

Homburg, Stefan

Article — Digitized Version

## Neues zur Kirchensteuer

Deutsches Steuerrecht

*Suggested Citation:* Homburg, Stefan (2009) : Neues zur Kirchensteuer, Deutsches Steuerrecht, ISSN 0012-1347, Beck, München, Vol. 47, Iss. 43, pp. 2179-2181

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/93491>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

# Neues zur Kirchensteuer

Von Prof. Dr. Stefan Homburg, Hannover\*

Infolge ihrer verhältnismäßig einfachen Ausgestaltung als Zuschlagsteuer gehört die Kirchensteuer zu den weniger streitanfälligen Teilen des Steuerrechts. In jüngster Zeit waren die Instanzengerichte jedoch mit einigen Zweifelsfragen befasst, über die nunmehr auch das Bundesverwaltungsgericht und der Bundesfinanzhof befunden haben. Der Beitrag bespricht diese Entscheidungen.

## 1. Einleitung

Während der Geltungsdauer des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens waren Dividenden und andere durch Körperschaftsteuer vorbelastete Bezüge einer natürlichen Person in vollem Umfang steuerpflichtig. Zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung wurde die auf Gewinnausschüttungen entfallende Körperschaftsteuer auf die festgesetzte Einkommensteuer des Anteilseigners angerechnet. Zum Jahrtausendwechsel ersetzte der Gesetzgeber das Anrechnungsverfahren durch ein Halbeinkünfteverfahren, wonach die Hälfte der Einnahmen aus Dividenden und ähnlichen Bezügen steuerfrei blieb, § 3 Nr. 40 EStG a. F.<sup>1</sup> Mit dem Systemwechsel gingen zwei weitere Änderungen einher:

Erstens durften Vermögensminderungen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit hälftig besteuerten Vermögensmehrungen standen, gemäß § 3c Abs. 2 EStG a. F. nur zur Hälfte abgezogen werden; diese Regel wurde in der Literatur als Halbabzug bezeichnet<sup>2</sup>.

Zweitens bestimmt § 51a Abs. 2 Satz 2 EStG, der die Bemessungsgrundlage der Kirchensteuer regelt und seither mit unverändertem Wortlaut gilt: „Zur Ermittlung der Einkommensteuer i. S. des Satzes 1 ist das zu versteuernde Einkommen um die nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfreien Beträge zu erhöhen und um die nach § 3c Abs. 2 nicht abzugsfähigen Beträge zu mindern.“ Diese damalige Halbhinzurechnung<sup>3</sup>, die eine fiktive Einkommensteuer als Bemessungsgrundlage der Kirchensteuer normierte, ist Gegenstand der Besprechungsurteile.

Mit Ablauf des Jahres 2008 ist das Halbeinkünfteverfahren abgelöst worden; die meisten Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen seither der Abgeltungsteuer<sup>4</sup>. Indes werden Einkünfte nach § 17 EStG sowie Einkünfte aus Anteilen, die im Betriebsvermögen eines Personenunternehmens gehalten werden, ab 2009 nach dem Teileinkünfteverfahren besteuert. Hiernach sind 40 Prozent der Bezüge (statt zuvor 50 Prozent) steuerbefreit, § 3 Nr. 40 EStG. Entsprechend gilt für damit in Zusammenhang stehende Vermögensminderungen ein Teilabzug (§ 3c Abs. 2 EStG), und bei der Kirchensteuer mutiert die Halbhinzurechnung zur Teilhinzurechnung. Insofern betreffen die zur Diskussion anstehenden Rechtsfragen nicht auslaufendes Recht, sondern sie leben in leicht modifizierter Form fort.

## 2. Grundgedanke der Halbhinzurechnung

Vor einem Einstieg in die Streitfragen soll kurz der Grundgedanke der Halbhinzurechnung geschildert werden. Dabei ist es nützlich, das Einkommensteuerrecht durch Abstraktion von anderen Steuern, Tarifvorschriften und einkunftsartspezifischen Freibeträgen zu betrachten. Unter dieser Vereinfachung schuldet ein Gewerbetreibender, dessen persönlicher Steuersatz 40 Prozent beträgt, 40 € Einkommensteuer auf einen Gewinn von 100 €. Bei einem angenommenen Kirchensteuersatz von 9 Prozent wird die als Zuschlagsteuer erhobene Kirchensteuer auf 3,60 € festgesetzt.

Vor 2001 ergab sich für den Betreiber einer Ein-Mann-GmbH im Ausschüttungsfall dieselbe Steuerbelastung: Auf die Gewinnausschüttung zuzüglich Körperschaftsteuer i. H. von 100 € wurden 40 € Einkommensteuer festgesetzt und darauf wiederum 3,60 € Kirchensteuer. Infolge der Anrechnung der Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer auf die Einkommensteuer entsprach die Gesamtbelastung des Anteilseigners in Höhe von 43,60 € exakt der Gesamtbelastung des Gewerbetreibenden.

Mit dem Wechsel zum Halbeinkünfteverfahren und der Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf 25 Prozent wurde der Anteilseigner der GmbH, bei unveränderter Besteuerung des Gewerbetreibenden, durch 25 € Körperschaftsteuer zuzüglich 15 € Einkommensteuer belastet; der letztere Wert ergibt sich durch Besteuerung der Hälfte der nach Körperschaftsteuer ver-

\* Prof. Dr. Stefan Homburg, Steuerberater, ist Direktor des Instituts für Öffentliche Finanzen der Leibniz Universität Hannover und Of Counsel der Prof. Homburg Steuerberatungsgesellschaft mbH in Hannover.

1 Die Neuregelung trat je nach Einzelfall in den Jahren 2000, 2001 oder 2002 in Kraft; vgl. § 52 Abs. 4d EStG.

2 Bolik, BB 2001, 811.

3 Homburg, FR 2008, 153.

4 Genauer gesagt unterliegen sie der Zahlstellen- bzw. Schuldner-Kapitalertragsteuer, durch deren Einbehalt die Einkommensteuer nach § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG abgegolten wird; hierfür hat sich der im Gesetz nicht vorgesehene Ausdruck „Abgeltungsteuer“ eingebürgert.

## AUFsätze

bleibenden Ausschüttung mit einem Satz von 40 Prozent (75 € /  $2 \times 40$  Prozent = 15 €). Die Summe der staatlichen Ertragsteuern lag in diesem Fall unverändert bei 40 €. Ohne weitere Maßnahmen wäre indes die Kirchensteuerschuld auf nur 1,35 € gesunken (15 €  $\times$  9 Prozent). Um dem entgegenzuwirken, sah § 51a Abs. 2 Satz 2 EStG die Hinzurechnung der freigestellten Hälfte der Ausschüttung für Zwecke der Kirchensteuerbemessung vor. Die sich daraus ergebende Kirchensteuerschuld von 2,70 € liegt wohl gemerkt immer noch unter der als Referenzfall dienenden Kirchensteuerschuld des Gewerbetreibenden, obwohl beide betrachteten Steuerpflichtigen identische Gewinne erzielen und staatliche Ertragsteuern in identischer Höhe schulden.

Zusammengefasst besteht der Grundgedanke der Halbhinzurechnung darin, die Kirchensteuerbelastung von Anteilseignern der Kapitalgesellschaften der Kirchensteuerbelastung von Einzel- oder Mitunternehmern anzunähern, und zwar durch ein möglichst einfaches Verfahren. Kritikern der Regelung, die in der Halbhinzurechnung eine verschleierte Anhebung der Kirchensteuersätze und eine erhebliche Verkomplizierung des Steuerrechts erblicken<sup>5</sup>, ist Folgendes entgegenzuhalten: Erstens würde eine Anhebung der Kirchensteuersätze die oben beschriebene Schiefelage zugunsten der Bezieher von Dividendeneinkünften nicht beheben, sondern sogar verschärfen, weil die Dividendenbezieher auch von dieser Anhebung nur zur Hälfte getroffen würden.

Zweitens ist die getroffene Regelung gerade auf Einfachheit bedacht. Neutralität hinsichtlich der Kirchensteuerbelastung hätte der Gesetzgeber nur durch eine komplette Schattenveranlagung für Kirchensteuerzwecke herstellen können, in deren Rahmen den Anteilseignern insbesondere die Gewinne vor Körperschaftsteuer zuzurechnen wären. Diese erhöhte Komplexität war vom Gesetzgeber nicht gewollt.

Weil das Halbhinzurechnungsverfahren die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer nur um ausgeschüttete Bezüge nach Körperschaftsteuer korrigiert, privilegiert es Bezieher von Dividenden und ähnlichen Bezügen gegenüber Einzel- und Mitunternehmern; unter sonst gleichen Umständen schulden die Ersteren weniger Kirchensteuer als die Letzteren. Infolge der normativen Kraft des Faktischen – hier: der Gewohnheit, dass die Kirchensteuer nur einen Bruchteil der Einkommensteuer beträgt – kann es jedoch zu einer gefühlten Ungerechtigkeit kommen, und diese scheint Auslöser der Besprechungsverfahren zu sein. Die Mechanik der Halbhinzurechnung birgt nämlich die Möglichkeit, dass die Kirchensteuer die Einkommensteuer übersteigt.

Als Beispiel sei ein Steuerpflichtiger betrachtet, der Dividendeneinkünfte in Höhe des doppelten Grundfreibetrags bezieht. Nach Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens entspricht sein zu versteuerndes Einkommen dem Grundfreibetrag und werden 0 € Einkommensteuer festgesetzt. Die fiktive Einkommensteuer gemäß § 51a Abs. 2 Satz 2 EStG wird jedoch auf das Doppelte des Grundfreibetrags berechnet und ist positiv, ebenso die darauf entfallende Kirchensteuer.

Dieser Effekt mag quantitativ unbedeutend sein und hat auch bisher nicht zu Klagen Anlass gegeben. Im Zusammenhang mit Verlustabzügen können die Auswirkungen jedoch durchaus namhaft sein: Werden Dividendeneinkünfte von 2 Mio. € (davon 1 Mio. € steuerpflichtig) mit einem Verlustvortrag von 1 Mio. € verrechnet, ergibt sich eine Einkommensteuer von 0 €, während die Bemessungsgrundlage der fiktiven Einkommensteuer 1 Mio. € beträgt, was eine je nach Veranlagungszeitraum und Kirchensteuersatz unterschiedliche, doch allemal fünfstellige Kir-

chensteuerschuld ergibt. Genau betrachtet beruht der Kirchensteuerüberhang allerdings nicht auf der Halbhinzurechnung, sondern vielmehr auf dem für die Besteuerung von Kapitalgesellschaften geltenden Trennungsprinzip, das dem Ausgleich persönlicher Verluste mit Gewinnen der Gesellschaft entgegensteht.

### 3. Die Streitfragen

Die Hinzurechnung freigestellter Dividenden und ähnlicher Bezüge für kirchensteuerliche Zwecke hat in den vergangenen Jahren Anlass zu zahlreichen Klagen und Rechtsmitteln gegeben. Soweit ersichtlich, drehen sich die Verfahren im Wesentlichen um drei Fragen:

- Entspricht die Halbhinzurechnung nach § 51a Abs. 2 Satz 2 EStG dem Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) und weiteren verfassungsrechtlichen Anforderungen?
- Enthält diese Regelung, wenn man die erste Frage bejaht, bei verfassungskonformer Auslegung eine planwidrige Lücke<sup>6</sup>, insbesondere in den Fällen, da Kirchensteuer trotz einer Einkommensteuerschuld von Null festgesetzt wird?
- Welche Rechtsbehelfe stehen Steuerpflichtigen zu Gebote, die sich gegen die Halbhinzurechnung wehren wollen?

Zur letzteren, verfahrensrechtlichen Frage liegen fünf Prozessurteile des Finanzgerichts Düsseldorf vor, die inzwischen durch gleichlautende Entscheidungen des Bundesfinanzhofs bestätigt wurden. Die folgende Erörterung beginnt mit diesem Problemkreis, während die materiell-rechtlichen Fragen im Anschluss daran erörtert werden.

#### 3.1 FG Düsseldorf und BFH

Vorweg sei daran erinnert, dass die Befugnis zur Gesetzgebung über die Kirchensteuer nach Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 Abs. 6 WRV den Ländern zusteht. Der vom Bund normierte § 51a EStG gilt nicht unmittelbar, sondern hat den Charakter einer Mustervorschrift, die der Transformation in Landesrecht bedarf. Die Länder haben § 51a EStG zwar durch Verweisung in ihr jeweiliges Landesrecht übernommen, aber die Zuständigkeit für Rechtsbehelfe unterschiedlich geregelt.

Fünf Verfahren aus Nordrhein-Westfalen<sup>7</sup> beruhen auf der Annahme der dortigen Finanzverwaltung, die durch § 51a Abs. 2 Satz 2 EStG vorgenommene Halbhinzurechnung steuerfreier Einkünfte sei Teil des Einkommensteuerbescheids als für die Kirchensteuer maßgeblichen Grundlagenbescheids, weshalb ein dagegen gerichteter Rechtsbehelf nach allgemeiner Regel (§ 351 Abs. 2 AO) und spezialgesetzlicher Vorschrift (§ 51a Abs. 5 EStG) bei der Finanzbehörde einzulegen und gegen den Einkommensteuerbescheid zu richten sei.

Das Finanzgericht Düsseldorf verwarf die genannten Klagen im Anschluss an die bei den Finanzämtern durchgeführten Einspruchsverfahren zu Recht als unzulässig: Weil die Halbhinzurechnung auf die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer keinerlei Einfluss hat und allein für kirchensteuerliche Zwecke vorgenommen wird, ist diese Rechenoperation nicht Teil des Einkommensteuerbescheids als Grundlagenbescheid, sondern Teil

<sup>6</sup> Zur Lückenausfüllung im Steuerrecht vgl. *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, S. 79.

<sup>7</sup> FG Düsseldorf v. 24. 11. 2006, 1 K 1102/05 Ki, BeckRS 2006, 26022683, nachgehend BFH v. 28. 11. 2007, I R 99/06, DStRE 2008, 465. FG Düsseldorf v. 24. 11. 2006, 1 K 1909/05 Ki, BeckRS 2006, 26023298, nachgehend BFH v. 28. 11. 2007, I R 100/06. FG Düsseldorf v. 15. 12. 2006, 1 K 1824/05 Ki, BeckRS 2006, 26022922, nachgehend BFH v. 28. 11. 2007, I R 7/07, BeckRS 2007, 25013178. FG Düsseldorf v. 28. 11. 2006, 1 K 1957/05 Ki, BeckRS 2006, 26022923, nachgehend BFH v. 28. 11. 2007, I R 2,3/07, BeckRS 2007, 25013177. FG Düsseldorf v. 24. 11. 2006, 1 K 4072/06 Ki, BeckRS 2006, 26022925, nachgehend BFH v. 28. 11. 2007, I R 2,3/07, BeckRS 25013177.

des damit nur äußerlich verbundenen Kirchensteuerbescheids. Nach den einschlägigen Vorschriften hätten die Steuerpflichtigen gegen den Kirchensteuerbescheid Rechtsbehelf beim bischöflichen Generalvikariat einlegen müssen. Indem dies nicht geschah, fehlte es an der Durchführung des „richtigen“ Vorverfahrens als Zulässigkeitsvoraussetzung für ein Klageverfahren, bei dem das Generalvikariat passiv klagebefugt gewesen wäre.

Der Bundesfinanzhof hat sich der Sichtweise des Finanzgerichts Düsseldorf in allen Fällen angeschlossen, was nicht verwundert. Hieraus darf jedoch nicht voreilig gefolgert werden, jedwedes Unbehagen gegen die Halbhinzurechnung sei bei der zuständigen Kirchenbehörde zu artikulieren. Ob für den Rechtsbehelf die Kirchenbehörde oder das Finanzamt zuständig ist und ob dem Vorverfahren der Finanzrechtsweg oder der Verwaltungsrechtsweg nachfolgt, ist in den Ländern unterschiedlich geregelt, wie nicht zuletzt die folgenden Verfahren zeigen. Es erstaunt, wie viel föderale Vielfalt Deutschland aushält!

### 3.2 VG Wiesbaden und BVerwG

Die Klägerin gehörte bis zum 13. 5. 2003 der evangelischen Kirche an. Sie erzielte im Streitjahr 2003 Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus privaten Veräußerungsgeschäften, die nach dem Halbeinkünfteverfahren besteuert wurden. Aufgrund eines zu berücksichtigenden Verlustvortrags von 1 042 371 € setzte das Finanzamt die Einkommensteuer auf 0 € fest. Nach Halbhinzurechnung ermittelte das Finanzamt ein positives maßgebendes Einkommen und entsprechend eine positive Kirchensteuer (deren Ansatz im Laufe des Verfahrens aus hier nicht interessierenden Gründen geändert wurde).

Finanzamt und Oberfinanzdirektion werteten den gegen die Kirchensteuerfestsetzung gerichteten Einspruch als Widerspruch und lehnten ihn ab. Damit war nach hessischem Landesrecht der Verwaltungsrechtsweg eröffnet. Nachdem das VG Wiesbaden die Klage als unbegründet abgewiesen hatte<sup>8</sup>, legte die Klägerin mit Zustimmung des Beklagten die vom Verwaltungsgericht zugelassene Sprungrevision ein. Darin argumentierte sie, § 51a Abs. 2 Satz 2 EStG weise eine Regelungslücke auf. Die Auslegung dieser Bestimmung durch das Verwaltungsgericht verletze Art. 3 Abs. 1 GG, denn das Problem eines bei der Kirchensteuer leerlaufenden Verlustabzugs hätte sich nicht gestellt, wenn die Klägerin nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezogen hätte. Diese Ungleichbehandlung sei durch die Befugnis des Gesetzgebers zur Schaffung typisierender Regelungen nicht gedeckt. Schließlich werde zur Ermittlung der Kirchensteuer ohnehin eine Schattenveranlagung durchgeführt.

Das Bundesverwaltungsgericht wies die Sprungrevision als unbegründet zurück<sup>9</sup>. Es führte zunächst aus, ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG liege nicht schon darin, dass die kirchensteuerrechtliche Halbhinzurechnung von den einkommensteuerlichen Regelungen abweiche. Denn eine Akzessorietät der Kirchensteuer zur Einkommensteuer sei vom Grundgesetz nicht vorgesehen.

Hierin liegt der erste entscheidende Punkt: Die Verfassung gibt zwar eine am Gleichheitssatz orientierte Besteuerung vor, doch sind die denkbaren Ausgestaltungsformen vielfältig, wie der stetige Wandel des Einkommensteuerrechts zeigt. Entscheidet sich der Bundesgesetzgeber für einen Weg, ist es den Landesgesetzgebern keineswegs verwehrt, andere Wege zu beschreiten, so lange diese Wege ihrerseits den allgemeinen verfassungsrechtlichen Vorgaben entsprechen.

Im weiteren Verlauf der Argumentation folgt das Bundesverwaltungsgericht der herrschenden Meinung, der Verzicht des Gesetzgebers auf eine Schattenveranlagung sei durch dessen Typisierungsbefugnis gedeckt. Die von der Klägerin implizit verlangte Schattenveranlagung würde unter anderem eine Feststellung separater Verlustabzüge für Zwecke der Einkommensteuer und der Kirchensteuer voraussetzen.

### 3.3 FG Baden-Württemberg und BFH

In diesem Verfahren<sup>10</sup> bezogen die Kläger, zusammenveranlagte Eheleute und Mitglieder der Evangelischen Landeskirche in Baden, erhebliche Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten, die teilweise dem Halbeinkünfteverfahren unterlagen. Nach Verrechnung mit einem ebenfalls erheblichen Verlustvortrag setzte das Finanzamt eine Einkommensteuer von Null und Kirchensteuer i. H. von 66 786,72 € fest. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren wertete das FG Baden-Württemberg die Klage als zulässig, aber unbegründet.

Das Gericht führte zunächst aus, die Klage sei im richtigen Rechtsweg erhoben worden, weil der Finanzrechtsweg nach Landesrecht auch in öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten über Abgabenangelegenheiten gegeben sei, soweit die Abgaben, wie die Kirchensteuer, nicht der Gesetzgebung des Bundes unterliegen und durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden.

Materiell-rechtlich stellte das Gericht fest, erstens habe das Finanzamt den Wortlaut des § 51a Abs. 2 Satz 2 EStG korrekt angewandt, und zweitens sei eine vom Wortlaut abweichende Auslegung nicht geboten. Nach Ansicht des Gerichts ist die Halbhinzurechnung „nicht nur vertretbar, sondern sogar konsequent, wenn man berücksichtigt, dass die sachliche Rechtfertigung der in § 3 Nr. 40 EStG geregelten (häufigen) Steuerbefreiung der dort privilegierten Einnahmen in deren Vorbelastung im Rahmen der Einkommensbesteuerung der Kapitalgesellschaft liegt, eine Vorbelastung mit KiSt bei der Kapitalgesellschaft jedoch nicht stattfindet“<sup>11</sup>.

Im nachgehenden Revisionsverfahren lässt der BFH zwar Zweifel an der dynamischen Verweisung des Landesrechts auf § 51a EStG durchblicken, bestätigt die Rechtsauffassung der Vorinstanz aber ansonsten in allen Punkten<sup>12</sup>.

Der BFH vermag in der Vorschrift zur Halbhinzurechnung keine planwidrige Regelungslücke zu erkennen, die eine vom Wortlaut abweichende Handhabung zuließe. Er bezieht sich zunächst auf die Entwurfsbegründung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages<sup>13</sup>, wonach der Gesetzgeber die mit dem Wechsel zum Halbeinkünfteverfahren einhergehenden Auswirkungen auf das Kirchensteueraufkommen „neutralisieren“ wollte. Nun ist eine derartige „Neutralisierung“, wie oben unter Punkt 2. erklärt, beileibe nicht gelungen, doch spielt dieser Einwand keine Rolle, weil die gefundene Regelung nicht überschießt, sondern hinter dem Gewollten zurückbleibt.

Gewichtiger ist der Hinweis des BFH auf den Willen des Gesetzgebers, „den Verwaltungsaufwand einer vollständigen Schattenveranlagung zur Neutralisierung des Halbeinkünfteverfahrens“ vermeiden zu wollen<sup>14</sup>. Aus dieser Verzichtserklärung folgt schlüssig, dass der mangelnde Gleichlauf von Einkommensteuer und Kirchensteuer nicht auf Versehen beruht, sondern auf Absicht. Zudem stellt der BFH heraus, es existiere kein Rechts-

8 VG Wiesbaden v. 15. 3. 2007, 1 E 234/06, BeckRS 2007, 26347.

9 BVerwG v. 20. 8. 2008, 9 C 9.07, DStRE 2009, 483.

10 FG Baden-Württemberg v. 22. 7. 2008, 3 K 148/05, DStRE 2009, 833.

11 FG Baden-Württemberg v. 22. 7. 2008, 3 K 148/05, DStRE 2009, 833, dort unter 2. b) bb) (1).

12 BFH v. 1. 7. 2009, IR 76/08, DStR 2009, 1901.

13 BT-Drs. 14/4546, S. 3.

14 BT-Drs. 14/4546, S. 3.

grundsatz, wonach die Kirchensteuer die Einkommensteuer nicht übersteigen dürfe.

Dem Petitum der Kläger, der für Kirchensteuerzwecke noch nicht verbrauchte Verlustabzug belaste sie unter anderem deshalb, weil eine spätere Nutzung dieses Abzugs aufgrund ihres fortgeschrittenen Lebensalters nicht sicher sei, hält der BFH zutreffend entgegen, damit werde nur das allgemein bestehende Spannungsverhältnis zwischen dem Abschnittsprinzip und dem Leistungsfähigkeitsprinzip beschrieben. Auch abgesehen von der Halbhinzurechnung kann es einem Steuerpflichtigen widerfahren, dass er angesammelte Verlustvorträge aufgrund vorzeitigen Ablebens nicht mehr zu nutzen vermag.

Kernpunkte des Urteils sind die beiden folgenden Erwägungen. Erstens schließt sich der BFH der herrschenden Meinung<sup>15</sup> an, in der Halbhinzurechnung liege keine unangemessene Benachteiligung der betroffenen Steuerpflichtigen, sondern eine folgerichtige Reaktion auf den Wechsel vom Körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren. Zweitens betont der BFH die Befugnis des Gesetzgebers zur Vereinfachung und Typisierung und folgert daraus, der Gesetzgeber sei nicht gehalten, eine Verrechnung des Halbhinzurechnungsbeitrags mit noch nicht verbrauchten Verlustvorträgen zu normieren. Der Verzicht auf eine solche Verrechnung ist nach Ansicht des BFH aber vor allem deshalb verhältnismäßig, weil die Berücksichtigung von Verlustabzügen im Rahmen der Kirchensteuer dadurch nicht ausgeschlossen, sondern lediglich zeitlich gestreckt wird. Eine Regelung, die den überperiodischen Verlustausgleich nicht versagt, sondern nur verschiebt, ist nach Auffassung des BFH im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG unbedenklich.

chung und Typisierung und folgert daraus, der Gesetzgeber sei nicht gehalten, eine Verrechnung des Halbhinzurechnungsbeitrags mit noch nicht verbrauchten Verlustvorträgen zu normieren. Der Verzicht auf eine solche Verrechnung ist nach Ansicht des BFH aber vor allem deshalb verhältnismäßig, weil die Berücksichtigung von Verlustabzügen im Rahmen der Kirchensteuer dadurch nicht ausgeschlossen, sondern lediglich zeitlich gestreckt wird. Eine Regelung, die den überperiodischen Verlustausgleich nicht versagt, sondern nur verschiebt, ist nach Auffassung des BFH im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG unbedenklich.

#### 4. Fazit

Der Gleichklang der zitierten Entscheidungen lässt eine Beruhigung der kirchensteuerrechtlichen Streitlage erwarten. Nimmt man ein früheres Urteil hinzu, das bereits in erster Instanz Rechtskraft erlangte<sup>16</sup>, können an der richtigen Auslegung des § 51a Abs. 2 Satz 2 EStG und seiner Verfassungskonformität keine ernstlichen Zweifel bestehen, und auch die Zuständigkeitsfrage erscheint abschließend geklärt.

<sup>15</sup> Kirchhof, EStG, § 51a Rz. 2; Pust, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 51a Rz. 101; Frotscher, EStG, § 51a Rz. 30a; Blümich/Treiber, EStG, § 51a Rz. 53, im Grundsatz auch Hofmann, DB 2005, 2157, 2158.

<sup>16</sup> VG Lüneburg v. 20. 9. 2007, 2 A 560/06, BeckRS 2007, 26849.