(5) Entsprechendes gilt auch für den Fall der Einbehaltung der Kirchenlohnsteuer. Auch hier ist die KiLSt mit Rechtsgrund geleistet, wenn der Arbeitgeber die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte beachtet, diese aber zu Ungunsten des Arbeitnehmers falsch sind (zum Beispiel falsche Religionszugehörigkeit, falsche Anzahl der Kinder). Die Lohnsteuerkarte bildet die Grundlage für die Lohnsteuerberechnung. Lässt der Arbeitnehmer die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte nicht rechtzeitig berichtigen, so ist die auf den fehlerhaften Eintragungen beruhende Steuereinbehaltung nicht ohne Rechtsgrund erfolgt. Die materielle Unrichtigkeit kann in diesem Fall nur noch korrigiert werden, falls ein Lohnsteuerjahresausgleich oder eine Einkommensteuerveranlagung durchgeführt wird.

„Die Eintragung der Zugehörigkeit in einer Religionsgemeinschaft auf der Lohnsteuerkarte ist eine gesonderte Feststellung einer Besteuerungsgrundlage, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht. Hieraus folgt, dass bei der Festsetzung der ESt von der Eintragung auf der Lohnsteuerkarte auszugehen war, obwohl auf der Einkommensteuererklärung in der Spalte Religion keine Angabe gemacht ist. Zu einer Überprüfung dieses Besteuerungsmerkmals hätte nur dann ein Anlass bestanden, wenn in der Einkommensteuererklärung darauf hingewiesen ist, dass die Eintragung auf der Lohnsteuerkarte fehlerhaft war (...). Der Kläger hätte rechtzeitig eine Berichtigung der Lohnsteuerkarte herbeiführen oder aber im Festsetzungsverfahren auf den Fehler hinweisen müssen. Aufgrund des vorliegenden Verschuldens kommt eine Durchbrechung der Bestandskraft des Steuerbescheides nicht in Betracht“ (VG Schleswig vom 31. Oktober 1986 – 1 A 200/83). Soweit das Finanzamt aufgrund der ihm obliegenden Aufklärungsverpflichtung oder auf Anregung des Steuerpflichtigen im Hinblick auf § 126 AO eine Überprüfung durchführt, ist deren Ergebnis maßgeblich (vergleiche VG Berlin vom 22. Februar 1990 – X A 473/90).

(6) Die Ablehnung einer nach § 130 Absatz 1 AO 1977 beantragten Zurücknahme eines rechtswidrigen bestandskräftigen Verwaltungsaktes ist in der Regel dann ermessensfehlerfrei, wenn der Betroffene zur Begründung seines Antrages nur solche Umstände vorträgt, die er bei fristgerechter Einlegung des statthaften Rechtsmittels vorzubringen in der Lage gewesen wäre. Als ermessensfehlerhaft ist deshalb nicht anzusehen, wenn das Finanzamt dem Rechtsfrieden und damit der aufgrund gesetzlicher Regelungen eingetretenen Bestandskraft des Verwaltungsaktes grundsätzlich eine derart gewichtige Bedeutung beimisst, wenn außer der von Anfang an vorliegenden Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes nicht zusätzlich nach Eintritt der Bestandskraft eingetretene oder bekanntgewordene Umstände geltend gemacht werden (BFH vom 26. März 1991 – VII R 15/89, NSt Nr. 15, 7).

2. Niederschlagung

(1) Kirchensteuern dürfen gemäß § 20 Absatz 2 KiStO niedergeschlagen werden, wenn feststeht, dass die Einziehung keinen Erfolg haben wird, oder wenn die Kosten der Einziehung außer Verhältnis zu dem angeforderten Betrag stehen (vergleiche auch § 261 AO, § 20 Absatz 2 KiStO).

(2) Der Begriff „Niederschlagung“ wird vielfach falsch verwendet; „Niederschlagung“ bedeutet, dass ein weiterer Versuch, den ausstehenden Betrag einzuziehen, vorläufig unterbleiben soll. „Niederschlagung“ ist also kein Verzicht auf eine Steuerforderung, wie der Erlass; der Anspruch bleibt vielmehr bestehen, und es können unter Berücksichtigung der Verjährungsfrist jederzeit neue Versuche unternommen werden, die Einziehung des Steuerbetrages wieder aufzunehmen, wenn dies, insbesondere bei Wiederherstellung der Zahlungsfähigkeit, tunlich erscheint.

(3) Die Niederschlagung ist kein Verwaltungsakt, sondern eine interne Maßnahme der Behörde, bei der die Grundsätze der Zweckmäßigkeit, Zumutbarkeit und Verhältnismäßigkeit zu beachten sind. Der Steuerpflichtige ist von der Niederschlagung nicht zu unterrichten. Die Niederschlagung ist keine Billigkeitsmaßnahme, durch die dem Schuldner eine Begünstigung gewährt wird. Die Voraussetzungen sind lediglich in einem Aktenvermerk festzuhalten; ob die Voraussetzungen vorliegen, muss sorgfältig geprüft werden.

3. Steuergeheimnis

(1) Die Mitglieder der mit der Festsetzung und Erhebung von Kirchensteuern befassten und zur Entscheidung über Rechtsbehelfe zuständigen Organe sowie alle mit dem Kirchensteuerwesen befassten kirchlichen Mitarbeiter sind verpflichtet, das Steuergeheimnis nach Maßgabe der staatlichen Bestimmungen zu wahren (§ 33 Absatz 1 KiStO, § 30 AO). Die Verletzung des Steuergeheimnisses wird nach den Vorschriften des Strafgesetzbuches bestraft (§ 355 StGB). Wer das Steuergeheimnis verletzt, setzt sich neben der strafrechtlichen Verfolgung auch einer dienststrafrechtlichen Ahndung sowie der Regresspflicht aus.

(2) Unter den Schutz des Steuergeheimnisses fallen nicht nur die steuerlichen und wirtschaftlichen, sondern auch die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen und gegebenenfalls seines Betriebes. Darunter sind also nicht nur die steuerlich relevanten Tatsachen zu verstehen, sondern jeder irgendwie geartete Wissensstoff in Bezug auf die Person und die Lebensumstände des anderen, auch wenn sie den rein privaten Bereich betreffen. Der Schutz des Steuergeheimnisses umfasst sowohl die dem Verpflichteten bekanntgewordenen tatsächlichen Verhältnisse, als auch die aus ihnen gezogenen Schlußfolgerungen, insbesondere Wertungen jeder Art. Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse sind die in den Verhältnissen des Betriebes oder Geschäfts begründeten Umstände, an deren Geheimhaltung der Betriebs- oder Geschäftsinhaber aus wettbewerblichen oder anderen Gründen interessiert ist; im Zweifel ist dieses Interesse zu unterstellen.

(3) Dem Schutz des Steuergeheimnisses unterliegende Unterlagen sind nur solchen kirchlichen Mitarbeitern zugänglich zu machen, die sie zur Erfüllung ihrer kirchlichen Aufgaben benötigen (§ 33 Absatz 2 KiStO). Diese Personen sind in regelmäßigen Abständen auf die Pflicht zur Wahrung des Steuergeheimnisses hinzuweisen. Kirchliche Mitarbeiter sind bei der erstmaligen Beauftragung mit Dienstgeschäften des Kirchensteuerwesens auf die Wahrung des Steuergeheimnisses besonders zu verpflichten. Entsprechende Vorkehrungen sind zu treffen.

4. Abzug gezahlter Kirchensteuern als Sonderausgaben

Nach § 10 Absatz 1 Nummer 4 des Einkommensteuergesetzes sind gezahlte Kirchensteuern (Kircheneinkommen-(Lohn-)steuern, Kirchengrundsteuer, Kirchgeld) in unbegrenzter Höhe als Sonderausgaben bei der Veranlagung zur Einkommensteuer oder beim Lohnsteuerjahresausgleich abzugsfähig.

Der Abzug von Kirchensteuer als Sonderausgabe setzt eine wirtschaftliche Belastung des Einkommens voraus. Diese ist nicht gegeben, wenn schon im Zeitpunkt der Zahlung offensichtlich ist, dass die Zahlung zurückgefordert werden kann (FG Münster vom 23. Januar 1990 – VI 8163/87 E, NWB 1990 Fach 1, 211).

5. Rechtsbehelfe/Rechtsmittel

In öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten über Kirchensteuerangelegenheiten ist nach dem jeweiligen Landesrecht entweder der Verwaltungs- oder der Finanzrechtsweg eröffnet. Der Verwaltungsrechtsweg ist gegeben in Schl.-H. und Niedersachsen, der Finanzrechtsweg in Hamburg. Im Einzelnen gilt Folgendes:

A. Land Schleswig-Holstein

(1) Wer zur Kirchensteuer herangezogen ist, kann gegen seine Heranziehung Widerspruch einlegen. Mit dem Widerspruch kann jeder die Kirchensteuer betreffende Bescheid (zum Beispiel Steuerbescheid, Vorauszahlungsbescheid, Entscheidungen über Anträge auf Erstattung von Kirchensteuern) angefochten werden. Der Widerspruch kann nicht darauf gestützt werden, dass die der Kirchensteuer zugrundeliegende Maßstabsteuer unrichtig festgesetzt ist (§ 27 Absatz 1 KiStO, § 10 Absatz 2 staatliches KiStG SH). Mit dem Widerspruch können auch nicht Stundung oder Erlass einer Kirchensteuer begehrt werden (§ 27 Absatz 1 KiStO).

(2) Eine Entscheidung über einen Antrag auf Stundung oder Erlass von Kirchensteuern aus Billigkeitsgründen kann durch Beschwerde mit der Behauptung angefochten werden, dass bei der Erlassentscheidung die Grenzen des Ermessens überschritten seien oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Billigkeitsmaßnahme nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden sei.

(3) Die Verfahrensvorschriften für Widerspruch und Beschwerde sind in §§ 27 bis 30 der KiStO geregelt; ergänzend finden die Vorschriften der Verwaltungsgerichtsordnung entsprechende Anwendung.

(4) Gegen Widerspruchs- bzw. Beschwerdeentscheidungen ist unmittelbar der Verwaltungsrechtsweg gegeben (§ 29 KiStO, § 10 Absatz 1 staatliches KiStG SH); es kann also Klage vor dem Verwaltungsgericht in Schleswig erhoben werden.

B. Land Hamburg

(1) Gemäß § 5 Absatz 1 des Gesetzes zur Ausführung der Finanzgerichtsordnung vom 17. Dezember 1965 in der Fassung von § 14 Absatz 1 des staatlichen Kirchensteuergesetzes (Hmb GVBl. S. 225) ist der Finanzrechtsweg gegeben in allen Abgabeangelegenheiten, soweit die Abgaben von den Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Einsprüche gegen die Heranziehung zur Kirchensteuer werden demnach unmittelbar durch die Finanzämter im Finanzrechtsweg entschieden.

(2) Über Anträge auf Stundung oder Erlass der Kirchensteuer allein oder in einem Umfang, der über die entsprechenden Anträge bei den Maßstabsteuern hinausgeht, entscheidet gemäß § 12 Absatz 4 staatliches KiStG HH der steuerberechtigte Kirchenkreis (vergleiche Abschnitt IV Nummer 2). Die Entscheidung ist mit der Beschwerde anfechtbar; Abschnitt VIII Nummer 5 Absatz 2 gilt entsprechend. Die Beschwerdeentscheidung ist gemäß § 5 Absatz 2 des Gesetzes zur Ausführung der FGO im Finanzrechtsweg anfechtbar.

(3) Gemäß § 5a des Gesetzes zur Ausführung der FGO kann der steuerberechtigte Kirchenkreis einem Verfahren im Finanzrechtsweg beitreten; mit dem Beitritt erlangt er die Rechtsstellung eines Beteiligten.

(4) Wird gegen einen von den staatlichen Behörden erlassenen Bescheid in Kirchensteuersachen Einspruch eingelegt oder Klage erhoben, haben die staatlichen Behörden die zuständigen Kirchenbehörden zu unterrichten und anzuhören (§ 12 Absatz 2 staatliches KiStG HH).

C. Land Niedersachsen

(1) Jeder die Kirchensteuer betreffende Bescheid (Steuerbescheid, Vorauszahlungsbescheid, Entscheidungen über Anträge auf Stundung, Erlass, Erstattung usw.) gilt als Verwaltungsakt, gegen den der Rechtsbehelf des Widerspruchs gegeben ist. Der Widerspruch ist bei der Stelle einzulegen, die den Verwaltungsakt erlassen hat; rechtzeitige Einlegung bei den kirchlichen Verwaltungsstellen genügt.

(2) Über den Widerspruch entscheidet der KKV Harburg (soweit Kirchensteuern vom Einkommen) beziehungsweise der örtlich zuständige KV (soweit örtliche Kirchensteuern). Über den Widerspruch ist ein Widerspruchsbescheid zu erteilen; der Widerspruchsbescheid ist zu begründen, mit einer Rechtsbehelfsbelehrung zu versehen und zuzustellen.

(3) Gegen den Widerspruchsbescheid kann binnen eines Monats nach Zustellung Klage vor dem Verwaltungsgericht Hannover erhoben werden (§ 15 KiStO; § 10 Absatz 2 KiStRG).

D. Allgemeines

(1) Bei schriftlichen Verwaltungsakten ist eine Rechtsbehelfsbelehrung zwingend erforderlich (vergleiche §§ 20 Absatz 5, 27 Absatz 5, 28 Absatz 4 KiStO sowie § 356 AO).

(2) Die Rechtsbehelfsbelehrung muss den zulässigen Rechtsbehelf und die Behörde, bei der der Rechtsbehelf einzulegen ist, angeben. Das bedeutet, dass nicht nur der Ort bezeichnet werden muss, an dem sich die zuständige Behörde befindet, sondern deren vollständige Anschrift, unter der die Post die Behörde erreicht (BFH vom 20. Februar 1976, BStBl. II, 447). Ferner ist eine Belehrung über die einzuhaltende Frist zu erteilen; hierzu ist neben der Dauer der Rechtsbehelfsfrist auch eine verständliche Erläuterung zum Frist-

beginn anzugeben. Eine Belehrung dahin, dass der Rechtsbehelf „binnen Monatsfrist nach Zustellung“ einzulegen ist, reicht nicht aus.

Schriftliche Verwaltungsakte werden erst dadurch wirksam, dass sie demjenigen zugehen, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die §§ 20 Absatz 5, 27 Absatz 5 und 28 Absatz 4 KiStO schreiben zwingend vor, dass die dort genannten Verwaltungsakte (ablehnende Entscheidungen über Billigkeitsmaßnahmen, Widerspruchsentscheidungen, Beschwerdeentscheidungen) zuzustellen sind. Zustellung ist die in gesetzlicher Form ausgeführte und beurkundete Übergabe eines Schriftstücks in beglaubigter Ausfertigung oder die Vorlage der Urschrift. Nach § 122 Absatz 5 AO, § 56 Absatz 2 VerwGO richtet sich die Zustellung nach den Vorschriften des Verwaltungszustellungsgesetzes. Von den darin vorgesehenen verschiedenen Zustellungsarten wird die Zustellung durch die Post mit Postzustellungsurkunde empfohlen.

Bei Zustellung durch die Post mit Postzustellungsurkunde nach § 3 des Verwaltungszustellungsgesetzes übergibt die kirchliche Behörde das Schriftstück verschlossen der Post mit dem Ersuchen, die Zustellung einem Postbediensteten des Bestimmungsortes aufzutragen. Die Sendung ist mit der Anschrift des Empfängers und mit der Bezeichnung der absendenden Stelle, einer Geschäftsnummer und einem Vordruck der Zustellungsurkunde zu versehen (§ 3 Absatz 1 a. a. O.). Die Zustellung ist von dem zustellenden Postbediensteten zu beurkunden. Die Zustellungsurkunde ist an die Behörde zurückzuleiten (§ 3 Absatz 2 a. a. O.). Zur ordnungsgemäßen Zustellung gehört die Angabe des Zustellungstages auf der zuzustellenden Sendung (BFH vom 12. April 1957, BStBl. III, 241). Das Fehlen einer der vorgenannten Voraussetzungen, zum Beispiel wenn auf dem Briefumschlag die Angabe der Geschäftsnummer fehlt (BFH vom 14. November 1968, BStBl. 1969 II, 151), macht die Zustellung als solche unwirksam (BFH vom 9. September 1970 – I R 113/69). Die Zustellung eines gegen Ehegatten ergangenen zustellungspflichtigen Bescheides durch Übergabe nur einer Ausfertigung an beide Ehegatten verstößt gegen das Gesetz; jedem Empfänger muss das für ihn bestimmte Schriftstück zugestellt werden (BFH vom 16. Dezember 1971, BStBl. 1972 II, 425).

(3) Fehlt die vorgeschriebene Rechtsbehelfsbelehrung oder mangelt es an der ordnungsgemäßen Zustellung, beginnt – falls der Verwaltungsakt überhaupt zugegangen ist – die Rechtsbehelfsfrist nicht zu laufen. Rechtsbehelfe können aber grundsätzlich nicht später als ein Jahr nach Bekanntgabe des Verwaltungsaktes eingelegt werden (vergleiche § 356 Absatz 2 AO).

Hierzu gelten zwei Ausnahmen:

a) War die Einlegung des Rechtsbehelfs vor Ablauf der Jahresfrist infolge höherer Gewalt nicht möglich, verlängert sich die Jahresfrist bis zum Ablauf der Behinderung. Die Einlegung des Rechtsbehelfs hat nach § 110 Absatz 2 AO innerhalb eines Monates nach dem Wegfall des Hindernisses zu geschehen.

b) Ist entgegen der Rechtslage eine Belehrung dahin erfolgt, dass ein Rechtshehelf nicht gegeben sei, kann auch nach Ablauf eines Jahres der Rechtsbehelf noch eingelegt werden.

(4) Die fehlende Rechtsbehelfsbelehrung kann jederzeit nachgeholt werden, die unrichtige oder mangelhafte durch eine ordnungsgemäße ersetzt werden; Entsprechendes gilt für eine nicht ordnungsgemäße Zustellung.

Der Fristablauf beginnt dann mit Bekanntgabe der ordnungsgemäßen schriftlichen Belehrung. Erforderlich ist jedoch, dass auf diese Folge unmissverständlich hingewiesen wird. Fraglich kann sein, ob sich ein Steuerpflichtiger unbeschränkt lange Zeit auf das Nichtzugehen eines Schriftstücks berufen kann. Wenn nicht festgestellt wird, dass das Schriftstück überhaupt zugegangen ist, wird man diese Folgerung nach herrschender Meinung ziehen müssen (vergleiche Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur AO, Anmerkung 7 zu § 9 VerwZG). Hat der Steuerpflichtige das Schriftstück aber nachweislich erhalten, ist nach angemessener Frist anzunehmen, dass das Rechtsbehelfsrecht verwirkt ist (Bundessozialgericht vom 29. Juni 1972 – 2 RU 62/70, NJW 2103).

(4) Nach der mit Wirkung vom 1. Januar 1987 geltenden Neufassung des § 172 Absatz 1 Nummer 2a AO kann der Steuerpflichtige gegenüber einem fehlerhaften Steuerbescheid zwischen einem Widerspruch und einem formlosen, sogenannten schlichten Änderungsantrag nach § 172 Absatz 1 Nummer 2a AO wählen. Eine schlichte Änderung zu Gunsten des Steuerpflichtigen setzt jedoch voraus, dass er die Änderung vor Ablauf der Rechtsbehelfsfrist beantragt oder ihr zugestimmt hat.

6. Rechtsstreitigkeiten vor Gerichten

Angesichts der möglichen Folgen eines Rechtsstreits auf dem Gebiet des Kirchensteuerrechts über den einzelnen Fall hinaus ist das NKA bei Rechtsstreitigkeiten vor Gerichten von der betreffenden kirchlichen Körperschaft rechtzeitig zu unterrichten (vergleiche § 27 Absatz 6 KiStO).

7. Kirchensteuerausschüsse

(1) Kirchengemeinden und Kirchenkreise können gemäß Art. 17 Absatz 2 beziehungsweise 30 Absatz 3 der Verfassung der NEK in Verbindung mit § 35 der Kirchensteuerordnung einen Kirchensteuerausschuss bilden. Die nach § 35 der Kirchensteuerordnung noch vorgesehene Bildung eines Kirchensteuerausschusses durch Kirchengemeindeverbände kommt nicht mehr in Betracht, da die Kirchengemeindeverbände keine Kirchensteuerhoheit mehr besitzen.

(2) Für die Kirchengemeinden wählt der Kirchenvorstand, für die Kirchenkreise die Kirchenkreissynode die fünf Mitglieder des Kirchensteuerausschusses; diese brauchen dem Wahlorgan nicht anzugehören. Der Kirchensteuerausschuss wählt aus seiner Mitte einen Vorsitzenden und dessen Stellvertreter.

(3) Ob ein Kirchensteuerausschuss gebildet oder wieder aufgelöst werden soll, unterliegt der Entscheidung des Kirchenvorstandes (Kirchenkreissynode).

Ein Beschluss über die Auflösung kann nicht mit rückwirkender Kraft gefasst werden. Ein Kirchensteuerausschuss hat im Fall seiner Auflösung über alle bis zum Zeitpunkt der Auflösung eingegangenen Fälle zu entscheiden. Kirchenvorstand oder Kirchenkreissynode haben es also nicht in der Hand, ein beim Kirchensteuerausschuss anhängig gewordenes Verfahren durch Aufhebung des Kirchensteuerausschusses an sich zu ziehen. Die Amtszeit des Kirchensteuerausschusses endet mit der Amtszeit des Kirchenvorstandes (Kirchenkreissynode).

(4) Ist ein Kirchensteuerausschuss gebildet, hat er folgende Aufgaben:

a) er entscheidet im ordentlichen Rechtsbehelfsverfahren über Einsprüche gegen die Heranziehung zur Kirchensteuer (§ 27 der Kirchensteuerordnung – nur Schleswig-Holstein und Niedersachsen),

b) er entscheidet über Anträge auf Stundung, Erlass, Erstattung einer Kirchensteuer (§§ 20, 28 der Kirchensteuerordnung).

(5) Wenn ein Kirchensteuerausschuss eingesetzt ist, entscheidet er sowohl in Rechtsbehelfssachen als auch über Billigkeitsmaßnahmen; eine Beschränkung seiner Zuständigkeit auf eine der beiden Aufgaben ist unzulässig. Sobald der Kirchensteuerausschuss eingesetzt ist, tritt er im Rahmen seiner Zuständigkeit an die Stelle des Kirchenvorstandes (Kirchenkreisvorstandes), der die Zuständigkeit insoweit verliert.

(6) Die Einsetzung eines Kirchensteuerausschusses wird insbesondere für die Kirchenkreise empfohlen, weil für die Entscheidung in Steuerangelegenheiten leichter geeignete Personen mit den entsprechenden Kenntnissen auf dem Gebiet des Steuerrechts gefunden werden können und weil bei der kleinen Zahl der Mitglieder eines Kirchensteuerausschusses das gesetzliche Steuergeheimnis einfacher gewahrt werden kann.

(7) Ein Kirchensteuerausschuss muss aus fünf Mitgliedern bestehen. Mitglieder des Kirchensteuerausschusses können auch Gemeindeglieder sein, die dem Kirchenkreisvorstand etc. nicht angehören. Die Mitglieder des Kirchensteuerausschusses sowie diejenigen, welche berechtigt sind, mit beratender Stimme an der Sitzung des Kirchensteuerausschusses teilzunehnen (vergleiche Absatz 9), sind verpflichtet, das Steuergeheimnis zu wahren (vergleiche auch Abschnitt VIII Nummer 3). Jedes Mitglied, das erstmalig an einer Sitzung des Kirchensteuerausschusses teilnimmt, ist vom Vorsitzenden vor Eintritt in die Beratungen auf diese gesetzliche Verpflichtung hinzuweisen.

(8) Der Beschluss der Kirchenkreissynode über die Bildung, Auflösung oder Ergänzung eines Kirchensteuerausschusses ist dem Nordelbischen Kirchenamt mitzuteilen. Dabei sind Name, Vorname und Anschrift der Mitglieder des Kirchensteuerausschusses anzugeben und wer zum Vorsitzenden und dessen Stellvertreter gewählt worden ist. Das NKA wird die eingesetzten Kirchensteuerausschüsse in ein Verzeichnis aufnehmen.

(9) Die Sitzungen des Kirchensteuerausschusses sind nicht öffentlich. Auch diejenigen Mitglieder des Kirchenvorstandes (Kirchenkreisvorstandes), die nicht zugleich Mitglieder des Kirchensteuerausschusses sind, dürfen an dessen Sitzungen nicht teilnehmen. Der zuständige Pastor kann gehört werden. Wer an dem Gegenstand der Verhandlung persönlich beteiligt ist, darf bei der Beschlussfassung weder mitwirken noch anwesend sein. Der Entscheidung des Kirchensteuerausschusses bleibt es überlassen, ob er denjenigen, der Einspruch eingelegt hat beziehungsweise Antrag auf Stundung, Erlass oder Erstattung gestellt hat, persönlich hören will. Bei Anträgen auf Stundung, Erlass oder Erstattung wird sich die Anhörung vielfach empfehlen.

IX. Anlagen

Anlage 1

Kirchensteuerbeschluss 19___

Kirchengemeinde _____

Kirchenkreis _____

Zur Sitzung des Kirchenvorstandes am _____ sind von _____ Mitgliedern _____ erschienen. Die Sitzung ist somit beschlussfähig und wird mit Gebet eröffnet.

Der Kirchenvorstand hat aufgrund Artikel 15 Absatz 1 Buchstabe f der Verfassung der Nordelbischen Ev.-Luth. Kirche in Verbindung mit § 13 Absatz 2 des Kirchensteuergesetzes (Kirchensteuerordnung) sowie §§ 6 und 7 des Kirchengesetzes über Art und Höhe der Kirchensteuer (Kirchensteuerbeschluss) folgenden Beschluss gefasst:

Der Gesamtkirchensteuerbedarf beträgt	_____ DM
Durch Zuweisungen vom Kirchenkreis werden gedeckt	_____ DM
Durch örtliche Kirchensteuern sind somit zu decken	_____ DM
Die kirchensteuerfähige Summe	
der Grundsteuermessbeträge A beträgt	_____ DM
der Grundsteuermessbeträge B beträgt	_____ DM

I. Es wird beschlossen:

1. Zuschläge von _____ % zu den Grundsteuermessbeträgen A =	_____ DM
2. Zuschläge von _____ % zu den Grundsteuermessbeträgen B =	_____ DM
3. ein festes (gleiches) oder gestaffeltes Kirchgeld nach folgender Staffelung zu erheben _____ =	_____ DM
Zwischensumme:	_____ DM
abzüglich erwartete Ausfälle (Anrechnung usw.)	_____ DM
Insgesamt also durch örtliche Kirchensteuer-Erhebung nach Maßgabe dieses Beschlusses	_____ DM

II. Es wird ferner beschlossen:

1. Die Kirchensteuer in Höhe eines Vomhundertsatzes der Einkommen-(Lohn-)steuer und das Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe werden auf Antrag auf die Kirchengrundsteuer angerechnet. Ja/Nein *)
2. Kirchengrundsteuerbeträge unter _____ DM sollen nicht erhoben werden.
3. Kirchensteuern vom Einkommen werden auf das Kirchgeld angerechnet.**)
4. Die Veröffentlichung der Kirchensteuersätze wird vor der Erhebung der Kirchensteuer durch_____ _____ erfolgen.

III. Die Kirchensteuer wird fällig

am _____

am _____ - mit dem vollen Betrag -*)

am _____ - je zur Hälfte - *)

am _____ - je zu einem Viertel -*)

Die Kosten der Mahnung und Einziehung rückständiger Kirchensteuerbeträge fallen dem Steuerpflichtigen zur Last. Die Bekanntmachung der Kirchensteuerbeträge erfolgt durch besondere Benachrichtigung.

Der vorstehende Beschluss bedarf nach § 13 Absatz 5 der Kirchensteuerordnung der kirchenaufsichtlichen Genehmigung durch den Kirchenkreisvorstand und ggf. der Genehmigung des Landes Schleswig-Holstein nach Artikel 14 Absatz 3 des Vertrages zwischen dem Land Schleswig-Holstein und den evangelischen Landeskirchen in Schleswig-Holstein in Verbindung mit § 13 Absätze 3 und 4 der Zusatzvereinbarung zu diesem Vertrag.

gez. _____ (Dienstsiegel) gez._____

(Vorsitzende/r) (Kirchenvorsteher/in)

*) Nichtzutreffendes bitte streichen.

**) Nummer II. 3 ist zu streichen, wenn ein Kirchgeld nach Nummer I. 3 nicht erhoben wird.

Anlage 2

Kirchenkreis: Rechnungsjahr:

Kirchengemeinde	Kirchengrundsteuer A		Kirchengrundsteuer B		Kirchgeld	Summe
	%	DM	%	DM	DM	DM

Übertrag/Summe:

Anlage 3

Kirchengrundsteuer A - Bescheid 1990
Steuer-Nr.:

Sehr geehrtes Gemeindeglied,

im Auftrag und im Namen der Ev.-Luth. Kirchengemeinde werden Sie hiermit für das Jahr 1990 zur Kirchengrundsteuer A herangezogen. Wir setzen die von Ihnen zu entrichtende Steuer wie folgt fest:

Grundsteuermessbetrag	Vom-Hundertsatz	Kirchengrundsteuer
1	2	3
	15 %	

Die Kirchengrundsteuer ist einen Monat nach Erhalt dieses Bescheides fällig. Zahlen Sie bitte den in Spalte 3 ausgewiesenen Betrag innerhalb dieser Frist unter Angabe der Steuernummer auf eines der angegebenen Konten (bei Vorliegen einer Einzugsermächtigung werden wir die Steuer termingerecht abbuchen).

Die Kirchensteuer vom Grundeigentum für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (Kirchengrundsteuer A) kann nach den umseitig aufgeführten Rechtsgrundlagen neben der vom Finanzamt festgesetzten Kirchen-Einkommen-(Lohn-)steuer erhoben werden. Die Höhe der Steuer bemisst sich nach einem Vom-Hundertsatz (Prozentsatz) des Grundsteuermessbetrags.

Die Kirchengrundsteuer wird von Ihrer Kirchengemeinde dringend benötigt. Mit einer fristgerechten Zahlung tragen Sie dazu bei, dass die Kirchengemeinde ihre vielfältigen ortskirchlichen Aufgaben auch zukünftig wahrnehmen kann.

Beachten Sie in Ihrem Interesse bitte Folgendes:

1. Die von Ihnen gezahlte Kirchen-Einkommen-(Lohn-)steuer wird auf Antrag auf die festgesetzte Kirchengrundsteuer angerechnet. Der Antrag ist innerhalb eines Monats nach Erhalt dieses Bescheides bei Ihrer Kirchengemeinde oder dem Verwaltungsamt zu stellen. Ihm sind prüfungsfähige Nachweise (zum Beispiel der neueste Einkommensteuerbescheid, die letzte Gehaltsbescheinigung) beizufügen.
2. Die Kirchengrundsteuer kann als Sonderausgabe bei der Einkommen-(Lohn-)steuer-Erklärung geltend gemacht werden.
3. Geben Sie bei Rückfragen, Zahlung und Widerspruch unbedingt die Steuernummer an.
4. Die Hinweise (Rechtsgrundlagen und Rechtsbehelfsbelehrung) auf der Rückseite.

Wichtige Hinweise zum Kirchengrundsteuerbescheid

1. Rechtsgrundlagen für die Erhebung der Kirchengrundsteuer

   a) **Gesetz über die Erhebung von Kirchensteuern im Lande Schleswig-Holstein (Kirchensteuergesetz – KiStG)**

   vom 15. März 1968 (GVOBl. Schl.-H. S. 81) in der Fassung der Gesetze vom 18. August 1975 (GVOBl. Schl.-H. S. 219), 20. Dezember 1977 (GVOBl. Schl.-H. S. 502) und vom 16. Dezember 1985 (GVOBl. Schl.-H. S. 435)

   b) **Kirchensteuergesetz der Nordelbischen Ev.-Luth. Kirche (Kirchensteuerordnung)**

   vom 8. Oktober 1978 (GVOBl. S. 409) in der Fassung der Gesetze vom 22. November 1985 (GVOBl. S. 263) und vom 21. November 1990 (GVOBl. 1991 S. 53)

   c) **Kirchengesetz über Art und Höhe der Kirchensteuer (Kirchensteuerbeschluss)**

   vom 8. Oktober 1978 (GVOBl. S. 415) in der Fassung der Gesetze vom 22. November 1985 (GVOBl. S. 263), vom 30. Januar 1987 (GVOBl. S. 29), vom 22. September 1989 (GVOBl. S. 281) und vom 21. November 1990 (GVOBl. 1991 S. 53)

   d) **Kirchensteuerbeschluss der umseitig genannten Kirchengemeinde**

   Der Beschluss ist vom Kirchenkreisvorstand des Kirchenkreises ..... kirchenaufsichtlich genehmigt worden. Er wurde öffentlich bekanntgemacht und kann im Kirchenbüro eingesehen werden.

2. Rechtsbehelfsbelehrung

   Gegen die Heranziehung zur Kirchensteuer (diese Steuerfestsetzung) können Sie beim Kirchenvorstand der umseitig genannten Kirchengemeinde Widerspruch einlegen. Der Widerspruch ist schriftlich einzureichen oder bei der umseitig bezeichneten Kirchengemeinde zur Niederschrift zu erklären.

   Die Frist für die Einlegung des Widerspruchs beträgt einen Monat. Sie beginnt mit Ablauf des Tages, an dem Ihnen dieser Bescheid als bekanntgegeben gilt. Bei Zusendung durch einfachen Brief gilt die Bekanntgabe mit dem dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass der Bescheid nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist.

   Durch die Einlegung des Widerspruchs wird die Verpflichtung zur Zahlung nicht aufgeschoben.

Anlage 4

Rechtsbehelfsbelehrung für Kirchensteuerbescheide

Gegen die Heranziehung zur Kirchensteuer (diese Steuerfestsetzung) können Sie beim Kirchenvorstand der Ev.-Luth. Kirchengemeinde ....., Straße, Ort, Widerspruch einlegen. Der Widerspruch ist schriftlich einzureichen oder bei der vorstehend bezeichneten Kirchengemeinde zur Niederschrift zu erklären.

Die Frist für die Einlegung des Widerspruchs beträgt einen Monat. Sie beginnt mit Ablauf des Tages, an dem Ihnen dieser Bescheid als bekanntgegeben gilt. Bei Zusendung durch einfachen Brief gilt die Bekanntgabe mit dem dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass der Bescheid nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist.

Durch die Einlegung des Widerspruchs wird die Verpflichtung zur Zahlung nicht aufgeschoben.

Anlage 5

Rechtmittelbelehrung für Widerspruchs- und Beschwerdeentscheidungen in Schleswig-Holstein

Gegen die Entscheidung kann beim Schleswig-Holsteinischen Verwaltungsgericht in 2380 Schleswig, Brockdorff-Rantzau-Str. 13, schriftlich oder zur Niederschrift des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle Klage erhoben werden. Die Klage ist gegen den

Kirchenkreis .....

zu richten.

Die Frist für die Erhebung der Klage beträgt einen Monat. Sie beginnt mit Ablauf des Tages, an dem diese Entscheidung zugestellt worden ist.

Die Klage muss den Kläger, den Beklagten und den Streitgegenstand sowie die angefochtene Entscheidung bezeichnen. Sie soll einen bestimmten Antrag enthalten und die zur Begründung dienenden Tatsachen der Beweismittel angeben. Die Klageschrift soll in zweifacher Ausfertigung eingereicht werden.

Anlage 6

Absender:

(Datum) _____

Antrag auf Teilerlass von Kirchensteuer

Hiermit wird beantragt, von der Kirchensteuer 19___ den Unterschiedsbetrag zwischen dem Wohnort und dem an der gehaltzahlenden Stelle gültigen Kirchensteuersatz zu erlassen.

Eine Ablichtung des Steuerbescheides ist beigefügt.

Zusätzlich werden folgende Angaben gemacht:

	Antragsteller/-in	Ehegatte
Name, Vorname		
Arbeitgeber		
gehaltzahlende Stelle		
Mitglied der Ev.-Luth. Kirche	ja □ nein □	ja□ nein □
Bankverbindung		
Kontonummer		
Bankleitzahl		
Der Steuerbescheid ist bestandskräftig		ja □ nein □

_____

Unterschrift

X. Anhänge

Anhang 1

Freie und Hansestadt Hamburg

Finanzbehörde

G.-Z. – 51 – S 2440 – 12/79

17. September 1981

Betr.: Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe

Das Finanzgericht Hamburg hat in mehreren Entscheidungen die Auffassung vertreten, dass die kirchlichen Steuervorschriften über das Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe mit Art. 3 Absatz 1 und Art. 6 Absatz 1 GG nicht vereinbar seien. Es ist beabsichtigt, gegen die betreffenden Urteile Revision einzulegen. In der Zeit bis zur Klärung der Rechtsfrage durch den Bundesfinanzhof bitte ich, das Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe weiter wie bisher festzusetzen und zu erheben, soweit nicht die nachstehenden Ausführungen besondere Regelungen enthalten.

I. **Fälle, in denen der Steuerpflichtige fristgerecht Einspruch gegen einen Kirchgeldbescheid eingelegt hat**

1. Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren ist nach § 363 Absatz 2 AO bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofs auszusetzen; die Anordnung der Aussetzung des Verfahrens setzt voraus, dass der Einspruchsführer zustimmt.
2. Auf Antrag wird die Vollziehung nach § 361 Absatz 2 AO ausgesetzt.
3. a) Sofern der Steuerpflichtige die Erstattung von Beträgen verlangt, die er bereits gezahlt hat, ist die Vollziehung des angefochtenen Bescheids in entsprechender Anwendung der §§ 361 Absatz 2 AO, 69 Absatz 3 Satz 4 FGO aufzuheben und der gezahlte Betrag zu erstatten (vergleiche zur Aufhebung der Vollziehung im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren BFH 10. Juli 1979, BStBl. 1979 II, S. 698).

   b) Das gilt jedoch nicht, wenn ein Steuerpflichtiger, der aufgrund eines bestandskräftigen Kirchgeldvorauszahlungsbescheides Zahlungen geleistet hat, nach Durchführung der Veranlagung gegen den Kirchgeldbescheid Einspruch eingelegt und nunmehr Erstattung der geleisteten Vorauszahlungen begehrt. Die Aufhebung der Vollziehung des Kirchgeldbescheids kann dem Steuerpflichtigen nicht zur Erstattung von Zahlungen verhelfen, die ihre Rechtsgrundlage in dem bestandskräftigen Vorauszahlungsbescheid haben (vergleiche BFH 5. August 1980, BStBl. 1981 II, S. 35).

Ebensowenig sind im Wege der Aufhebung der Vollziehung solche Beträge erstattungsfähig, die im Lohnsteuerabzugsverfahren einbehalten wurden.

c) Hinsichtlich der Fälle, in denen die Kirchgeldschuld mit einem Erstattungsanspruch des nicht kirchgeldpflichtigen Ehegatten verrechnet wurde, sind die Ausführungen zu IV. zu beachten.

II. **Fälle, in denen der Steuerpflichtige fristgerecht Einspruch gegen einen Kirchgeldvorauszahlungsbescheid eingelegt hat**

Die Bemerkungen zu I. Nummern 1, 2 und 3 Buchstabe a gelten entsprechend.

III. **Fälle, in denen der Steuerpflichtige beantragt, die Kirchgeldvorauszahlungen auf 0 herabzusetzen**

1. Ist der Vorauszahlungsbescheid noch nicht bestandskräftig, kommt – gegebenenfalls nach Rücksprache mir dem Steuerpflichtigen – die Umdeutung in einen Einspruch in Betracht. Das weitere Verfahren richtet sich dann nach den unter I. Nummern 1, 2 und 3 Buchstabe a in Verbindung mit II. entwickelten Grundsätzen.
2. Ist der Vorauszahlungsbescheid bestandskräftig, bleibt dem Steuerpflichtigen nur noch die Möglichkeit des Herabsetzungsantrages. Werden derartige Anträge lediglich auf die oben genannten Urteile des Finanzgerichts gestützt, sind sie abzulehnen. Legt der Steuerpflichtige gegen den Ablehnungsbescheid Einspruch ein, kann ihm kein einstweiliger Rechtsschutz durch Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung gewährt werden, da die Ablehnung eines Herabsetzungsantrags kein vollziehbarer Verwaltungsakt ist. Vollziehbar ist nur der Vorauszahlungsbescheid selbst, der aber wegen seiner Bestandskraft nicht mehr mit einem Rechtsbehelf angegriffen werden kann. Es bestehen jedoch keine Bedenken dagegen, in diesen Fällen noch ausstehende Vorauszahlungen bis zum Spruch des Bundesfinanzhofs zu stunden. Stundungszinsen entstehen dadurch nicht (vergleiche § 36 Absatz 2 Kirchensteuergesetz der Nordelbischen Evangelisch-Lutherischen Kirche vom 8. Oktober 1978, Amtl. Anz. 1978 S. 2193).

IV. **Fälle, in denen die Kirchgeldschuld mit einem Erstattungsanspruch des nicht kirchgeldpflichtigen Ehegatten verrechnet wurde**

Die zu I. Nummer 3 Buchstaben a und b angestellten Erwägungen beziehen sich nur auf den Fall, dass die Zahlung, deren Erstattung verlangt wird, von dem kirchgeldpflichtigen Ehegatten oder für dessen Rechnung geleistet wurde. Davon zu unterscheiden ist die Verrechnung mit einem Erstattungsanspruch des nicht kirchgeldpflichtigen Ehegatten.

Beispiel: Der nichtkirchgeldpflichtige Ehemann hat einen Einkommensteuererstattungsanspruch, weil die von seinem Arbeitgeber einbehaltene Lohnsteu-

er die festgesetzte Einkommensteuerschuld übersteigt. Die kirchenangehörige Ehefrau ist Schuldnerin des Kirchgeldes. Beide werden zusammen veranlagt.

Hier wird seit der Einführung des Kirchgelds eine programmgesteuerte Umbuchung des Einkommensteuerguthabens auf die Kirchgeldschuld vorgenommen, weil davon auszugehen ist, dass die Beteiligten mit dieser vereinfachten Erhebungsform einverstanden sind. In der Mitteilung über die Umbuchung liegt ein Angebot zum Abschluss eines Verrechnungsvertrages, das der Erstattungsberechtigte in der Regel stillschweigend annimmt. Wenn jedoch im Einzelfall Einwände dagegen vorgebracht werden, ist die Umbuchung zu stornieren und der Einkommensteuererstattungsbetrag auszuzahlen.

Dr. Wegner

Anhang 2

Freie und Hansestadt Hamburg

Finanzbehörde

G.-Z. – 51 – S 2442 – 1/85

8. Juli 1986

Betr.: Kinderkomponente beim Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe
hier: Berücksichtigung von Kirchensteuerbeschlüssen

I. **Neuregelung**

Die Nordelbische Evangelisch-Lutherische Kirche sowie die Römisch-Katholischen Kirchengemeinden in der Freien und Hansestadt Hamburg haben in Kirchensteuerbeschlüssen folgende Regelungen getroffen:

1. Das jährliche Kirchgeld nach Absatz 2 wird in Hamburg in entsprechender Anwendung des § 51a Nummer 1 EStG in seiner jeweiligen Fassung um 12,– DM und in entsprechender Anwendung des § 51a Nummer 2 EStG in seiner jeweiligen Fassung um 24,– DM gemindert.
2. Das jährliche Kirchgeld nach Absatz 2 wird in Hamburg für die Kalenderjahre 1979 bis 1985 für jedes Kind des Steuerpflichtigen im Sinne des § 32 Absätze 4 bis 7 EStG in der bis dahin geltenden Fassung, das bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt worden ist, um 24,– DM gekürzt. Soweit Steuerbescheide über ein Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe vor dem 1. Januar 1986 bestandskräftig geworden sind, wird ein Satz 1 entsprechender Betrag erstattet, wenn dies der Steuerpflichtige bis zum 31. Dezember 1986 beim Finanzamt schriftlich oder durch Erklärung zur Niederschrift unter Vorlage des Steuerbescheids beantragt.

   Die Kirchensteuerbeschlüsse sind von der Senatskanzlei mittlerweile genehmigt worden, die Regelung zu 1. mit Wirkung vom 1. Januar 1986, die zu 2. mit Wirkung ab 1. Januar 1979.

II. **Umsetzung**

Die örtliche Zuständigkeit der Finanzämter bestimmt sich nach § 19 AO beziehungsweise § 46 Absatz 6 EStG.

1. **Von Amts wegen** sind die Kirchgeldfestsetzungen zu berichtigen, die nach dem 1. Januar 1986 bestandskräftig geworden sind, weil sie die neue Rechtslage noch nicht berücksichtigen.
2. **In Antragsfällen** sind die Steuerbescheide über eine Kirchgeldfestsetzung zu ändern.

3. **Einsprüche** gegen die Festsetzung von Kirchgeld sind wie Anträge auf Erstattung des Kirchgeldes zu behandeln.

III. **Verfahrenshinweise**

1. **Vordrucke**

   Für die Bearbeitung der Fälle bitte ich Vordrucksätze zu erstellen, die eine gleichzeitige Festsetzung für mehrere Jahre ermöglichen und neben dem Bescheid einen Datenerfassungs- beziehungsweise Berechnungsbogen sowie für die von den Lohnsteuerstellen zu bearbeitenden Fälle eine Auszahlungsanordnung enthalten.

   In Einspruchsfällen sind die Steuerpflichtigen darauf hinzuweisen, dass über ihren Einspruch im Übrigen entschieden wird, wenn das Bundesverfassungsgericht über die Verfassungsmäßigkeit der Kirchgeldfestsetzung entschieden hat.

2. **Lohnsteuerstellen**

   In den Lohnsteuerstellen ist über die bearbeiteten Fälle eine Erstattungsliste zu führen. Um Doppelerstattungen zu vermeiden, sind die Erstattungsverfügungen in einem gesonderten Ordner alphabetisch abzulegen. Bei Berichtigungsveranlagungen werden sie herangezogen, um die Höhe des festgesetzten Kirchgeldes zu ermitteln.

D a t z e r

Anhang 3

Freie und Hansestadt Hamburg

Finanzbehörde
Steuerverwaltung

G.-Z. – 51 – S 2447 – 1/88

Hamburg, 26. Januar 1988

Betr.: Kirchensteuerfestsetzung in Fällen von konfessionsverschiedenen Ehen, in denen die Religionsgesellschaft eines Ehegatten die Verwaltung der Kirchensteuer nicht auf die Finanzbehörden übertragen hat

In Hamburg sind neben der evangelisch-lutherischen Kirche und der römisch-katholischen Kirche folgende Religionsgesellschaften zur Erhebung von Kirchensteuern berechtigt:

1. Die Mennoniten-Gemeinde zu Hamburg und Altona,
2. die Evangelisch-reformierte Kirche in Hamburg,
3. die Jüdische Gemeinde in Hamburg
   (Gesetz- und Verordnungsblatt 1975 Seite 303).

Wenn von diesen Religionsgesellschaften Kirchensteuern erhoben werden, wird dies in eigener Zuständigkeit durchgeführt.

Gehört einer der Ehegatten der evangelisch-lutherischen oder der römisch-katholischen Kirche und der andere Ehegatte einer der oben unter 1.bis 3. genannten Religionsgesellschaften an, so handelt es sich zwar um eine konfessionsverschiedene und nicht um eine glaubensverschiedene Ehe, die Kirchensteuer des evangelisch-lutherischen oder römisch-katholischen Ehegatten ist aber gemäß § 5a Absatz 2 in Verbindung mit § 5 des Kirchensteuergesetzes (BStBl. 1986 I S. 426) so festzusetzen, wie wenn es sich um eine glaubensverschiedene Ehe handeln würde.

Die Festsetzung eines Kirchgeldes kommt hingegen nicht in Betracht, da § 9 der Kirchensteuerordnung der Nordelbischen Evangelischen-Lutherischen Kirche vom 8. Oktober 1978 (BStBl. 1979 I S. 200), § 5 der Kirchensteuerordnung des Verbandes der römisch-katholischen Kirchengemeinden in der Freien und Hansestadt Hamburg (Bistum Osnabrück) vom 16. Dezember 1985 (BStBl. 1986 I S. 450) und § 5 der Kirchensteuerordnung für die auf hamburgischem Staatsgebiet liegenden Kirchengemeinden im Dekanat Hamburg-Harburg (Bistum Hildesheim) vom 1. Januar 1986 (BStBl. 1986 I S. 447) bestimmen, dass ein solches Kirchgeld nur von Kirchenangehörigen erhoben wird, deren Ehegatte keiner kirchensteuerberechtigten Religionsgesellschaft angehört, d. h. die tatsächlich in glaubensverschiedener Ehe leben.

Die Zugehörigkeit zu einer der oben unter 1. bis 3. genannten Glaubensgesellschaften mit der Folge, dass ein Kirchgeld nicht festzusetzen ist, kann regelmäßig nur den Angaben in der Steuererklärung entnommen werden. In Zweifelsfällen ist ein Nachweis zu verlangen.

Aus den Steuersignalen wie zum Beispiel vd/lt kann nicht entnommen werden, ob es sich um eine der genannten konfessionsverschiedenen Ehen oder um eine glaubensverschiedene Ehe handelt. Für das maschinelle Verfahren wird zur Abwicklung der vorstehend genannten Kirchensteuerfestsetzungen eine besondere Eingabemöglichkeit geschaffen werden. Einzelheiten hierzu werden gesondert geregelt.

Etwaige Rechtsbehelfe bitte ich unter Beachtung der vorstehenden Rechtsauffassung zu entscheiden.

gez.:

Dr. Wegner

Anhang 4

Freie und Hansestadt Hamburg

Finanzbehörde
Steuerverwaltung

– 52 – S 2440 – 13/76 –

Hamburg, den 31. März 1978

Betrifft: Änderung des Kirchensteuergesetzes

Bezug: Mein Erlass vom 16. März 1977
– 51 – S 2440 – 6/76 –

Das Hamburgische Kirchensteuergesetz vom 15. Oktober 1973 (GVBl. S. 431), zuletzt geändert am 31. Januar 1977 (GVBl. S. 13) ist durch das Zweite Gesetz zur Änderung des Kirchensteuergesetzes vom 14. November 1977 (GVBl. S. 358) erneut geändert worden. Das Gesetz ist am 1. Januar 1978 in Kraft getreten.

Ende der Kirchensteuerpflicht durch Austritt

Nach § 2 Absatz 3c des Kirchensteuergesetzes a. F. endete die Kirchensteuerpflicht mit dem Wirksamwerden der Austrittserklärung. Der Austritt wurde bisher mit Ablauf des Kalendermonats wirksam, der auf den Zeitpunkt der Austrittserklärung folgte (§ 4 Absatz 3 des Gesetzes über den Austritt aus Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts vom 5. März 1962, GVBl. S. 65).

Nach Änderung des Kirchenaustrittsgesetzes vom 14. November 1977 (GVBl. S. 357) wird der Austritt ab 1. Januar 1978 unmittelbar mit der Austrittserklärung wirksam. Diese Änderung war durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts erforderlich geworden.

Nach der jetzt erfolgten Neufassung des § 2 Absatz 3c des Kirchensteuergesetzes endet die Kirchensteuerpflicht nunmehr mit Ablauf des Kalendermonats, der auf den Kalendermonat des Wirksamwerdens der Austrittserklärung folgt.

Im Ergebnis hat sich danach für das Ende der Kirchensteuerpflicht keine Rechtsänderung ergeben.

Zwölftelung

Durch das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. Oktober 1975 (BStBl. 1976 II S. 101) war es erforderlich geworden, die bisher praktizierte Zwölftelung bei Beginn oder Ende der Kirchensteuerpflicht inmitten eines Kalenderjahres gesetzlich abzusichern. Die gesetzliche Grundlage der Zwölftelung ist jetzt in § 3 Absatz 5 des Kirchensteuergesetzes enthalten. Danach ist die Jahreskirchensteuer für jeden Kalendermonat, in dem die Kirchensteuerpflicht nicht bestand, um ein Zwölftel zu kürzen.

Sollte die Zwölftelung in Einzelfällen zu offensichtlich unbilligen Ergebnissen führen, bitte ich, dies auf Antrag des Steuerpflichtigen im Billigkeitswege zu korrigieren.

In meinem Bezugserlass hatte ich gebeten, das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. Oktober 1975 nicht anzuwenden und weiterhin nach der Zwölftelung zu verfahren. Falls Steuerpflichtige dagegen Einspruch einlegen, bitte ich die Grundsätze des BFH-Urteils bis zum Veranlagungszeitraum 1977 anzuwenden. Danach darf bei der Ermittlung der Einkommensteuer als Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer nur das während der Zeit des Bestehens der Kirchensteuerpflicht bezogene Einkommen zugrunde gelegt werden. Notfalls ist dieses Einkommen im Schätzungswege zu ermitteln.

Ich bitte, die Finanzämter entsprechend zu unterrichten.

S e y b o l d

Anhang 5

Freie und Hansestadt Hamburg

Finanzbehörde
Steuerverwaltung

– 54 - S 2270 - 73 –

Hamburg, 16. Dezember 1955

Betr.: Veranlagung und Erhebung der Kirchensteuer in der Form des Zuschlags zur Einkommensteuer beim Wechsel des Wohnsitzes (gewöhnlicher Aufenthalt) des Steuerpflichtigen

Bezug: Ihr Bericht vom 11. Juli 1955 – S 2270-26-St 21

Verlegt ein Kirchensteuerpflichtiger seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt, so ändert sich nicht selten – insbesondere bei einem Umzug von einem Land in ein anderes Land der Bundesrepublik – zugleich das für ihn maßgebliche Kirchensteuerrecht. Oft tritt auch ein Wechsel des Steuergläubigers ein. In den so gearteten Fällen scheidet der Kirchensteuerpflichtige in der Regel mit Ablauf des Monats, in dem der Wohnsitzwechsel oder der Wechsel des gewöhnlichen Aufenthalts erfolgt, aus der Kirchensteuerpflicht bei der bisher steuerberechtigten Kirche aus und tritt von diesem Zeitpunkt ab in die Kirchensteuerpflicht bei der neu zuständig gewordenen Kirche ein. Nach den in Betracht kommenden kirchensteuerlichen Regelungen kann in diesen Fällen jede Kirche nur die Kirchensteuer erheben, die während der Wohnsitzdauer (der Dauer des gewöhnlichen Aufenthalts) des Pflichtigen in ihrem Bereich angefallen ist.

In den Ländern des Bundesgebiets bestanden bis jetzt keine einheitlichen Regelungen darüber, welches Finanzamt bei einem Wohnsitzwechsel (Wechsel des gewöhnlichen Aufenthalts) für die Veranlagung zur Kirchensteuer in der Form des Zuschlags zur Einkommensteuer für die Zeiträume zuständig ist, für die die Veranlagung zur Einkommensteuer noch nicht erfolgt ist, und wie für das Umzugsjahr zu verfahren ist. Die Steuerreferenten der Herren Finanzminister (Finanzsenatoren) der Länder haben deshalb nach Anhörung der Landeskirchen und (Erz-)Diözesen folgende einheitliche Regelung beschlossen:

Die Veranlagung zur Kirchensteuer in der Form des Zuschlags zur Einkommensteuer wird von dem für die Einkommensteuerveranlagung zuständigen Finanzamt durchgeführt. Das gilt auch für etwaige Berichtigungsveranlagungen. Dabei wird der nach dem jeweiligen Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt) des Steuerpflichtigen maßgebende Kirchensteuersatz angewandt. Für das Umzugsjahr wird die Maßstabsteuer für die Kirchensteuer (die Einkommensteuer) gezwölftelt, und es wird auf jedes Zwölftel der nach dem jeweiligen Wohnsitz maßgebende Kirchensteuersatz angewandt.

Beispiel:

Wohnsitzwechsel von Nordrhein-Westfalen (Kirchensteuersatz zehn vom Hundert (v. H.) nach Hamburg (Kirchensteuersatz acht v. H.) am 28. Februar 1955. Die Veranlagung zur Einkommensteuer und zur Kirchensteuer 1954 und 1955 wird von dem Finanzamt in Hamburg durchgeführt.

Einkommensteuer 1954	= 3.000,- DM,	
Kirchensteuer 1954	= 300,- DM,	
Einkommensteuer 1955	= 2.400,- DM,	
1/12 von 2.400,- DM	= 200,- DM,	
2 x 10 v. H. von 200,- DM	=	40,- DM,
10 x 8 v. H. von 200,- DM	=	160,- DM
Kirchensteuer 1955	=	200,- DM.

Auf die Kirchensteuer sind die für den Veranlagungszeitraum vom Kirchensteuerpflichtigen geleisteten Vorauszahlungen und gegebenenfalls die durch Kirchensteuerabzug vom Arbeitslohn einbehaltenen Beträge anzurechnen. Die bei dem Finanzamt des früheren Wohnsitzes (gewöhnlichen Aufenthalt) geleisteten Vorauszahlungen sind diesem zu belassen. Das neu zuständig gewordene Finanzamt erhält die bei ihm geleisteten Vorauszahlungen und eine etwaige Abschlusszahlung. Etwa erforderliche Erstattungen erfolgen durch das neu zuständig gewordene Finanzamt.

Dieses Verfahren ist nur anwendbar, soweit die Kirchensteuer von den Finanzämtern festgesetzt und erhoben wird. Es bestehen jedoch keine Bedenken, dass sinngemäß in den Fällen verfahren wird, in denen ausnahmsweise (zum Beispiel in Bayern) die „Kircheinkommensteuer“ von Kirchensteuerämtern verwaltet wird.

Bei der vorstehenden Regelung bleibt es den Kirchen überlassen, einem etwa für erforderlich gehaltenen innerkirchlichen Ausgleich selbst durchzuführen.

Ich bitte, die Finanzämter sowie den Landeskirchenrat und die römisch-katholische Gemeinde in Hamburg entsprechend zu unterrichten.

Im Auftrag:

gez. S c h u g
Ltd. Regierungsdirektor

Anhang 6

Oberfinanzdirektion Hamburg
– S 2270-34-St 23 –
Hamburg, 3. November 1954

Betrifft: Kirchensteuerpflicht bei ausländischen Staatsangehörigen

Vorgang: Vfg. vom 26. Mai 1953 – S 2230-58-St 23, S 2270

Zu der Frage der Kirchensteuerpflicht englischer Staatsangehöriger mit der Religionsangabe „Church of England“ hat die Evangelisch-lutherische Kirche im Hamburgischen Staate – Landeskirchenrat – wie folgt Stellung genommen:

„Während früher durch Urteile der Oberverwaltungsgerichte in ständiger Rechtsprechung der evangelische Charakter der „Church of England“ festgestellt worden ist, ist die Frage heute aufgrund der jüngsten Entwicklung zweifelhaft. Aus dem Schrifttum und besonders auch aus der in letzter Zeit erschienenen Selbstdarstellung der „Church of England“ kann entnommen werden, dass die „Church of England“ weder als evangelisch noch als katholisch anzusprechen ist, sie verkörpert vielmehr in sich sowohl das evangelische als auch das katholische Element und stellt somit heute einen besonderen konfessionellen Typus dar.
Aufgrund dieser Entwicklung hat sich der Landeskirchenrat veranlasst gesehen, bei englischen Staatsangehörigen mit der Religionsangabe „Church of England“ von einer Kirchensteuererhebung abzusehen.“

Das Statistische Landesamt – Steuer- und Wahlkartei – ist von dem Landeskirchenrat entsprechend unterrichtet und gebeten worden, diese Steuerpflichtigen hinsichtlich der Kirchensteuer mit der Religionsbezeichnung „vd“ zu führen. Das Statistische Landesamt ist der Bitte nachgekommen und hat die Steuerämter – Lohnsteuerkartenstellen – der Bezirksämter und die Ortsämter und Außenstellen angewiesen, als Abkürzung für die Eintragung der Religionsgemeinschaft bei den englischen Staatsangehörigen, die der „Church of England“ angehören, „vd“ zu verwenden.

Zur Frage der Kirchensteuerpflicht ausländischer Staatsangehöriger hat der Landeskirchenrat darauf hingewiesen, dass aus kirchenrechtlichen Gründen ausländische Staatsangehörige mit Wohnsitz in Hamburg aufgrund ihres evangelischen bzw. katholischen Religionsbekenntnisses hier kirchensteuerpflichtig sind, wenn sie nicht einer anderen evangelischen bzw. katholischen mit den Rechten einer öffentlichen Körperschaft beliehenen Religionsgemeinschaft angehören. Von diesen Personen ist daher auch weiterhin die Kirchensteuer zu erheben.

Ich bitte um Kenntnisnahme und Beachtung.
Der zweite Absatz meiner oben angeführten Verfügung vom 26. Mai 1953 ist hierdurch überholt. Ich bitte, die Verfügung mit einem entsprechenden Hinweis zu versehen.

Anhang 7

Der Finanzminister
des Landes Schleswig-Holstein

S 2440 – 30 VI 32

Kiel, den 7. Juni 1968

Betr.: Kirchensteuerpflicht bei Soldaten, Beamten und Arbeitnehmern im Ausland

Nach Abstimmung mit den Kirchen erkläre ich mich widerruflich damit einverstanden, dass auf die Einbehaltung der Kirchensteuer von Bundeswehrangehörigen, die in das Ausland versetzt oder dorthin abgeordnet sind und im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben, verzichtet wird.

Im Auftrage
gez. K n o k e

Anhang 8

Der Finanzminister
des Landes Schleswig-Holstein
S 2447 – 4 VI 370 a
Kiel, den 18. September 1979

Betr.: Getrennte Abführung der Kirchensteuer nach Konfessionen
hier: Aufteilungsverhältnis bei der Pauschalierung der Lohnsteuer

Ab 1. Januar 1980 ist die Kirchensteuer in Schleswig-Holstein getrennt nach evangelischer und römisch-katholischer Kirchensteuer zu erfassen. Ab diesem Zeitpunkt ist deshalb die Lohnkirchensteuer in den Erklärungsvordrucken und den Lohnsteuerkarten getrennt nach Konfessionen anzugeben.

Bei einer Pauschalierung der Lohnsteuer ist die Kirchensteuer im Verhältnis 90 : 10 auf die Evangelische und Katholische Kirche aufzuteilen. Entsprechend bitte ich, bei einer pauschalen Ermittlung der Lohnsteuer im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung zu verfahren.

Bei erstmaligen oder geänderten Anmeldungen für Zeiträume vor dem 1. Januar 1980 ist eine Aufteilung der Kirchensteuer nicht erforderlich.

Ich bitte um weitere Veranlassung.

Im Auftrage
R ö m e r

Anhang 9

Der Finanzminister
des Landes Schleswig-Holstein

S 2270-151-II/32

Kiel, den 28. Dezember 1955

Betr.: Kirchensteuererhebung bei Wohnsitzverlegung von veranlagten Kirchensteuerpflichtigen

Bezug: Mein Erlass vom 8. Juli 1954 – S 2270-89-II/32

Nach § 6 Absatz 2 Buchstabe a der Durchführungsverordnung zum Gesetz zur Vereinfachung der Kirchensteuererhebung vom 15. Juni 1955 (GVOBl. Schl.-H. S. 133; BStBl. II S. 117) endet die Veranlagung und Erhebung der Kirchensteuer durch das Finanzamt u. a. durch Wegzug mit dem gleichen Zeitpunkt, an dem die Einkommensteuerpflicht in Schleswig-Holstein erlischt. Es bestand bisher bezüglich der Kirchensteuer keine einheitliche Regelung darüber, welches Finanzamt bei einem Wechsel des Wohnsitzes (gewöhnlichen Aufenthalts) für die Veranlagung derjenigen Zeiträume zuständig sein sollte, für die die Veranlagung zur Einkommensteuer noch nicht erfolgt war, und wie für das Umzugsjahr verfahren werden sollte.

Die Steuerreferenten der Finanzminister (Finanzsenatoren) der Länder haben deshalb nach Anhörung der (Erz-)Diözesen und Landeskirchen folgende einheitliche Regelung beschlossen:

Die Veranlagung und Erhebung der Kirchensteuer in der Form eines Zuschlags zur Einkommensteuer wird von dem für die Einkommensteuerveranlagung zuständigen Finanzamt durchgeführt. Das gilt auch für etwaige Berichtigungsveranlagungen. Dabei wird der nach dem jeweiligen Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt) des Steuerpflichtigen maßgebende Kirchensteuersatz angewandt. Für das Umzugsjahr wird die für die Kirchensteuer als Maßstabsteuer geltende Einkommensteuer in zwölf Teile geteilt, wobei auf jedes Zwölftel der nach dem jeweiligen Wohnsitz maßgebende Kirchensteuer-Hebesatz angewandt wird.

Beispiel: Wohnsitzwechsel von Schleswig-Holstein (Kirchensteuer-Hebesatz zehn vom Hundert (v. H.)) nach Hamburg (Kirchensteuer-Hebesatz acht v. H.) am 28. Februar 1955.

Die Veranlagungen zur Einkommensteuer und zur Kirchensteuer 1954 und 1955 sind im Zeitpunkt der Aktenüberweisung noch nicht erfolgt und werden daher von dem zuständig gewordenen Finanzamt in Hamburg durchgeführt.

Einkommensteuer 1954:		3.000 DM
Kirchensteuer 1954		
(Hebesatz 10 v. H.):		300 DM
Einkommenssteuer 1955:		2.400 DM
1/12 von 2.400 DM	=	200 DM
zweimal 10 v. H. von 200 DM	=	40 DM
zehnmal 8 v. H. von 200 DM	=	160 DM
Kirchensteuer 1955		200 DM

Die vom Kirchensteuerpflichtigen bei dem bisher zuständigen Finanzamt entrichteten Vorauszahlungen sind auf die veranlagte Kirchensteuerschuld anzurechnen. Die beim Finanzamt des bisherigen Wohnsitzes (gewöhnlichen Aufenthalts) geleisteten Vorauszahlungen sind diesem zu belassen. Das neu zuständig gewordene Finanzamt erhält die bei ihm geleisteten Vorauszahlungen und eine etwaige Abschlusszahlung. Etwa erforderliche Erstattungen erfolgen durch das neu zuständig gewordene Finanzamt.

Um dem neu zuständig werdenden Finanzamt Rückfragen zu ersparen, wird es zweckmäßig sein, die Höhe des bisherigen Kirchensteuer-Hebesatzes aktenkundig zu machen oder bei Überweisung der Akten mitzuteilen.

Dieses Verfahren ist nur anwendbar, soweit die Kirchensteuer von den Finanzämtern festgesetzt und erhoben wird. Es bestehen jedoch keine Bedenken, dass sinngemäß in den Fällen verfahren wird, in denen ausnahmsweise (zum Beispiel in Bayern) die „Kircheneinkommensteuer“ von Kirchensteuerämtern verwaltet wird.

Bei der vorstehenden Regelung bleibt es den Kirchen überlassen, einen etwa für erforderlich gehaltenen innerkirchlichen Ausgleich selbst durchzuführen.

Die bisher für Schleswig-Holstein geltende Regelung wird mit Wirkung vom 1. Januar 1956 aufgehoben.

Ich bitte, die Finanzämter zu unterrichten.

Im Auftrage:

gez. Dr. Ahrens

Anhang 10

Der Finanzminister
des Landes Schleswig-Holstein

VI 370 a-S 2440-25

Kiel, 12. Januar 1987

Betr.: Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe
Anlage: – 1 –

Nach § 3 Absatz 1 Nummer 6 des Gesetzes über die Erhebung von Kirchensteuern im Lande Schleswig-Holstein in Verbindung mit § 9 Absatz 1 der Kirchensteuerordnung der Nordelbischen Ev.-Luth. Kirche in der Fassung vom 22. November 1985 beziehungsweise § 2 Absatz 3 der Kirchensteuerordnung für die Diözese Osnabrück im Bereich des Landes Schleswig-Holstein von 14. Oktober 1985 wird ein Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe von den Gemeindegliedern erhoben, deren Ehegatte keiner steuerberechtigten Religionsgesellschaft angehört. Steuerberechtigte Religionsgesellschaften in diesem Sinne sind nicht nur die ev.-luth. Kirchen und die kath. Kirche, sondern alle Religionsgesellschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind. Eine Liste von Religionsgesellschaften in Schleswig-Holstein, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, füge ich als Anlage bei. Die Aufzählung ist jedoch nicht abschließend.

Sofern bereits bei der Veranlagung zur Einkommen- und Kirchensteuer bekannt ist, dass es sich bei Eheleuten – trotz der Signale zum Beispiel vd/ev – nicht um eine glaubensverschiedene Ehe handelt (zum Beispiel weil der Ehemann der Religionsgemeinschaft der Unitarier angehört), ist dies bei der Veranlagung zu berücksichtigen.

War bei der Veranlagung nicht zu erkennen, dass die Voraussetzungen für die Festsetzung eines Kirchgeldes in glaubensverschiedener Ehe nicht vorliegen, ist der Steuerbescheid zu ändern (§§ 129, 172 Absatz 1 Nummer 2, § 173 Absatz 1 Nummer 2 AO). Ein grobes Verschulden des Steuerpflichtigen daran, dass die Tatsache erst nachträglich bekanntgeworden ist, wird in aller Regel zu verneinen sein, weil sowohl in dem Erklärungsvordruck als auch in der Anleitung hierauf nicht hingewiesen wird.

Sollte im Einzelfall eine Änderung des Steuerbescheides nicht möglich sein, könnte ein Erlass des Kirchgeldes in Betracht kommen. Dies ist jedoch vom zuständigen Kirchenkreis zu prüfen.

Im Auftrage

Dr. Joecks

Religions- und Weltanschauungsgemeinschaften, die in Schleswig-Holstein Körperschaftsrechte haben			
	Name	anerkannt in Schleswig-Holstein	Entscheidungsgrund
1	Katholisches Bistum der Alt-Katholiken in Deutschland	Fortbestand wird unterstellt	Rechte verliehen 1875
2	Neuapostolische Kirche in Schleswig-Holstein	Erlass KM vom 22. März 1949 (Amtsbl. 1949 S. 185)	Beschluss der Landesregierung vom 7. März 1949
3	Russisch-Orthodoxe Kirche in Deutschland	Rechte als bestehend anerkannt am 9. August 1950	Rechte verliehen 1936
4	Ev.-Luth. Landeskirche Schleswig-Holsteins (seit 1977 Nordelbische Ev.-Luth. Kirche)	Erlass KM vom 15. September 1952 (Amtsbl. 1952 S. 377)	Rechte verliehen vor 1900
5	Ev.-Luth. Kirche in Lübeck (seit 1977 Nordelbische Ev.-Luth. Kirche)	“	“
6	Ev.-Luth. Landeskirche Eutin (seit 1977 Nordelbische Ev.-Luth. Kirche)	“	“
7	Katholische Kirche, Diözese Osnabrück	“	
8	Ev.-Reformierte Kirche Nordwestdeutschland	“	“
9	Remonstrantisch-Reformierte Kirchengemeinde Friedrichstadt	“	Rechte verliehen 1906

10	Bund Ev.-Freikirchlicher Gemeinden – Baptisten-Vereinigung Norddeutschland –	“	Rechte verliehen 1930
11	Mennoniten-Gemeinde Hamburg-Altona	“	Rechte verliehen 1874
12	Bischöfliche Methodistenkirche (seit 1968 Evang. Methodistische Kirche)	Erlass KM vom 27. März 1969 (Amtsbl. 1969 S. 157)	Rechte verliehen 1935
13	Gemeinschaft der Siebenten-Tags-Adventisten in Schleswig-Holstein	Erlass KM vom 16. Januar 1961 (Amtsbl. 1961 S. 43)	Beschluss der Landesregierung vom 6. Dezember 1960
14	Westdeutscher Verband der Siebenten-Tags-Adventisten	Erlass KM vom 26. Oktober 1962 (Amtsbl. 1962 S. 543)	
15	Evangelisch-Freikirchliche Gemeinde in Lübeck	Erlass KM vom 12. September 1963 (Amtsbl. 1963 S. 478)	Beschluss der Landesregierung vom 3. September 1963
16	Gemeinschaft der Siebenten-Tags-Adventisten in Deutschland	Erlass KM vom 28. Oktober 1964 (nicht veröffentlicht)	
17	Deutsche Unitarier-Religionsgemeinschaft – Landesgemeinde Schleswig-Holstein	Erlass KM vom 7. Mai 1968 (Amtsbl. 1968 S. 292)	Beschluss der Landesregierung vom 23. April 1968
18	Evangelisch-Freikirchliche Gemeinde Rendsburg	Erlass KM vom 9. Oktober 1972 (Amtsbl. 1972 S. 756)	Rechte verliehen 1914
19	Evangelisch-Freikirchliche Gemeinde in Kiel	Erlass KM vom 16. März 1973 (Amtsbl. 1973 S. 308)	Beschluss der Landesregierung vom 6. März 1973

20	Evangelisch-Methodistische Kirche in Nordwestdeutschland	Erlass KM vom 4. Mai 1973 (Amtsbl. 1973 S. 447)	
21	Christengemeinschaft in Schleswig-Holstein	Erlass KM vom 19. April 1974 (Amtsbl. 1974 S. 403)	Beschluss der Landesregierung vom 16. April 1974
22	Kirchenbezirk Niedersachsen-Ost der Selbständigen Ev.-Luth. Kirche Niedersachsen	Erlass KM vom 26. September 1975 (Amtsbl. 1975 S. 1102)	
23	Jüdische Gemeinde Hamburg	Erlass KM vom 9. April 1976 (Amtsbl. 1976 S. 262)	
24	Griechisch-Orthodoxe Metropolie von Deutschland	Erlass KM vom 26. Juli 1977 (Amtsbl. 1977 S. 615)	
25	Heilsarmee in Deutschland	Erlass KM vom 14. Juni 1982 (Amtsbl. 1982 S. 285)	Beschluss der Landesregierung vom 11. Mai 1982

Anhang 11

Der Finanzminister
des Landes Schleswig-Holstein

S 2270-201-II/32

Kiel, den 23. Mai 1956

Betr.: Kirchensteuerpflicht von Mitgliedern der Kirche von England

Im Einvernehmen mit den Kirchenleitungen der evangelischen Kirchen im Lande Schleswig-Holstein bin ich damit einverstanden, dass von den Mitgliedern der anglikanischen Kirche, die in Schleswig-Holstein ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, keine Kirchensteuer erhoben wird.

Ich bitte, die Finanzämter zu unterrichten.

Im Auftrage

gez. Dr. Ahrens

XI. Abkürzungsverzeichnis

a. F.	alte Fassung
Amtsbl.	Amtsblatt
AnpG	Anpassungsgesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BAG	Bundesarbeitsgericht
Beschl.	Beschluss
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesfinanzminister
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (Sammlung)
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
DKS	Dänische Kirche in Südschleswig e. V.
DV (DVO)	Durchführungsverordnung
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EKD	Evangelische Kirche in Deutschland
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fin.-Beh.	Finanzbehörde
FinMin	Finanzminister
FR	Finanz-Rundschau
GG	Grundgesetz
GVOBl.	Gesetz- und Verordnungsblatt

Hdb	Handbuch
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HamGVBl.	Hamburgisches Gesetz- und Verordnungsblatt
KGVOBl.	Kirchliches Gesetz- und Verordnungsblatt der Landeskirche Schleswig-Holstein
KiESt	Kircheneinkommensteuer
KiLSt	Kirchenlohnsteuer
KiSt	Kirchensteuer
KiStBeschl.	Kirchensteuerbeschluss
KiStG	Kirchensteuergesetz
KiStRG	Kirchensteuer-Rahmengesetz
KK	Kirchenkreis
KKV	Kirchenkreisvorstand
KL	Kirchenleitung
KMG	Kirchengesetz über die Kirchenmitglieder
KMKMVO	Rechtsverordnung über das Kirchenbuch- und Meldewesen sowie zur Kirchenmitgliedschaft
KV	Kirchenvorstand
LJA (LStJA)	Lohnsteuerjahresausgleich
LKA	Landeskirchenamt
NEK	Nordelbische Ev.-Luth. Kirche
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NKA	Nordelbisches Kirchenamt
NSt	Neues Steuerrecht von A bis Z
NVerwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
OFD	Oberfinanzdirektion
OVG	Oberverwaltungsgericht
RAO	Reichsabgabenordnung
RFH	Reichsfinanzhof

RGBl.	Reichsgesetzblatt
RPA	Rechnungsprüfungsamt
StGB	Strafgesetzbuch
Verf.	Verfassung
VerwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VerwZG	Verwaltungszustellungsgesetz
VG (VerwG)	Verwaltungsgericht
VO	Verordnung
WRV	Weimarer Reichsverfassung