

Anhang zu § 51a

Anm. |

Anm.

A. Solidaritätszuschlaggesetz 1995

I. Allgemeine Erläuterungen zum SolZG 1995		a) Veranlagung zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG)	17
1. Grundinformation zum SolZG	1	b) Vorauszahlungen (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 SolZG)	18
2. Rechtsentwicklung des SolZG	2	c) Lohnsteuerabzug (§ 3 Abs. 1 Nr. 3 SolZG)	19
3. Bedeutung des SolZG	3	d) Lohnsteuer-Jahresausgleich (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 SolZG)	20
4. Verfassungsmäßigkeit des SolZG	3a	e) Kapitalertragsteuer (§ 3 Abs. 1 Nr. 5 SolZG)	21
a) Diskussion um die Verfassungsmäßigkeit		f) Steuerabzug nach § 50a EStG (§ 3 Abs. 1 Nr. 6 SolZG)	22
b) Verfassungsrechtliche Beurteilung bis Veranlagungszeitraum 2019	3b	2. Bemessungsgrundlage bei der Einkommensteuer (§ 3 Abs. 2 SolZG)	23
c) Verfassungsrechtliche Beurteilung ab Veranlagungszeitraum 2020	3c	3. Steuerabzug vom Arbeitslohn (§ 3 Abs. 2a SolZG)	24
d) Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags	3d	4. Nullzone bei einkommensteuerpflichtigen Personen (§ 3 Abs. 3 bis 5 SolZG)	25
e) Aussetzung der Vollziehung	3e	V. Zuschlagsatz (§ 4 SolZG)	30
f) Verfassungswidrige Einzelregelung in § 3 SolZG	3f	VI. Steueraufkommensverteilung bei Doppelbesteuerungsabkommen (§ 5 SolZG)	31
5. Geltungsbereich des SolZG	4	VII. Anwendungsvorschrift (§ 6 SolZG)	32
6. Verfahrensfragen zum SolZG	6		
II. Erhebung des Solidaritätszuschlags (§ 1 SolZG)	10		
III. Abgabepflicht (§ 2 SolZG)	15		
IV. Bemessungsgrundlage und zeitliche Anwendung (§ 3 SolZG)			
1. Bemessung des Solidaritätszuschlags (§ 3 Abs. 1 SolZG)			

B. Kirchensteuern

I. Entwicklung und Bedeutung der Kirchensteuer	33	2. Steuerschuldner	39
II. Rechtsgrundlagen der Kirchensteuer	35	3. Bemessungsgrundlage	43
III. Kirchensteuerschuldverhältnis		4. Steuererhebung	44
1. Steuergläubiger	38	5. Rechtsbehelfsverfahren	47

A. Solidaritätszuschlaggesetz 1995

idF der Bekanntmachung v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4130; BStBl. I 2002, 1154), zuletzt geändert durch InflAusG v. 8.12.2022 (BGBl. I 2022, 2230; BStBl. I 2023, 3)

§ 1 Erhebung eines Solidaritätszuschlags

(1) Zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer wird ein Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe erhoben.

(2) ¹Auf die Festsetzung und Erhebung des Solidaritätszuschlags sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes mit Ausnahme des § 36a des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden. ²Wird die Einkommen- oder Körperschaftsteuer im Wege des Steuerabzugs erhoben, so dürfen die zu diesem Zweck verarbeiteten personenbezogenen Daten auch für die Erhebung des Solidaritätszuschlags im Wege des Steuerabzugs verarbeitet werden.

(3) Ist die Einkommen- oder Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, durch den Steuerabzug abgegolten oder werden solche Einkünfte bei der Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer oder beim Lohnsteuer-Jahresausgleich nicht erfasst, gilt dies für den Solidaritätszuschlag entsprechend.

(4) ¹Die Vorauszahlungen auf den Solidaritätszuschlag sind gleichzeitig mit den festgesetzten Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer zu entrichten; § 37 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes ist nicht anzuwenden. ²Solange ein Bescheid über die Vorauszahlungen auf den Solidaritätszuschlag nicht erteilt worden ist, sind die Vorauszahlungen ohne besondere Aufforderung nach Maßgabe der für den Solidaritätszuschlag geltenden Vorschriften zu entrichten. ³§ 240 Abs. 1 Satz 3 der Abgabenordnung ist insoweit nicht anzuwenden; § 254 Abs. 2 der Abgabenordnung gilt insoweit sinngemäß.

(5) ¹Mit einem Rechtsbehelf gegen den Solidaritätszuschlag kann weder die Bemessungsgrundlage noch die Höhe des zu versteuernden Einkommens angegriffen werden. ²Wird die Bemessungsgrundlage geändert, ändert sich der Solidaritätszuschlag entsprechend.

§ 2 Abgabepflicht

Abgabepflichtig sind

1. natürliche Personen, die nach § 1 des Einkommensteuergesetzes einkommensteuerpflichtig sind,
2. natürliche Personen, die nach § 2 des Außensteuergesetzes erweitert beschränkt steuerpflichtig sind,
3. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach § 1 oder § 2 des Körperschaftsteuergesetzes körperschaftsteuerpflichtig sind.

§ 3 Bemessungsgrundlage und zeitliche Anwendung

(1) Der Solidaritätszuschlag bemisst sich vorbehaltlich der Absätze 2 bis 5,

1. soweit eine Veranlagung zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer vorzunehmen ist: nach der nach Absatz 2 berechneten Einkommensteuer oder der festgesetzten Körperschaftsteuer für Veranlagungszeiträume ab 1998, vermindert um die anzurechnende oder vergütete Körperschaftsteuer, wenn ein positiver Betrag verbleibt;
2. soweit Vorauszahlungen zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer zu leisten sind: nach den Vorauszahlungen auf die Steuer für Veranlagungszeiträume ab 2002;
3. soweit Lohnsteuer zu erheben ist: nach der nach Absatz 2a berechneten Lohnsteuer für
 - a) laufenden Arbeitslohn, der für einen nach dem 31. Dezember 1997 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird,

- b) sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 1997 zufließen;
- 4. soweit ein Lohnsteuer-Jahresausgleich durchzuführen ist, nach der nach Absatz 2a sich ergebenden Jahreslohnsteuer für Ausgleichsjahre ab 1998;
- 5. soweit Kapitalertragsteuer oder Zinsabschlag zu erheben ist außer in den Fällen des § 43b des Einkommensteuergesetzes:
nach der ab 1. Januar 1998 zu erhebenden Kapitalertragsteuer oder dem ab diesem Zeitpunkt zu erhebenden Zinsabschlag;
- 6. soweit bei beschränkt Steuerpflichtigen ein Steuerabzugsbetrag nach § 50a des Einkommensteuergesetzes zu erheben ist:
nach dem ab 1. Januar 1998 zu erhebenden Steuerabzugsbetrag.

(2) Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer ist Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag die Einkommensteuer, die abweichend von § 2 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes unter Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes in allen Fällen des § 32 des Einkommensteuergesetzes festzusetzen wäre.

(2a) ¹Vorbehaltlich des § 40a Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes ist beim Steuerabzug vom Arbeitslohn Bemessungsgrundlage die Lohnsteuer; beim Steuerabzug vom laufenden Arbeitslohn und beim Jahresausgleich ist die Lohnsteuer maßgebend, die sich ergibt, wenn der nach § 39b Absatz 2 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes zu versteuernde Jahresbetrag für die Steuerklasse I, II und III im Sinne des § 38b des Einkommensteuergesetzes um den doppelten Kinderfreibetrag sowie den doppelten Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf und für die Steuerklasse IV im Sinne des § 38b des Einkommensteuergesetzes um den Kinderfreibetrag sowie den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (§ 32 Absatz 6 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes) für jedes Kind vermindert wird, für das eine Kürzung der Freibeträge für Kinder nach § 32 Absatz 6 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes nicht in Betracht kommt. ²Bei der Anwendung des § 39b des Einkommensteuergesetzes für die Ermittlung des Solidaritätszuschlages ist die als Lohnsteuerabzugsmerkmal gebildete Zahl der Kinderfreibeträge maßgebend. ³Bei Anwendung des § 39f des Einkommensteuergesetzes ist beim Steuerabzug vom laufenden Arbeitslohn die Lohnsteuer maßgebend, die sich bei Anwendung des nach § 39f Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes ermittelten Faktors auf den nach den Sätzen 1 und 2 ermittelten Betrag ergibt.

(3) ¹Der Solidaritätszuschlag ist von einkommensteuerpflichtigen Personen nur zu erheben, wenn die Bemessungsgrundlage nach Absatz 1 Nummer 1 und 2, vermindert um die Einkommensteuer nach § 32d Absatz 3 und 4 des Einkommensteuergesetzes,

- 1. in den Fällen des § 32a Absatz 5 und 6 des Einkommensteuergesetzes 35 086 Euro [VZ 2024: 36 260 Euro],
- 2. in anderen Fällen 17 543 Euro [VZ 2024: 18 130 Euro]

übersteigt. ²Auf die Einkommensteuer nach § 32d Absatz 3 und 4 des Einkommensteuergesetzes ist der Solidaritätszuschlag ungeachtet des Satzes 1 zu erheben.

(4) Beim Abzug vom laufenden Arbeitslohn ist der Solidaritätszuschlag nur zu erheben, wenn die Bemessungsgrundlage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum

- 1. bei monatlicher Lohnzahlung
 - a) in der Steuerklasse III mehr als 2 923,83 Euro [VZ 2024: 3 021,67 Euro] und
 - b) in den Steuerklasse I, II, IV bis VI mehr als 1 461,92 Euro [VZ 2024: 1 510,83 Euro],
- 2. bei wöchentlicher Lohnzahlung
 - a) in der Steuerklasse III mehr als 682,23 Euro [VZ 2024: 705,06 Euro] und
 - b) in den Steuerklasse I, II, IV bis VI mehr als 341,11 Euro [VZ 2024: 352,53 Euro],
- 3. bei täglicher Lohnzahlung
 - a) in der Steuerklasse III mehr als 97,46 Euro [VZ 2024: 100,72 Euro] und
 - b) in den Steuerklasse I, II, IV bis VI mehr als 48,73 Euro [VZ 2024: 50,36 Euro] beträgt.

(4a) ¹Beim Abzug von einem sonstigen Bezug ist der Solidaritätszuschlag nur zu erheben, wenn die Jahreslohnsteuer im Sinne des § 39b Absatz 3 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes unter Berücksichtigung des Kinderfreibetrags und des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf für jedes Kind entsprechend den Vorgaben in Absatz 2a folgende Beträge übersteigt:

1. in den Steuerklasse I, II, IV bis VI 17 543 Euro [VZ 2024: 18 130 Euro] und
2. in der Steuerklasse III 35 086 Euro [VZ 2024: 36 260 Euro].

²Die weiteren Berechnungsvorgaben in § 39b Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes finden Anwendung.

(5) Beim Lohnsteuer-Jahresausgleich ist der Solidaritätszuschlag nur zu ermitteln, wenn die Bemessungsgrundlage in Steuerklasse III mehr als 35 086 Euro [VZ 2024: 36 260 Euro] und in den Steuerklasse I, II oder IV mehr als 17 543 Euro [VZ 2024: 18 130 Euro] beträgt.

§ 4 Zuschlagsatz

¹Der Solidaritätszuschlag beträgt 5,5 Prozent der Bemessungsgrundlage. ²Er beträgt nicht mehr als 11,9 Prozent des Unterschiedsbetrages zwischen der Bemessungsgrundlage, vermindert um die Einkommensteuer nach § 32d Absatz 3 und 4 des Einkommensteuergesetzes, und der nach § 3 Absatz 3, 4 und 5 jeweils maßgebenden Freigrenze. ³Bruchteile eines Cents bleiben außer Ansatz. ⁴Der Solidaritätszuschlag auf die Einkommensteuer nach § 32d Absatz 3 und 4 des Einkommensteuergesetzes und auf die Lohnsteuer nach § 39b Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes beträgt ungeachtet des Satzes 2 5,5 Prozent.

§ 5 Doppelbesteuerungsabkommen

Werden auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Geltungsbereich dieses Gesetzes erhobene Steuern vom Einkommen ermäßigt, so ist diese Ermäßigung zuerst auf den Solidaritätszuschlag zu beziehen.

§ 6 Anwendungsvorschrift

(1) § 2 in der Fassung des Gesetzes vom 18. Dezember 1995 (BGBl. I S. 1959) ist ab dem Veranlagungszeitraum 1995 anzuwenden.

(2) Das Gesetz in der Fassung des Gesetzes vom 11. Oktober 1995 (BGBl. I S. 1250) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 1996 anzuwenden.

(3) Das Gesetz in der Fassung des Gesetzes vom 21. November 1997 (BGBl. I S. 2743) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 1998 anzuwenden.

(4) Das Gesetz in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden.

(5) Das Gesetz in der Fassung des Gesetzes vom 21. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1978) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden.

(6) Das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1790) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2002 anzuwenden.

(7) § 1 Abs. 2a in der Fassung des Gesetzes zur Regelung der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern vom 21. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1978, 1979) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden.

(8) § 3 Abs. 2a in der Fassung des Gesetzes zur Regelung der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern vom 21. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1978, 1979) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2002 anzuwenden.

(9) § 3 in der Fassung des Artikels 7 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden.

(10) § 3 in der Fassung des Artikels 5 des Gesetzes vom 22. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2955) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden.

(11) § 3 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2010 anzuwenden.

(12) ¹§ 3 Absatz 3 und § 4 in der Fassung des Artikels 31 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) sind erstmals für den Veranlagungszeitraum 2011 anzuwenden. ²Abweichend von Satz 1 sind § 3 Absatz 3 und § 4 in der Fassung des Artikels 31 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) auch für die Veranlagungszeiträume 2009 und 2010 anzuwenden, soweit sich dies zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirkt.

(13) § 3 Absatz 2a Satz 2 in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom 7. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2592) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2012 anzuwenden.

(14) ¹§ 3 Absatz 2a Satz 1 in der am 23. Juli 2015 geltenden Fassung ist erstmals anzuwenden auf laufenden Arbeitslohn, der für einen nach dem 30. November 2015 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 30. November 2015 zufließen. ²Bei der Lohnsteuerberechnung auf laufenden Arbeitslohn, der für einen nach dem 30. November 2015, aber vor dem 1. Januar 2016 endenden täglichen, wöchentlichen und monatlichen Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, ist zu berücksichtigen, dass § 3 Absatz 2a Satz 1 in der am 23. Juli 2015 geltenden Fassung bis zum 30. November 2015 nicht angewandt wurde (Nachholung). ³Das Bundesministerium der Finanzen hat dies im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder bei der Aufstellung und Bekanntmachung der entsprechenden Programmablaufpläne zu berücksichtigen (§ 52 Absatz 32a Satz 3 des Einkommensteuergesetzes).

(15) § 3 Absatz 2a in der am 1. Januar 2016 geltenden Fassung ist erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. Dezember 2015 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2015 zufließen.

(16) Das Gesetz in der Fassung des Gesetzes vom 19. Juli 2016 (BGBl. I S. 1730) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2016 anzuwenden.

(17) § 3 Absatz 2a in der am 1. Januar 2017 geltenden Fassung ist erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. Dezember 2016 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2016 zufließen.

(18) § 3 Absatz 2a in der am 1. Januar 2018 geltenden Fassung ist erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. Dezember 2017 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2017 zufließen.

(19) § 3 Absatz 2a in der am 1. Januar 2019 geltenden Fassung ist erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. Dezember 2018 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2018 zufließen.

(20) § 3 Absatz 2a in der am 1. Januar 2020 geltenden Fassung ist erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. Dezember 2019 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2019 zufließen.

(21) ¹§ 3 Absatz 3 und § 4 Satz 2 in der Fassung des Gesetzes vom 10. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2115) sind erstmals im Veranlagungszeitraum 2021 anzuwenden. ²§ 3 Absatz 4 und 4a und § 4 Satz 2 und 4 in der Fassung des Gesetzes vom 10. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2115) sind erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. Dezember 2020 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2020 zufließen. ³§ 3 Absatz 5 in der Fassung des Gesetzes vom 10. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2115) ist beim Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber (§ 42b des Einkommensteuergesetzes) erstmals für das Ausgleichsjahr 2021 anzuwenden.

(22) § 3 Absatz 2a in der am 1. Januar 2021 geltenden Fassung ist erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. Dezember 2020 endenden Lohnzah-

lungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2020 zufließen.

(23) ¹§ 3 Absatz 2a in der am 1. Januar 2023 geltenden Fassung ist erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. Dezember 2022 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2022 zufließen. ²§ 3 Absatz 3 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 8. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2230) ist erstmals im Veranlagungszeitraum 2023 anzuwenden. ³§ 3 Absatz 4 und 4a in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 8. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2230) ist erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. Dezember 2022 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2022 zufließen. ⁴§ 3 Absatz 5 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 8. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2230) ist beim Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber (§ 42b des Einkommensteuergesetzes) erstmals für das Ausgleichsjahr 2023 anzuwenden.

[ab VZ 2024:

(24) ¹§ 3 Absatz 3 in der Fassung des Artikels 5 des Gesetzes vom 8. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2230) ist erstmals im Veranlagungszeitraum 2024 anzuwenden. ²§ 3 Absatz 4 und 4a in der Fassung des Artikels 5 des Gesetzes vom 8. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2230) ist erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. Dezember 2023 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2023 zufließen. ³§ 3 Absatz 5 in der Fassung des Artikels 5 des Gesetzes vom 8. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2230) ist beim Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber (§ 42b des Einkommensteuergesetzes) erstmals für das Ausgleichsjahr 2024 anzuwenden.]

I. Allgemeine Erläuterungen zum SolZG 1995

Schrifttum: *Kessler*, Zum Solidaritätszuschlag bei der Kapitalertragsteuer und bei der Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 EStG, DStR 1991, 1209; *Korn*, Der Solidaritätszuschlag in der Beratungspraxis, KÖSDI 1991, 8646; *Baum*, Der Einkommensteuerbescheid als Grundlagenbescheid für den Solidaritätszuschlag, DB 1992, 1600; *Giloy*, Steueränderungsgesetz 1992: Zum Wegfall des Lohnsteuerjahresausgleichs, DB 1992, 1057; *Dötsch*, Föderales Konsolidierungsprogramm: Der neue Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer, DB 1993, 1440; *Ross*, Zu hoher Solidaritätszuschlag für Steuerpflichtige mit Kindern, DStR 1994, 49; *Hartmann*, Solidaritätszuschlag: Erhebung vom Arbeitslohn, Inf. 1995, 36; *Giloy*, Zur Berücksichtigung von Kinderlasten bei der Kirchensteuer und beim Solidaritätszuschlag, FR 1996, 409; *K.-R. Wagner*, Ist die Verschleuderung von Steuern wirklich folgenlos?, BB 1997, 1666; *Pezzner*, Solidaritätszuschlag wird nicht vergütet, FR 2001, 349; *Bock/Edhofer*, Festsetzung eines negativen Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer, DB 2005, 1917; *Birk*, Die unzulässige Richtervorlage zum Solidaritätszuschlag und die Frage nach der zeitlichen Befristung von Ergänzungsabgaben, FR 2010, 1002; *Bron/Seidel*, Handlungsdruck aufgrund der verfassungsrechtlichen Bedenken gegen den Solidaritätszuschlag im Zeitalter der Abgeltungsteuer, DStR 2010, 700; *Hilgers/Holly*, Die Verfassungskonformität des Solidaritätszuschlags, DB 2010, 1419; *Kanzler*, Auf dem Weg zum permanenten Solidaritätszuschlag?, FR 2011, 901; *Meißbacher-Hönsch*, Solidaritätszuschlag ist verfassungsgemäß, HFR 2011, 1011; *Hey*, Steuerrecht zwischen Umverteilung und Standortpolitik, DStZ 2017, 632; *Kube*, Verfassungsrechtliche Problematik der fortgesetzten Erhebung des Solidaritätszuschlags, DStR 2017, 1792; *Hoch*, Verfassungsrechtliche Fragen des Solidaritätszuschlags: abschaffen, abschmelzen oder beibehalten?, DStR 2018, 2410; *Rama*, Der Solidaritätszuschlag – eine Übergangslösung ohne Ende?, DVP 2018, 23; *Broer*, Die Reform des SolZ und damit verbundene Effekte bei der Besteuerung von Kapitaleinkünften, DB 2019, 2641; *Höppner/Schewe*, Die Folgen des Gesetzgebungsvorhabens zur Rückführung des Solidaritätszuschlags – eine betriebswirtschaftliche Steuerwirkungsanalyse, FR 2019, 881; *Kruhl*, Gesetzgebung: Bundesregierung beschließt Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags, AStW 2019, 798; *von Schweinitz*, RegE eines Gesetzes zur Rückführung des SolZ, DB 2019, 2257; *Bomsdorf/Dziadkowski*, Chance vertan:

Bemerkungen zu den Einkommensteuertarifen 2021 und 2022 – und ein neuer, auch das SoLi-Problem lösender Tarifvorschlag, BB 2020, 2915; *Broer*, Der Solidaritätszuschlag 2021 und damit verbundene Effekte auf die (Steuer-)Standortwahl, DB 2020, 457; *Broer*, Die Besteuerung von gewerblichen und nicht gewerblichen Personenunternehmen im Lichte der Reform des Solidaritätszuschlags, BB 2020, 283; *Wiese*, Plädoyer für ein modernes Unternehmenssteuerrecht, GmbHR 2020, R4; *Kirchhof*, Der geltende SolZ verletzt das GG, DB 2021, 1039; *Woitok*, Bewahrt COVID-19 den Solidaritätszuschlag vor der Verfassungswidrigkeit? – Zu den Anforderungen an die Erhebung, Begründung und „Umwidmung“ von Ergänzungsabgaben, StuW 2021, 17; *Kube/Tappe*, Die Zukunft des Solidaritätszuschlags, StuW 2022, 3.

1. Grundinformation zum SolZG

1

Seit dem VZ 1995 wird – wie schon in den Jahren 1991 und 1992 – ein sog. Solidaritätszuschlag (SolZ) erhoben.

Der SolZ iHv. 5,5 % wird als Ergänzungsabgabe zur ESt und zur KSt erhoben (§ 1). Obwohl mit § 51a eine Regelung zur Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern besteht, enthalten § 1 Abs. 2 bis 4 und § 3 eigenständige Vorschriften zur Bemessungsgrundlage und zur Erhebung des SolZ.

Der Kreis der Abgabepflichtigen ist in § 2 enumerativ aufgezählt. Er wird neben natürlichen Personen, die nach § 1 EStG estpfl. sind oder nach § 2 AStG erweitert beschränkt stpfl. sind, von den KStSubjekten nach § 1 und § 2 KStG erhoben.

Die Einzelheiten der Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Zuschlags sind in § 3 geregelt. Der SolZ knüpft grds. an die veranlagte ESt und KSt an. Auf Vorauszahlungen ist ebenso SolZ zu entrichten wie auf die LSt und die KapErtrSt (§ 3 Abs. 1 und 2). Ähnlich wie bei der Bemessungsgrundlage nach § 51a wird die Bemessungsgrundlage des SolZ um die Freibeträge für Kinder vermindert (§ 3 Abs. 2a). Um weite Teile der Bevölkerung vom SolZ zu entlasten, sehen § 3 Abs. 3, 4 und 4a vor, dass der Zuschlag erst nach Überschreiten einer sehr hoch angesetzten Mindestbemessungsgrundlage zu erheben ist.

§ 4 legt die Höhe des SolZ auf 5,5 % der Bemessungsgrundlage fest und regelt zugleich die sog. Milderungszone, in der der StSatz von 0 % auf die volle Höhe angehoben wird.

§ 5 betrifft die StErmäßigungen, die sich aufgrund von DBa ergeben.

§ 6 regelt als Anwendungsvorschrift die zeitliche Anwendung der Regelungen des SolZG.

2. Rechtsentwicklung des SolZG

2

Bereits vom 1.7.1991 bis zum 30.6.1992 war ein zeitlich befristeter Solidaritätszuschlag erhoben worden, der der (Mit-)Finanzierung der mit dem Beitritt der ehemaligen DDR verbundenen Belastungen dienen sollte (Gesetz v. 24.6.1991, BGBl. I 1991, 1318; BStBl. I 1991, 640).

Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms v. 23.6.1993 – **FKPG** (BGBl. I 1993, 944; BStBl. I 1993, 510): Der SolZ iHv. 7,5 % der Bemessungsgrundlage wurde wieder eingeführt, und zwar ohne zeitliche Befristung. Nach mehrfachen Änderungen wurde ab dem VZ 1998 der SolZ auf 5,5 % abgesenkt. Auch nach der Neubekanntmachung des Gesetzes am 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4130; BStBl. I 2002, 1154) wurde das Gesetz wiederholt geändert, was in der

Anwendungsregelung des § 6 zum Ausdruck kommt. Aus den Änderungen sind hervorzuheben:

Gesetz zur Regelung der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern v. 21.12.2000 (BGBl. I 2000, 1978; BStBl. I 2001, 38): Ab VZ 2001 wurden Regelungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage in das Gesetz aufgenommen, so dass § 51a auf den SolZ keine Anwendung mehr findet.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Anpassung des § 3 Abs. 2a an die Einf. des Faktorverfahrens beim LStAbzug.

FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136): Übernahme der geänderten kindbedingten Freibeträge in die Bemessungsgrundlage des SolZ.

Wachstumsbeschleunigungsg v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): Erneute Anpassung der Beträge in § 3 Abs. 2a Satz 1 an die ESt.

JStG v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Ergänzung von Abs. 3; der auf stpfl. Kapitalerträge entfallende Erhöhungsbetrag der EStG wird ab dem VZ 2011 von der Ermittlung der Freigrenze ausgenommen. Wirkt sich die Neuregelung zugunsten des Stpfl. aus, findet sie auch in den VZ 2008 und 2009 Anwendung (§ 6 Abs. 12).

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Anpassung von § 3 Abs. 2a Satz 2 an das ELStAM-Verfahren ab dem VZ 2012 (§ 6 Abs. 13).

Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags v. 16.7.2015 (BGBl. I 2015, 1202; BStBl. I 2015, 566): Da die Bemessungsgrundlage für den SolZ nicht auf der Grundlage von § 51a berechnet wird, wurde § 3 Abs. 2a Satz 1 durch Art. 3 Nr. 1 und Art. 4 Nr. 1 im Wege einer Folgeänderung an die Anhebung der Kinderfreibeträge angepasst. Ferner entfällt die bisherige statische Verweisung durch die Streichung der Bezugnahme auf eine bestimmte Gesetzesfassung des § 40a Abs. 2. Für den VZ 2015 wird danach ein Kinderfreibetrag von 4.512 € und für die VZ ab 2016 ein Kinderfreibetrag von 4.608 € (StKlassen I, II und III) bzw. 2.256 €/2.304 € (StKlasse IV) bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage des SolZ berücksichtigt (§ 6 Abs. 14 und 15).

InvStRefG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 731): In § 1 Abs. 2 wird klargestellt, dass die Regelungen über die Beschränkung der Anrechenbarkeit der KapErtrSt bei der Festsetzung und Erhebung des SolZ keine Anwendung finden (§ 6 Abs. 16).

Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen v. 20.12.2016 – BEPS-UmsG (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5): In § 3 Abs. 2a Satz 1 wird durch Art. 10 Nr. 1 und Art. 11 Nr. 1 als Folgeänderung – erneut – die Anhebung der Kinderfreibeträge nachvollzogen. Für den VZ 2017 wird ein Kinderfreibetrag von 4.716 € und für die VZ ab 2018 ein Kinderfreibetrag von 4.788 € (StKlassen I, II und III) bzw. 2.358 €/2.394 € (StKlasse IV) bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage des SolZ berücksichtigt (§ 6 Abs. 17 und 18).

Gesetz zur steuerlichen Entlastung der Familien sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen (Familienentlastungsgesetz – FamEntlastG) v. 29.11.2018 (BGBl. I 2018, 2210; BStBl. I 2018, 1374): In § 3a Abs. 2a Satz 1 wird wiederum im Wege einer Folgeänderung durch Art. 4 Nr. 1 und Art. 5 Nr. 1 die Anhebung der Kinderfreibeträge nachvollzogen. Für den VZ 2019 wird ein Kinderfreibetrag von

4.980 € (StKlassen I, II und III) bzw. 2.490 € (StKlasse IV) und für die VZ ab 2020 von 5.172 € (StKlassen I, II und III) bzw. 2.586 € (StKlasse IV) bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage des SolZ berücksichtigt (§ 6 Abs. 19 und 20).

2. DSAnpUG-EU v. 20.11.2019 (BGBl. I 2019, 1626; BStBl. I 2019, 1308): Zur Anpassung an die VO (EU) 2016/679 v. 27.4.2016 (ABl. EU 2016 Nr. L 119, 1; ABl. EU 2016 Nr. L, 314, 72; ABl. EU 2016 Nr. L 127, 2 [DSGVO]) wurde durch Art. 72 Nr. 12 in § 1 Abs. 1 Satz 2 angefügt und die Regelung dahingehend ergänzt, dass bei der ESt, die im Wege des StAbzugs erhoben wird, die zu diesem Zweck verarbeiteten personenbezogenen Daten auch für die Erhebung des SolZ im Wege des StAbzugs verarbeitet werden dürfen. Die Änderung ist am Tag nach Verkündung des Gesetzes (20.11.2019) in Kraft getreten (Art. 155 2. DSAnpUG-EU).

Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 v. 10.12.2019 (BGBl. I 2019, 2115; BStBl. I 2020, 15): Durch Art. 1 Nr. 1 wurde die Freigrenze in § 3 Abs. 3 bis 5 SolZG aufgehoben und die Folgerungen für das Besteuerungsverfahren angepasst. Art. 1 Nr. 2 regelt Folgeänderungen für die Milderungszone und sonstige Bezüge. Damit werden 90% der StPfl. vollständig und rund 6,5% der StPfl. in der Milderungszone teilweise vom SolZ entlastet. Durch Art. 1 Nr. 3 wurde die Anwendungsregelung des § 6 SolZG um Abs. 21 ergänzt. Wegen der Anwendungsregelung in § 6 Abs. 21 SolZG waren die Neuregelungen erstmals ab dem VZ 2021 und für den LStAbzug ab dem Kj. 2021 anzuwenden.

2. FamEntlastG v. 1.12.2020 (BGBl. I 2020, 2616; BStBl. I 2020, 1347): Durch Art. 4 Nr. 1 wurden die Beträge in § 3 Abs. 2a Satz 1 SolZG als Folgeänderung an die geänderten Freibeträge für Kinder angepasst. Durch Art. 4 Nr. 2 wurde die Anwendungsregelung des § 6 SolZG um Abs. 22 ergänzt. Wegen der Anwendungsregelung in § 6 Abs. 22 SolZG fanden die Neuregelungen erstmals im VZ 2021 und für den LStAbzug ab dem Kj. 2021 Anwendung.

InfAusG v. 8.12.2022 (BGBl. I 2022, 2230; BStBl. I 2023, 3): Anstelle einer erneuten Anpassung der Beträge in § 3 Abs. 2a Satz 1 SolZG an die geänderten Freibeträge für Kinder wurde durch Art. 4 Nr. 1 ein dynamischer Verweis auf die Freibeträge für Kinder eingeführt. Damit sollen die stetig erforderlichen Anpassungen aufgrund reiner Betragsänderungen vermieden werden. Durch Art. 4 Nr. 2 wurde die Anwendungsregelung um Abs. 23 ergänzt. Danach ist der dynamische Verweis in Abs. 2a Satz 1 SolZG erstmals ab 2023 anzuwenden. Darüber hinaus wurde die Freigrenze, bis zu der kein SolZ anfällt, aufgehoben und die Beträge für den LStAbzug in Abs. 3 bis 5 entsprechend erhöht. Nach § 6 Abs. 23 SolZ finden die neuen Grenzen für den VZ 2023 Anwendung. Durch Art. 5 wurde die Freigrenze erneut aufgehoben und die sich daraus für den LStAbzug ergebenden Beträge in Abs. 3 bis 5 fortgeschrieben. Die Anwendungsregelung wurde durch Art. 5 Nr. 2 um Abs. 24 ergänzt, der die Anwendung der ab 2024 angehobenen Freigrenze regelt.

3. Bedeutung des SolZG

3

Gesetzeszweck: Nach der Gesetzesbegründung des FKPG (BTDrucks. 12/4401) hält der Gesetzgeber ein solidarisches finanzielles Opfer aller Bevölkerungsgruppen in Form des SolZ für erforderlich, um die mit dem FKPG verbundenen Ziele zu erreichen, nämlich die dauerhafte Finanzierung des Aufholprozesses in den neuen Bundesländern, die Bewältigung der Erblastschulden der sozialistischen Herrschaft in der ehemaligen DDR, die gerechte Verteilung der daraus resultierenden Finanzierungslasten auf die öffentlichen Haushalte und die Konsolidierung

der öffentlichen Haushalte als Grundlage einer gesunden wirtschaftlichen Entwicklung.

Insbesondere das Ziel der allgemeinen Konsolidierung und die von vornherein fehlende Befristung sowie die nicht im Gesetz zum Ausdruck kommende Zweckbeschränkung zeigen, dass sich die Finanzierungsfunktion nicht allein auf den „Aufbau Ost“ bezieht, sondern der SolZ darüber hinaus – wie schon der SolZ 1991 (vgl. BTDrucks. 12/220) – auch der Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs dient (vgl. auch *Kirchhof*, DB 2021, 1039). Daran hat sich auch mit der teilweisen Rückführung ab dem VZ 2021 nichts geändert.

Wirtschaftliche Bedeutung: Für den Bundeshaushalt hat der SolZ in der Vergangenheit stets eine große Bedeutung gehabt. Das Aufkommen betrug im letzten Jahr vor der teilweisen Rückführung rund 18,7 Mrd. € (Quelle: statista.com). Mit der Rückführung ab dem VZ 2021 hat sich das Aufkommen nach der aktuellen Steuerschätzung vom Mai 2023 (Quelle: BMF) im Jahr 2022 auf rund 12 Mrd. € vermindert. Ausgehend von der Annahme, dass mit der Rückführung des SolZ rund 90 % der Stpfl. vollständig und 6,5 % der Stpfl. innerhalb der Milderungszone teilweise entlastet werden, bedeutet dies, dass das verbleibende Aufkommen von rund 13,5 % der Stpfl. erwirtschaftet wird. Damit wird noch offensichtlicher, dass sich die Erhebung des SolZ für die Stpfl., die nicht entlastet werden, wie eine StErhöhung auswirkt. Entgegen den Beteuerungen der Politik stammt das Aufkommen aus dem SolZ auch nach der Teilrückführung zum großen Teil aus mittleren Einkommensschichten und insbes. auch weiterhin aus ArbN-Einkommen, denn der SolZ wird weiterhin schon in einem Bereich erhoben, den auch ArbN nicht selten erreichen, für die die Bezeichnung „Spitzenverdiener“ nur schwer vertretbar erscheint. Dies macht den SolZ weiterhin rechtspolitisch und verfassungsrechtlich fragwürdig.

Verhältnis zur KapErtrSt: Die fortgeltende Privilegierung der Einkünfte aus Kapitalvermögen durch die im Vergleich zur Regelbesteuerung niedrige StBelastung durch die Abgeltungswirkung der KapErtrSt lässt sich mit dem im SolZG angesprochenen Solidaritätsgedanken wenig in Einklang bringen, auch wenn der SolZ auf die KapErtrSt weiterhin erhoben wird. Wirtschaftlich hat die Beibehaltung des SolZ im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen zur Folge, dass es im Vergleich zu einer Veranlagung zu Mehrbelastungen kommen kann. Damit kann die Neigung der Stpfl. steigen, zur Vermeidung der Belastung mit SolZ eine Veranlagung (Günstigerprüfung) zu wählen, wenn zB (geringe) Renteneinkünfte und Kapitaleinkünfte vorhanden sind (*Broer*, DB 2019, 2641).

Verhältnis zur Pauschalierung des LSt: Im Bereich der LStPauschalierung (§§ 40, 40a und 40b) hat das Gesetz zur Rückführung des SolZ keine Entlastung gebracht. Weiterhin ist SolZ auf die pauschale LSt zu entrichten. Dies ist rechtssystematisch nicht folgerichtig, weil die pauschale LSt primär an den Arbeitslohn des ArbN, der originärer Schuldner der Steuer ist, anknüpft. Sie entsteht oft bei ArbN, die – würde der Arbeitslohn in die Veranlagung einbezogen – in die neue Nullzone fielen. Dies gilt vor allem bei der Pauschalierung der LSt für geringfügig und kurzfristig beschäftigte ArbN. Damit findet der SolZ auf pauschale LSt seine Rechtfertigung allein darin, dass die Steuerlast den ArbN nicht trifft, weil die pauschale LSt vom ArbG übernommen wird, auch wenn die pauschale LSt keine „Unternehmenssteuer eigener Art“ ist (vgl. § 40 Anm. 52).

4. Verfassungsmäßigkeit des SolZG

3a

a) Diskussion um die Verfassungsmäßigkeit

Mit der teilweisen Rückführung des SolZ ist die Diskussion um die Verfassungswidrigkeit, insbes. im Hinblick auf die Fortführung für nur einen Teil der Stpfl., zusätzlich belebt worden. Jedenfalls ab dem VZ 2020 ist die weitere Erhebung verfassungswidrig.

b) Verfassungsrechtliche Beurteilung bis Veranlagungszeitraum 2019

3b

Die gegen das SolZG 1991 erhobenen verfassungsrechtl. Bedenken haben der BFH (BFH v. 25.6.1992 – IV R 9/92, BStBl. II 1992, 702; BFH v. 28.2.1996 – XI R 83, 84/94, BFH/NV 1996, 712) und das BVerfG (BVerfG v. 19.11.1999 – 1 BvR 1167/96, NJW 1999, 797) nicht geteilt.

SolZG 1995: Die Erhebung des SolZG jedenfalls bis zum VZ 2019 ist verfassungsrechtl. zulässig. Während der Laufzeit des Solidarpakts II und der Sonderbedarfs-ergänzungszuweisungen bis zum Jahr 2019 ist der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers noch nicht überschritten.

Stand der Rechtsprechung: Der BFH hält die Fortgeltung des SolZ jedenfalls bis zum VZ 2007 für verfassungsgemäß (BFH v. 21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43, VZ 2007; BFH v. 21.7.2011 – II R 50/09, BFH/NV 2011, 1655, VZ 2005). Das BVerfG hat gegen die Entsch. des BFH gerichtete Verfassungsbeschwerden nicht zur Entsch. angenommen (BVerfG v. 10.6.2013 – 2 BvR 2121/11, 2 BvR 1942/11, nv.; BVerfG v. 11.2.2008 – 2 BvR 1708/06, DStZ 2008, 229, für 2002). Eine Vorlage des BFH (BFH v. 10.8.2011 – I R 39/10, BStBl. II 2012, 603), die allerdings die Verfassungsmäßigkeit des § 3 SolZG in Bezug auf KStGuthaben betraf, hat das BVerfG als unzulässig angesehen (BVerfG v. 27.10.2021 – 2 BvL 12/11, DStR 2021, 2888). In einer den VZ 2014 betreffenden Entsch. zur Einbeziehung eines Nachversteuerungsbetrags nach § 34a Abs. 4 EStG hat der BFH die Frage der Verfassungsmäßigkeit des SolZ nicht angesprochen (BFH v. 10.11.2020 – IX R 34/18, BStBl. II 2021, 455). Insgesamt lässt sich den Entsch. des BFH (BFH v. 21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43; BFH v. 21.7.2011 – II R 50/09, BFH/NV 2011, 1655; BFH v. 15.6.2016 – II B 91/15, BStBl. II 2016, 1759; BFH v. 14.11.2018 – II R 64/15, BFH/NV 2019, 340; wohl auch BFH v. 10.11.2020 – IX R 34/18, BStBl. II 2021, 455) – wenn auch teils nur als obiter dictum – entnehmen, dass der BFH jedenfalls während der Laufzeit des sog. Solidarpakts II und der Sonderbedarfs-ergänzungszuweisungen bis zum Jahr 2019 keine Bedenken gegen die Fortführung des SolZ hat.

- ▶ *Für die Veranlagungszeiträume 2020 und 2021* hat der BFH an seiner Ansicht, dass der SolZ (noch) nicht verfassungswidrig ist, festgehalten (BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351; zur Kritik s. Anm. 3c) und deshalb auf eine Vorlage an das BVerfG verzichtet. Damit dürfte aber noch keine endgültige Klarheit für die VZ ab 2020 geschaffen sein, da noch weitere Verfahren anhängig sind.
- ▶ *Anhängige Verfahren:* Noch anhängig ist beim BFH eine weitere – vom FG Ba.-Württ. zugelassene – Revision (FG Ba.-Württ. v. 16.5.2022 – 10 K 1693/21, EFG 2022, 1397, Rev. Az. BFH IX R 9/22), die ebenfalls die VZ 2020 und 2021 betrifft. Auch das FG Ba.-Württ. hält die Fortführung des SolZ für unbedenklich. Da das Verfahren die gleichen VZ betrifft, über die der BFH mit seinem Urt. v. 17.1.2023 (BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351) entschie-

den hat, dürften die Erfolgsaussichten der Revision gering sein. Nachdem das BVerfG einen ebenfalls 2007 betreffenden (ersten) Vorlagebeschluss des Nds. FG (Nds. FG v. 25.11.2009 – 7 K 143/08, EFG 2010, 1071) als unzulässig verworfen hat (BVerfG v. 8.9.2010 – 2 BvL 3/10, BFH/NV 2010, 2217), geht das Nds. FG in einem den gleichen Streitfall betreffenden (zweiten) Vorlagebeschluss (Nds. FG v. 21.8.2013 – 7 K 143/08, DStRE 2014, 534, Az. BVerfG 2 BvL 6/14) erneut mit anderer Begr. von der Verfassungswidrigkeit aus. Über die Vorlage hat das BVerfG noch nicht entschieden. Ebenfalls noch beim BVerfG anhängig ist eine Verfassungsbeschwerde mehrerer Bundestagsabgeordneter, die sich gegen die Fortführung des SolZ ab dem VZ 2020 wenden (Az. BVerfG 2 BvR 1505/20).

3c c) Verfassungsrechtliche Beurteilung ab Veranlagungszeitraum 2020

Erhebung des SolZ seit dem Veranlagungszeitraum 2020 verfassungsrechtlich bedenklich: Entgegen der Ansicht des BFH (BFH v. 23.1.2023 – IX R 15/20, DB 2023, 295) bestehen gegen die Fortführung des SolZ seit dem VZ 2020 verfassungsrechtl. Bedenken, die einer Klärung durch das BVerfG bedürfen.

Keine Gemeinwohlgründe für die Erhebung des SolZ ab Veranlagungszeitraum 2020: Die Rechtfertigung des SolZ lässt sich aus einer Unterfinanzierung der „neuen“ Länder in den aktuellen Haushaltsjahren nicht mehr ableiten (vgl. *Kube*, DStR 2017, 1792; *Hoch*, DStR 2018, 2410). Dies gilt auch im Hinblick darauf, dass auch die Haushaltskonsolidierung – ohne Beschränkung auf den „Aufbau-Ost“ – eines der Ziele des SolZ ist. Maßgeblich ist, dass der ursprüngliche Zweck des SolZ, ein „Sonderopfer“ für den „Aufbau-Ost“ zu erbringen, aufgrund der erheblichen Haushaltsbelastungen infolge der Weltwirtschaftskrise 2008/2009 und der EU-weiten Staatsschuldenkrise und der trotz verstetigt hoher Steuereinnahmen fortdauernden Verschuldung auch sog. alter Bundesländer in den Hintergrund getreten ist. Damit greifen – auch wenn im Gesetz eine Aufkommensbindung nicht festgeschrieben ist (vgl. *Kube*, DStR 2017, 1792) – die ursprünglichen Gemeinwohlgründe zur Rechtfertigung des SolZ nicht mehr. Eine andere Beurteilung ist auch dadurch nicht geboten, dass – worauf der BFH abstellt (BFH v. 23.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351) – der bis zum Jahr 2016 entstandene Finanzbedarf und das daraus resultierende und vom Bund übernommene Defizit der Treuhandanstalt durch das Aufkommen aus dem SolZ nicht ausgeglichen werden konnte. Die „Nachfinanzierung“ eines übernommenen Defizits lässt sich mit dem Gemeinwohlgrund „Aufbau-Ost“ nicht mehr rechtfertigen. Sofern man gleichwohl noch laufend entstehenden Sonderbedarf annehmen wollte, ist zusätzlich in Betracht zu ziehen, dass ab 2020 eine Novellierung des bundesstaatlichen Länderfinanzausgleichs erfolgt ist. Zusätzlicher Finanzbedarf der „neuen“ Länder hätte in diesem Rahmen ausgeglichen werden können, also im Rahmen der herkömmlichen finanzverfassungsrechtl. Regelungen.

Verweis auf Generationenaufgabe kein Rechtfertigungsgrund: Auch der BFH geht davon aus, dass eine Ergänzungsabgabe vorübergehender Natur sein muss, sieht aber den Endzeitpunkt aufgrund der Annahme einer „Generationenaufgabe“ noch nicht als erreicht an. Der Mehrbedarf könne sich auch auf einen Zeitraum von bis zu 30 Jahren erstrecken. Erst dann sei eine Prüfung der weiteren Rechtfertigung vorzunehmen. Ungeachtet dessen, dass der BFH von bis zu 30 Jahren spricht und sich damit nicht näher festlegt, erscheint der genannte 30-Jahres-Zeit-

raum trotz des Hinweises auf einen demografischen Generationenabstand eher willkürlich gewählt als sachlich-juristisch unterlegt. Folgerichtig spricht der BFH selbst von einem weiten zeitlichen Spielraum. Ob der Hinweis auf die noch nicht abgeschlossene Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse in den alten und neuen Bundesländern tragfähig ist, ist zweifelhaft. Er ist retrospektiv geprägt und berücksichtigt nicht, dass während der „Generationenaufgabe Deutsche Einheit“ neue, diese überholende Entwicklungen mit anderen – ebenfalls kostenintensiven und „generationenübergreifenden“ – Folgen politischer Entsch. eingetreten sind. Vielerorts sind die Folgen eines Strukturwandels spürbarer als die Unterschiedlichkeit der Lebensverhältnisse in den alten und neuen Bundesländern. Der vermeintlich „weite“ Spielraum dürfte sich bei einer Gesamtschau der bundesweiten Lebensverhältnisse jedenfalls erheblich verkleinert haben.

Geht man mangels Rechtfertigungsgrunds von einer Verfassungswidrigkeit der Erhebung des SolZ über 2019 hinaus aus, ist auch für das teilweise Beibehalten für sog. Spitzen- oder Besserverdienende ab dem VZ 2021 kein Raum.

d) Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags

3d

Die Beibehaltung des Zuschlags für nur eine vergleichsweise kleine Gruppe von Stpfl. (vgl. *Hoch*, DStR 2018, 2410) genügt verfassungsrechtl. Anforderungen an die Erhebung einer an einen bestimmten Finanzierungszweck geknüpften Ergänzungsabgabe nicht. Die Gründe, die den Gesetzgeber und wohl auch den BFH trotz der im Gesetzgebungsverfahren geäußerten verfassungsrechtl. Bedenken (vgl. *Hoch*, DStR 2018, 2410; Anhörung des FinAussch. v. 4.11.2019, Protokoll-Nr. 19/57) zur Rechtfertigung einer teilweisen Rückführung bewogen haben (BTDrucks. 19/14103, 9 ff.), überzeugen nicht.

Zusätzlicher Finanzbedarf: Ohne tragfähige Begr. „geht die Bundesregierung davon aus, dass es weiterhin einen wiedervereinigungsbedingten zusätzlichen Finanzbedarf gibt“. Dazu führt die Gesetzesbegründung einige Beispiele auf, die den Finanzbedarf auslösen sollen, und bemüht ferner Bedarf für „andere überproportionale Leistungen ... an die ostdeutschen Bundesländer, der durch den fortgeführten Teil der Ergänzungsabgabe nicht vollständig gedeckt“ sei. Weiter heißt es: „Wegen der aktuell weiterhin bestehenden Lasten des Bundes aus der Wiedervereinigung wird der Solidaritätszuschlag nur teilweise zurückgeführt.“ Dies reicht zur verfassungsrechtl. Rechtfertigung nicht aus, weil die gesetzgeberische Unterstellung des Mehrbedarfs nicht konkretisiert und mit Zahlen und Berechnungen unterlegt wird. Der bloße Hinweis auf die Deckung eines allgemeinen Finanzbedarfs reicht für die Begr. einer Ergänzungsabgabe nicht aus (vgl. Nachweise bei *Hoch*, DStR 2018, 2410). Dieser Maßstab ist auch bei einer wesentlichen Änderung, wie sie durch das Gesetz zur teilweisen Rückführung des SolZ erfolgt ist, anzuwenden. Insoweit besteht gerade für das besondere Finanzierungsinstrument der Ergänzungsabgabe kein besonders weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. Damit korrespondiert, dass – entgegen der Annahme des BFH – ein erhöhtes Begründungserfordernis besteht, das über eine nur in sich schlüssige, aber nicht substantiierte Begr. hinausgeht. Es darf insbes. nicht zugunsten der neuen Bundesländer ein finanzieller Mehrbedarf unterstellt werden, ohne die Lage im übrigen Bundesgebiet mit in den Blick zu nehmen. Auch wenn grds. weder eine zweckwidrige Verwendung von Einnahmen aus einer rechtmäßig eingeführten Ergänzungsabgabe noch deren fehlende Befristung die Abgabe verfassungswidrig machen

(BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BStBl. II 1972, 408), führt eine Änderung der bei der Einf. maßgebenden Verhältnisse dazu, dass die zunächst verfassungsgemäße Erhebung des SolZ in die Verfassungswidrigkeit hineingewachsen ist. Zwar soll es nach der Gesetzesbegründung an einer grundlegenden Änderung der Verhältnisse fehlen. Dem ist indes nicht zu folgen, denn die in der Gesetzesbegründung angesprochene „angemessene Finanzausstattung“ fehlt heute vielfach vor allem in den sog. alten Bundesländern (vgl. nur Rheinische Post v. 14.1.2020) und strukturschwache Gebiete gibt es nicht nur in den „neuen Ländern“.

Stärkung der Arbeitsanreize, Kaufkraft und Binnenkonjunktur: Ebenfalls nicht zur Rechtfertigung geeignet ist die in Gesetzesbegründung angeführte Annahme, die Konsumquote bei geringen und mittleren Einkommen sei deutlich höher als bei Spitzenverdienern, die bei einem Wegfall des SolZ verfügbares zusätzliches Nettoeinkommen ganz überwiegend in ihre Ersparnisse einfließen lassen und damit nur ihr Vermögen erhöhen würden. Aus diesem Begründungsansatz wird deutlich, dass sich der SolZ von dem namensgebenden Element einer „solidarischen“ Abgabe für den Aufbau Ost zu einer Sonderabgabe für geschätzt 10 % der Zahler, die als „Spitzenverdiener“ bezeichnet werden, gewandelt hat. Zudem werden vielfach kleine und mittelständische Unternehmen in Anspruch genommen. Der damit geänderte Zuschnitt der Steuerlastträger und die damit nur noch einen Teil der Stpfl. Treffende Belastungswirkung hätte einer vertieften Begr. Bedurft, warum ein besonderer Bedarf für diese Sonderbelastung besteht, der nicht im Rahmen der Finanzierungsmöglichkeiten des allgemeinen Finanzbedarfs hätte gedeckt werden können. Diese Begr. Fehlt. Dies gilt umso mehr, als die beabsichtigte Wirkung – die zusätzliche Belastung der vermeintlichen Spitzenverdiener – durch eine anderes, geeignetes und verhältnismäßiges Mittel, nämlich eine Anhebung des Spitzensteuersatzes hätte erreicht werden können.

Verfassungswidriger Formmissbrauch: Das Ges. zur Rückführung des SolZ ist zudem wegen eines Verstoßes gegen Art. 105 Abs. 3 GG iVm. Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG als „verkappte“ Änderung des EstTarifs nicht verfassungsgemäß. Die Beibehaltung des SolZ für einen Teil der Stpfl. Dient weniger der Fortführung des sog. Aufbau-Ost, sondern einer Umverteilung durch die Änderung der Lastenverteilung im Rahmen der Einkommensbesteuerung. Der SolZ wirkt für den verbliebenen Teil der Stpfl. Wie eine Erhöhung des EstSatzes, die an sich durch eine Änderung des StTarifs, etwa in Gestalt der Anhebung des Spitzensteuersatzes, hätte erfolgen können. Eine Änderung der Est hätte eine Mitwirkung des Brat erfordert (von Schweinitz, DB 2019, 2257 mwN), die mit der Änderung des SolZ umgangen wurde.

Austausch des Belastungsgrunds unzulässig: Weder die unbestreitbaren finanziellen Mehrbelastungen der öffentlichen Haushalte durch die Corona-Pandemie und nunmehr auch durch den Ukraine-Krieg sowie durch die Aufrüstung der Bundeswehr können den SolZ vor dem Verdikt der Verfassungswidrigkeit „retten“ und aus neuen haushalterischen Gründen rechtfertigen (aA FG Nürnberg. V. 29.7.2020 – 3 K 1098/19, EFG 2020, 1771, offengelassen von BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351; FG Ba.-Württ. V. 16.5.2022 – 10 K 1693/21, EFG 2022, 1397, Rev. Az. BFH IX R 9/22). Zwar weist das BVerfG (BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BStBl. II 1972, 411) und ihm im Ansatz folgend der BFH (BFH v. 21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43) darauf hin, dass neue Aufgaben, für deren Erfüllung die bei der allgemeinen Verteilung des Steueraufkommens zur Verfügung stehenden Mittel nicht ausreichen, auch die Fortführung einer bereits bestehenden

Ergänzungsabgabe rechtfertigen können. Diese Rspr. ist auf den SolZ nicht übertragbar. Anders als die Ergänzungsabgabe des Jahres 1967, die durch das ErgänzungsabgabeG (Art. 1 des Ges. zur Verwirklichung der mehrjährigen Finanzplanung des Bundes, I. Teil – Zweites SteueränderungG 1967 v. 21.12.1967, BGBl. I 1967, 1254; s. Dok. EStG Anm. 285) zur Deckung allgemeinen Finanzbedarfs eingeführt wurde, stellt sowohl die ursprüngliche Gesetzbegründung als auch die Begr. zur Teilrückführung einen Zusammenhang der Erhebung des SolZ mit den sog. Einheitslasten her. Damit hat der Gesetzgeber bis in die jüngste Zeit hinein im Rahmen seiner gesetzgeberischen Entsch. einen bestimmten Sachzusammenhang zur Rechtfertigung der Abgabe hergestellt und damit in seinen Gestaltungsrahmen und die Willensbildung aufgenommen. Davon ausgehend ist auch bei Annahme eines grds. weiten Gestaltungsspielraums eine Umwidmung nicht möglich. Dies gilt ungeachtet dessen, dass die Einnahmen aus dem SolZ auch schon bislang – jedenfalls in großem Umfang – zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs eingesetzt wurden. Diese Praxis kann nicht als Rechtfertigung dienen, den Zweck vollständig zu wechseln. Hinzu kommt, dass – anders als 1967 – erhöhter Finanzbedarf in der jüngeren Vergangenheit stets durch eine höhere Verschuldung oder durch Schaffung von sog. Sondervermögen ausgeglichen wird. Dass es dem Gesetzgeber ggf. möglich wäre, einen neuen „Pandemiezuschlag“ oder eine andere Ergänzungsabgabe zu schaffen, rechtfertigt eine Umwidmung nicht. Insoweit ist der gesetzgeberische Gestaltungsspielraum beschränkt, weil ansonsten die grds. erforderliche parlamentarische Befassung bei der Findung neuer Steuern unterlaufen werden könnte.

e) Aussetzung der Vollziehung

3e

Rechtslage bis Veranlagungszeitraum 2019: Eine Aussetzung der Vollziehung der festgesetzten SolZBeträge kommt auch angesichts noch anhängiger Verfahren nicht in Betracht. Der BFH geht – jedenfalls bis zum VZ 2019 zu Recht – davon aus, dass das öffentliche Interesse am Vollzug des SolZ das Einzelinteresse der Stpfl. an einer Aussetzung der Vollziehung überwiegt. Dies folgt schon daraus, dass keine überwiegende Wahrscheinlichkeit für die Verfassungswidrigkeit besteht. Gegebenenfalls noch fortbestehende Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit reichen zu einem Überwiegen des Aussetzungsinteresses nicht aus, weil wegen der geringen Erfolgsaussichten das im Interesse einer geordneten Haushaltsführung bestehende Vollzugsinteresse überwiegt. Insoweit ist es dem Stpfl. zumutbar, die idR nicht übermäßig hohen Belastungen zu tragen (BFH v. 15.6.2016 – II B 91/15, BStBl. II 2016, 1759).

Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2020: Für VZ ab 2020 überwiegt jedoch das Vollzugsinteresse des Fiskus das Aussetzungsinteresse des Stpfl. auch unter Einbeziehung des öffentlichen Interesses an einer geordneten Haushaltsführung nicht mehr ohne Weiteres (aA FG Nürnberg v. 16.9.2020 – 3 V 452/20, EFG 2021, 1, rkr.). Zwar ändert sich wenig an der vergleichsweise geringen individuellen Belastung des Stpfl. Auch das Interesse des Haushaltsgesetzgebers am zwar verminderten, aber immer noch hohen StAufkommen aus dem SolZ ist – auch durch die zusätzlichen Haushaltbelastungen durch Pandemie und Ukraine-Krieg noch ungebrochen. Soweit der Fiskus zusätzliche Lasten in sog. Sondervermögen auslagert, können diese bei der Beurteilung des Bedürfnisses einer geordneten Haushaltsführung nicht einbezogen werden. Allerdings ist bei der Interessenabwägung wegen der geänderten rechtl. Rahmenbedingungen (Neuregelung des Finanzausgleichs, Ende

des Solidarpakts) die Wahrscheinlichkeit, dass die Fortführung des SolZ verfassungsrechtl. Anforderungen nicht mehr entspricht, gegenüber den vorherigen VZ erhöht – und zwar ungeachtet dessen, dass mit der Entsch. des BFH v. 23.1.2023 (BFH v. 23.1.2023 – IX R 15/20, BStBl. II 2023, 351) eine erste höchstrichterliche Entsch. für die VZ 2020 und 2021 vorliegt, die nicht von einer Verfassungswidrigkeit ausgeht. Für den Vollzug eines mit hoher Wahrscheinlichkeit verfassungswidrigen StEingriffs kann aber uE auch bei geringfügigeren individuellen Belastungen kein überwiegendes öffentliches Interesse angenommen werden. Allein der Geltungsanspruch einer (noch) nicht für verfassungswidrig erklärten Norm kann uE das Vollzugsinteresse nicht rechtfertigen. Gleichwohl dürfte jedenfalls für die VZ 2020 und 2021 in der Praxis nicht von einer eindeutig verfassungs- und rechtswidrigen Erhebung des SolZ auszugehen sein, so dass ohne weitere Abwägungserwägungen nicht von einem überwiegenden Aussetzungsinteresse ausgegangen werden kann (vgl. *Birkenfeld* in *HHSp.*, § 69 FGO Rz. 56 [5/2019]; *Wagner*, FS Kruse, 2001, 735 [751 ff.]; zum Streitstand *Bartone* in *Kühn/von Wedelstädt*, 22. Aufl. 2018, § 69 FGO Rz. 15): Deshalb bedarf es auch für die VZ ab 2020 erneut der Entsch., ob im Widerstreit mit dem Interesse an der Haushaltsführung immer noch ein überwiegendes Vollzugsinteresse festzustellen ist, auch wenn das Aufkommen aus dem SolZ mit rund 12 Mrd. € (2022) deutlich geringer ist als vor der teilweisen Rückführung.

3f f) Verfassungswidrige Einzelregelung in § 3 SolZG

Der BFH hält § 3 SolZG für verfassungswidrig, soweit in den Fällen eines Auszahlungsguthabens nach § 37 Abs. 5 KStG eine Anrechnung des auf das Guthaben entfallenden SolZ gesetzlich nicht vorgesehen ist (Vorlagebeschluss BFH v. 10.8.2011 – I R 39/10, BStBl. II 2012, 603, Az. BVerfG 2 BvL 12/11). Eine Entsch. des BVerfG ist dazu in der Sache nicht ergangen, da das BVerfG die Vorlage des BFH als unzulässig angesehen hat (BVerfG v. 27.10.2021 – 2 BvL 12/11, DStR 2021, 2888). Das Verfahren ist nunmehr erneut beim BFH anhängig (Az. BFH I R 49/21).

4 5. Geltungsbereich des SolZG

Sachlicher Geltungsbereich: Der SolZ wird auf die im Gesetz (§ 1 Abs. 1) genannten Steuern erhoben, also auf die KSt und die ESt. Auf andere Steuerarten findet das SolZG keine Anwendung. Die LSt und die KapErtrSt sind keine eigenen Steuerarten, sondern lediglich Erhebungsformen der ESt.

Persönlicher Geltungsbereich: Da der SolZ ausschließlich an die Höhe der Maßstabsteuern anknüpft, sind persönliche Besteuerungsmerkmale nur mittelbar von Bedeutung, soweit sie die Höhe der Maßstabsteuer beeinflussen. Dies betrifft nur estpfl. Personen, für die § 3 Abs. 3–5 personenbezogene Modifikationen der Maßstabsteuern enthält (s. Anm. 17).

5 Einstweilen frei.

6 6. Verfahrensfragen zum SolZG

Festsetzung des Solidaritätszuschlags: Auch wenn der SolZ als „Ergänzungsabgabe“ (§ 1 SolZG) bezeichnet ist, handelt es sich um eine Steuer iSd. § 3 Abs. 1 AO

(vgl. BFH v. 28.2.1996 – XI R 83, 84/94, BFH/NV 1996, 712). Dies hat zur Folge, dass die Vorschriften der AO über die StFestsetzung (§§ 155 ff. AO) Anwendung finden und der SolZ durch StBescheid festzusetzen ist. Die StFestsetzung erfolgt regelmäßig äußerlich zusammengefasst mit der Festsetzung der Maßstabsteuer. Gegen die Festsetzung des SolZ ist demnach der Einspruch und nachfolgend die Anfechtungsklage gegeben.

Keine Anwendung des § 51a EStG: Seit dem VZ 2001 findet § 51a EStG auf den SolZ keine Anwendung mehr. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage richtet sich ausschließlich nach den Vorschriften des SolZG.

Säumnisfolgen, Zinsen: Da es sich beim SolZ um eine Steuer handelt, entstehen bei nicht rechtzeitiger Steuerentrichtung Säumniszuschläge (§ 240 AO). Ferner kommen die Verzinsungstatbestände der §§ 234 bis 237 AO zur Anwendung (BFH v. 3.5.2017 – II B 110/16, BFH/NV 2017, 1012, zu Hinterziehungszinsen nach § 235 AO). Hingegen fallen Vollverzinsungszinsen nach § 233a AO nicht an, da der SolZ nicht in der Aufzählung des § 233a Abs. 1 AO erwähnt ist (vgl. BFH v. 23.2.2007 – IX B 242/06, BFH/NV 2007, 1073; *Loose in Tipke/Kruse*, § 233a AO Rz. 12 [4/2019]; *Wagner in Kühn/von Wedelstädt*, 22. Aufl. 2018, § 233a AO Rz. 3) und das SolZG selbst nicht auf § 233a AO verweist.

Verjährung: Die Festsetzungsfrist für den SolZ beträgt vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO). Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kj., in dem der SolZ entstanden ist (§ 170 Abs. 1 AO). Ein abweichender Beginn der Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 AO kommt nicht in Betracht, da für den SolZ keine StErklärung abzugeben ist. Dementsprechend würde die Festsetzungsfrist für den SolZ regelmäßig vor der der Maßstabsteuern ablaufen, da die StErklärungen bezüglich dieser Steuern stets frühestens im Jahr nach der Entstehung eingereicht werden. Dem wirkt die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 AO entgegen, da die Festsetzungsfrist für einen Folgebescheid nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids endet. In der Praxis wird es also kaum zu einer gesonderten Verjährung des SolZ kommen.

Einstweilen frei.

7–9

II. Erhebung des Solidaritätszuschlags (§ 1 SolZG)

10

Ergänzungsabgabe: Nach Abs. 1 wird der SolZ als Zuschlag zur ESt und KSt erhoben, auf andere Steuerarten nicht. Es handelt sich beim SolZ um eine Ergänzungsabgabe und damit um eine neben der ESt bzw. KSt zu erhebende Steuer vom Einkommen (BFH v. 28.2.1996 – XI R 83, 84/94, BFH/NV 1996, 712). Das Aufkommen aus der Ergänzungsabgabe steht nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG allein dem Bund zu. Deshalb bedurften weder die Einf. des SolZG noch spätere Änderungen einer Zustimmung des BRat (Art. 105 Abs. 2 und 3 GG; vgl. auch BFH v. 28.2.1996 – XI R 83, 84/94, BFH/NV 1996, 712).

Entsprechende Anwendung des EStG und KStG: Die Vorschriften über die Festsetzung und Erhebung des EStG und des KStG auf die Festsetzung und Erhebung des SolZG sind nach § 1 Abs. 2 Satz 1 SolZG entsprechend anzuwenden. Die Regelung ist § 51a Abs. 1 Satz 1 EStG entlehnt. Sie soll sicherstellen, dass sich Änderungen bei den Regelungen über die Maßstabsteuern auch für den SolZ auswirken.

Befugnis zur Datenverarbeitung: Die Einfügung von Abs. 1 Satz 2 dient der Anpassung an Unionsrecht (Art. 6 Abs. 4 der VO [EU] 2016/679). Mit der Ergänzung wird sichergestellt, dass die zum Zweck der Erhebung der ESt oder KSt im Wege des StAbzugs erhobenen personenbezogenen Daten wie bisher auch für die Erhebung des SolZ verarbeitet werden dürfen (BTDrucks. 19/4674, 294).

Keine Anrechnungsbeschränkung nach § 36a EStG: Die Anrechnungsbeschränkung des § 36a EStG ist von der entsprechenden Anwendung ausgenommen. Der SolZ bleibt auch dann anrechenbar, wenn die KapErtrSt iHv. 15 % der Kapitalerträge nicht anrechenbar ist. Damit wird die effektive StBelastung von Steuerinländern auf 15 % begrenzt; sie sollen nicht schlechter gestellt werden als Steuerausländer, bei denen die DBA einen Quellensteuerhöchstsatz von 15 % vorsehen. Zugleich soll an die Aufkommensregelung des § 5 SolZG angeknüpft werden (BTDrucks. 18/8739, 119).

Entsprechende Abgeltungswirkung des Steuerabzugs: § 1 Abs. 3 SolZG entspricht § 51a Abs. 3 EStG. Soweit einem StAbzug auf Einkünfte, die auch dem SolZ unterliegen, Abgeltungswirkung zukommt, erstreckt sich die Abgeltungswirkung auch auf den SolZ. Voraussetzung ist also, dass die KSt oder ESt mit Abgeltungswirkung, zB durch Abzug an der Quelle, erhoben wird (vgl. auch § 51a EStG Anm. 41). Bedeutung hat dies zB

- beim StAbzug bei Kapitalerträgen, wenn die ESt als Abgeltungsteuer erhoben wird und keine Veranlagung des Stpfl. durchgeführt wird (§ 43 Abs. 5 EStG),
- beim StAbzug vom Arbeitslohn, sofern keine Pflichtveranlagung des ArbN erfolgt oder der Stpfl. von der Möglichkeit einer Antragsveranlagung keinen Gebrauch macht (§ 46 Abs. 2 Nr. 8 iVm. § 46 Abs. 4 EStG),
- bei beschränkt Stpfl., deren Einkünfte dem StAbzug vom Arbeitslohn oder vom Kapitalertrag oder dem StAbzug aufgrund des § 50a EStG unterliegen (§ 50 Abs. 2 Satz 1 EStG), sofern nicht die Ausnahmetatbestände des § 50 Abs. 5 Satz 2 EStG vorliegen.

Erhebung mit den Steuervorauszahlungen: Mit den Vorauszahlungen auf die Maßstabsteuern sind grds. auch Vorauszahlungen auf den SolZ zu entrichten (§ 1 Abs. 4; vgl. § 51a EStG Anm. 41).

Rechtsbehelfe: Mit einem Einspruch gegen die Festsetzung des SolZ können keine Einwendungen geltend gemacht werden, die die Bemessungsgrundlage oder die Höhe des zvE betreffen. Dies stellt Satz 1 ausdrücklich klar, folgt aber schon daraus, dass die Festsetzung der Maßstabsteuer Grundlagenbescheid für die Festsetzung des SolZ ist (BFH v. 9.11.1994 – I R 67/94, BStBl. II 1995, 305; BFH v. 17.4.1996 – I R 123/95, BStBl. II 1996, 619). Eine gesonderte Anfechtung ist aber möglich, soweit sich der Stpfl. gegen im SolZG geregelte Modifikationen der Berechnung der Bemessungsgrundlage wendet (BFH v. 27.1.2011 – III R 90/07, BStBl. II 2011, 543). § 1 Satz 2 SolZG stellt sicher, dass bei einer Änderung der Bemessungsgrundlage auch der SolZ zu ändern ist. § 1 Satz 2 SolZG bildet damit eine spezialgesetzliche Änderungsgrundlage; so dass es eines Rückgriffs auf die Korrekturvorschriften der AO nicht bedarf. Die Regelung entspricht § 51a Abs. 5 EStG (vgl. § 51a EStG Anm. 46 ff.).

III. Abgabepflicht (§ 2 SolZG)

15

§ 2 SolZG regelt die subjektive StPflcht bezüglich des SolZ. Danach sind zum einen abgabepflichtig alle unbeschränkt und beschränkt sowie nach § 2 AStG erweitert beschränkt stpfl. Personen, ferner alle unbeschränkt und beschränkt kstpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen nach den §§ 1 und 2 KStG. Durch die Verweisung entspricht der Kreis der Abgabepflichtigen der subjektiven StPflcht bei der ESt und KSt.

Einstweilen frei.

16

IV. Bemessungsgrundlage und zeitliche Anwendung (§ 3 SolZG)**1. Bemessung des Solidaritätszuschlags (§ 3 Abs. 1 SolZG)****a) Veranlagung zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG)**

17

Der SolZ bemisst sich grds. nach der ESt oder KSt des entsprechenden VZ, also der SolZ des Jahres 01 nach der ESt/KSt des Jahres 01 usw. (Abs. 1 Nr. 1).

Veranlagung zur Einkommensteuer: Soweit eine Veranlagung zur ESt vorzunehmen ist, bemisst sich der SolZ nach der nach Abs. 2 berechneten ESt. Eine Veranlagung zur ESt idS ist auch die Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG. Dabei ist die Bemessungsgrundlage des SolZ bei Fehlen gewerblicher Einkünfte ohne Berücksichtigung der StErmäßigung nach § 35 EStG zu ermitteln. Die in § 51a Abs. 2 Satz 3 EStG enthaltene Regelung zur Bemessungsgrundlage der sog. Zuschlagsteuern, namentlich der KiSt, hat im SolZG keine Entsprechung und ist deshalb auf den SolZ nicht anwendbar. Auch für eine analoge Anwendung ist kein Raum, da es der Gesetzgeber bewusst unterlassen hat, eine vergleichbare Regelung in die Regelungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den SolZ aufzunehmen (BFH v. 14.11.2018 – II R 64/15, BFH/NV 2019, 340).

Veranlagung zur Körperschaftsteuer: Erfolgt eine Veranlagung zur KSt, ist Bemessungsgrundlage des SolZ die festgesetzte KSt. Die festgesetzte KSt ist die gem. § 31 KStG im KStBescheid entsprechend festgesetzte Steuer. Dementsprechend wirken sich die im KStG vorgesehenen Minderungen oder Erhöhungen der KSt unmittelbar auf die Höhe des SolZ aus. Die gilt auch bei Änderungen des KStSatzes. Bei einem vom Kj. abweichenden Wj. bemisst sich der SolZ jeweils nach der KSt, die sich zum Ende des Wj. ergibt.

Auszahlungen des Körperschaftsteuerguthabens – bis 2017: Nach § 37 Abs. 5 KStG hat eine Körperschaft innerhalb eines Auszahlungszeitraums von 2008 bis 2017 einen Anspruch auf Auszahlung des nach § 37 Abs. 4 KStG 2002 letztmalig auf den 31.12.2006 ermittelten KStGuthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen, wobei der Anspruch für den gesamten Auszahlungszeitraum festgesetzt wird. Ein Anspruch auf Auszahlung eines auf das Guthaben entfallenden SolZGuthabens ist weder im KSt noch im SolZG vorgesehen. Der BFH hält die mit dem Ausschluss der Auszahlung des SolZGuthabens verbundene Benachteiligung für verfassungswidrig und hat die Frage dem BVerfG zur Entsch. vorgelegt (BFH v. 10.8.2011 – I R 39/10, BStBl. II 2012, 603). Eine Entsch. des BVerfG ist dazu in der Sache nicht ergangen, da das BVerfG die Vorlage des BFH als unzulässig angesehen hat

(BVerfG v. 27.10.2021 – 2 BvL 12/11, DStR 2021, 2888). Das Verfahren ist nunmehr erneut beim BFH anhängig (Az. BFH I R 49/21).

Nachsteuer nach § 34a Abs. 4 EStG: Nachversteuerungsbeträge nach § 34a Abs. 4 EStG sind als Teil der festzusetzenden ESt Bestandteil der Bemessungsgrundlage für den SolZ (BFH v. 10.11.2020 – IX R 34/18, BStBl. II 2021, 455).

Progressionsvorbehalt: Bei der Festsetzung des SolZ ist auch die Anwendung des ProgrVorb. nach § 32b EStG zu berücksichtigen. Der ProgrVorb. dient der Vermeidung unangemessener Steuervorteile. Diese können entstehen, wenn bestimmte steuerfreie Einkünfte in die Bemessungsgrundlage der EStG nicht einbezogen werden, diese Einkünfte jedoch Ausdruck einer erhöhten stl. Leistungspflicht des Stpfl. sind. Die erhöhte Leistungsfähigkeit rechtfertigt die Festsetzung des SolZ (FG Berlin-Brandenb. v. 5.7.2016 – 6 K 6148/15, EFG 2016, 2004, rkr.).

18 b) Vorauszahlungen (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 SolZG)

Vorauszahlungen auf den SolZ sind zu entrichten, soweit Vorauszahlungen auf die ESt oder KSt zu leisten sind (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 SolZG).

Fehlender Vorauszahlungsbescheid: Vorauszahlungen auf den SolZ sind nicht nur dann zu leisten, wenn diese durch Vorauszahlungsbescheid festgesetzt sind, sondern auch, wenn ein solcher Bescheid (noch) nicht ergangen ist. Der Stpfl. ist in diesem Fall verpflichtet, die Steuer selbst zu errechnen und an das FA zu entrichten (vgl. auch § 51a EStG Anm. 47). Unterlässt der Stpfl. die Berechnung und Abführung, treten Säumnisfolgen unabhängig von einem Verschulden des Stpfl. ein (vgl. § 51a EStG Anm. 48, dort auch zur Kritik).

Bemessungsgrundlage für die Vorauszahlungen auf den SolZ sind die Vorauszahlungen auf die Maßstabsteuern der entsprechenden VZ. Maßgebend ist also nur, für welchen VZ die Vorauszahlung zu leisten ist. Auf den Zeitpunkt der Festsetzung kommt es nicht an. Bei einem abweichenden Wj. sind Vorauszahlungen des VZ, in dem das abweichende Wj. endet, bereits während des abweichenden Wj. zu entrichten (vgl. § 31 Abs. 2 KStG). Die Anrechnung dieser Vorauszahlungen erfolgt aber erst auf die für den VZ zu zahlende Steuer. Dies hat zur Folge, dass Vorauszahlungen auf den SolZ bereits vor Beginn des VZ zu zahlen sein können, in dem der SolZ entsteht. Bei Änderungen der Vorauszahlungen der Maßstabsteuern sind die Vorauszahlungen auf den SolZ entsprechend anzupassen. Dies ergibt sich schon aus dem Charakter des SolZ als Zuschlagsteuer, ist aber darüber hinaus in § 1 Abs. 5 Satz 2 ausdrücklich bestimmt. Sobald hinsichtlich der Maßstabsteuer eine Jahresveranlagung durchgeführt ist, bemisst sich der SolZ nach Abs. 1; die geleisteten SolZVorauszahlungen sind auf die danach entstandene SolZJahressteuerschuld anzurechnen.

19 c) Lohnsteuerabzug (§ 3 Abs. 1 Nr. 3 SolZG)

Der SolZ gem. Abs. 1 Nr. 3 iHv. 5,5 % bemisst sich für laufenden Arbeitslohn oder für sonstige Bezüge nach der nach Abs. 2a berechneten LSt. Damit ist klargestellt, dass sich die Bemessungsgrundlage nach Abs. 2a ermittelt. Abs. 2a ist inhaltsgleich mit § 51 Abs. 2a EStG. Zur Berechnung der maßgeblichen LSt vgl. daher § 51a EStG Anm. 29 ff.

Abfindungszahlungen: Soweit bei Abfindungszahlungen, zB aus Anlass der Beendigung eines Dienstverhältnisses, der LStAbzug im Hinblick auf § 34 Abs. 1, Abs. 2

ESTG mit einem ermäßigten StSatz erfolgt, vermindert sich mit der geringeren StBelastung auch der SolZ.

Pauschale Lohnsteuer: Der SolZ ist auch auf die vom ArbG zu übernehmende pauschale LSt nach den §§ 40, 40a und 40b EStG zu erheben, da es sich bei der pauschalen LSt nur um eine besondere Erhebungsform der LSt handelt (s. § 40 Anm. 50 ff.). Gleiches gilt für die Pauschalierung der ESt nach §§ 37a und 37b EStG.

Nettolohnvereinbarung: Verpflichtet sich der ArbG bei einer Nettolohnvereinbarung, auch den SolZ zu übernehmen, stellt die Übernahme des SolZ einen geldwerten Vorteil für den ArbN dar, der wiederum der LSt und damit auch dem SolZ unterliegt. Deshalb ist die LSt aus dem Bruttolohn zu berechnen, der nach Kürzung um die Lohnabzüge einschließlich des SolZ den ausgezahlten Nettolohn ergibt (*Lindberg in Brandis/Heuermann*, § 3 SolZG 1995 Rz. 10 [3/2021]).

d) Lohnsteuer-Jahresausgleich (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 SolZG)

20

Der SolZ bemisst sich in den Fällen des LStJA nach der sich nach Abs. 2a ergebenden JahresLSt. Die Vorschrift hat ausschließlich Bedeutung für den LStJA durch den ArbG.

e) Kapitalertragsteuer (§ 3 Abs. 1 Nr. 5 SolZG)

21

Als Bemessungsgrundlage des SolZ dient auch die KapErtrSt, die von den in § 43 EStG genannten Kapitalerträgen zu erheben ist. Seit dem VZ 2009 ist die Verweisung auf einen Zinsabschlag gegenstandslos, da die ESt von den Einkünften aus Kapitalvermögen grds. durch einen StAbzug von 25 % vorgenommen wird (§ 32d EStG), dem Abgeltungswirkung zukommt (§ 43 Abs. 5 EStG). Die Bemessungsgrundlage des SolZ beim StAbzug ist die KapErtrSt, die sich nach Anwendung des StSatzes auf die stpfl. Kapitaleinkünfte ergibt. Damit erhöht sich der Abzugsbetrag um den SolZ (BFH v. 12.12.2012 – I R 27/12, BStBl. II 2013, 682). Die mit dem StAbzug der KapErtrSt verbundene Abgeltungswirkung erfasst auch den SolZ. Dies folgt schon aus § 1 Abs. 3. Kommt es zu einer Veranlagung, zB infolge eines Antrags des Stpfl. im Rahmen der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG, richtet sich die Höhe des SolZ nach der festgesetzten ESt, allerdings vermindert um die ESt nach § 32d Abs. 3 und 4 (s. Anm. 25). Da die KapErtrSt erst in dem Zeitpunkt entsteht, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen (§ 44 Abs. 1 Satz 2 EStG) und auch erst in diesem Moment der StAbzug vorzunehmen ist, entsteht auch der SolZ erst in diesem Zeitpunkt. Dies kann bei langfristigen Geldanlagen, bei denen die Kapitalerträge erst am Ende der Laufzeit in einer Summe zufließen, dazu führen, dass wirtschaftlich gesehen auch Erträge erfasst werden, die über mehrere VZ erwirtschaftet worden sind.

Kein Solidaritätszuschlag auf Kapitalertragsteuer nach § 43b EStG: Als Bemessungsgrundlage des SolZ scheidet wegen der gesetzlich vorgeschriebenen Ausnahmeregelung jedoch die KapErtrSt aus, die nach § 43b EStG erhoben wird. Die Regelung dient der Vermeidung einer Doppelbesteuerung mit KSt bei unternehmerischen Beteiligungen im Bereich der EU. Durch den Verzicht auf die Erhebung des SolZ wird sichergestellt, dass nicht system- und möglicherweise gemeinschaftsrechtswidrig eine Belastung mit SolZ entsteht.

22 f) **Steuerabzug nach § 50a EStG (§ 3 Abs. 1 Nr. 6 SolZG)**

Sofern bei beschränkt Stpfl. ein StAbzugsbetrag nach § 50a EStG zu erheben ist, bemisst sich der SolZ nach dem zu erhebenden StAbzugsbetrag. Ob der StAbzug nach diesem Zeitpunkt zu erfolgen hat, bestimmt sich nach § 50a Abs. 5 EStG. Danach kommt es auf den Zufluss beim beschränkt Stpfl. an. Ist mit dem StAbzug die ESt nach § 50 Abs. 2 EStG abgegolten, erfasst die Abgeltungswirkung auch den SolZ. Ordnet das FA einen StAbzug zur Sicherstellung des StAnspruchs an (§ 50a Abs. 7 EStG), ist auf den Sicherstellungsbetrag ebenfalls der SolZ zu erheben.

23 **2. Bemessungsgrundlage bei der Einkommensteuer (§ 3 Abs. 2 SolZG)**

§ 3 Abs. 2 SolZG definiert die Bemessungsgrundlage, auf die nach Abs. 1 Nr. 1 der SolZ zu erheben ist. Die Regelung übernimmt inhaltsgleich die in § 51a Abs. 2 Satz 1 EStG enthaltene allgemeine Bestimmung einer Bemessungsgrundlage für die Erhebung von Zuschlagsteuern auf die ESt (vgl. daher § 51a EStG Anm. 24). Danach sind die kindbedingten Freibeträge des § 32 Abs. 6 EStG bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den SolZ stets zu berücksichtigen. Dies gilt auch, wenn das Existenzminimum des Kindes durch die Zahlung von Kindergeld gewährleistet wird (BFH v. 27.1.2011 – III R 90/07, BStBl. II 2011, 543). Da bei der Gewährung von Kindergeld Kinderfreibeträge bei der Berechnung der ESt nicht mehr berücksichtigt werden, würde es bei Kindergeldzahlungen zur einer erhöhten Bemessungsgrundlage des SolZ kommen. Mit der Korrektur der Bemessungsgrundlage um die Kinderfreibeträge wird sichergestellt, dass das Existenzminimum der Kinder Eingang in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage findet.

24 **3. Steuerabzug vom Arbeitslohn (§ 3 Abs. 2a SolZG)**

Für den StAbzug vom Arbeitslohn enthält Abs. 2a eine eigenständige Regelung der Bemessungsgrundlage für den SolZ. Seit dem VZ 2023 ist die Einbeziehung der jeweils aktuellen Freibeträge für Kinder in die Berechnung durch eine dynamische Verweisung gesichert. Die Vorschrift entspricht § 51a Abs. 2a EStG. Zu Einzelheiten vgl. daher § 51a EStG Anm. 29 ff.

Dass der ArbG verpflichtet ist, neben der LSt auch den auf die LSt entfallende SolZ einzubehalten und abzuführen, ergibt sich aus §§ 38 ff. EStG iVm. § 1 Abs. 2 SolZG.

25 **4. Nullzone bei einkommensteuerpflichtigen Personen (§ 3 Abs. 3 bis 5 SolZG)**

Innerhalb der sog. Nullzone wird nach Abs. 3 auf die Bemessungsgrundlage kein SolZ erhoben.

Nullzone: Sie kommt nur bei estpfl. Personen, also natürlichen Personen, zur Anwendung; für kstpfl. Subjekte gibt es keine Entlastung. Die Regelung sollte ursprünglich das Existenzminimum vom Besteuerungszugriff freihalten. Mit der Teilrückführung des SolZ ab dem VZ 2021 (s. Anm. 2) sind die Freigrenzen erheblich angehoben worden. Damit soll das politische Ziel erreicht werden, dass rund 90 % der Stpfl. keinen SolZ entrichten müssen. Unterhalb der im Gesetz genannten Grenze der festgesetzten ESt wird kein SolZ erhoben. Bis zum VZ 2022 belief sich die Freigrenze bei Zusammenveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern auf 33.912 €; bei Einzelveranlagung auf 16.956 €. Um zu vermeiden, dass der Kreis der Abgabepflichtigen infolge von Einkommenserhöhungen wieder größer wird,

wurde die Freigrenze „zur Vermeidung zusätzlicher Belastungen“ (BTDrucks. 20/4378, 25f.) für den VZ 2023 bei Zusammenveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern auf 35.086 €, bei Einzelveranlagung auf 17.543 €, für den VZ 2024 bei Zusammenveranlagung auf 36.260 €, bei Einzelveranlagung auf 18.130 € erhöht. Für die Berechnung der Freigrenze nach § 3 Abs. 3 ist grds. die Summe der Steuer nach §§ 32a, 32d Abs. 3 und 4 EStG maßgebend. Um Nachteile zu vermeiden, die durch die Addition der StBeträge entstehen könnten, wird der auf stpfl. Kapitalerträge entfallenden Erhöhungsbetrag der ESt jedoch von der Anwendung der Freigrenze ausgenommen; insoweit mindert sich die Bemessungsgrundlage. Zugleich ist aber in § 3 Satz 2 SolZG klargestellt, dass auf die sich nach § 32d Abs. 3 und 4 EStG ergebende ESt der SolZ zu erheben ist. Die Nullzone ist sowohl bei der Jahresveranlagung als auch bei den EStVorauszahlungen zu berücksichtigen, da Abs. 3 nicht nur auf Abs. 1 Nr. 1, sondern insgesamt auf Abs. 1 verweist.

Nullzone beim Lohnsteuerabzug vom laufenden Arbeitslohn: Die Nullzone wird bereits beim StAbzug vom laufenden Arbeitslohn berücksichtigt (§ 3 Abs. 4 SolZG). Zu diesem Zweck werden die Jahresbeträge entsprechend den Lohnzahlungszeiträumen umgerechnet. Danach ergibt sich die Bemessungsgrundlage, bis zu der kein SolZ zu erheben ist, indem die Grenzen mit der Zahl der Kalendertage oder Wochen vervielfacht werden, die dem Lohnzahlungszeitraum entspricht.

Nullzone beim Lohnsteuerabzug von sonstigen Bezügen: Bis zum VZ 2020 wurden beim LStAbzug bei sonstigen Bezügen Freigrenzen nicht berücksichtigt. In Ansehung der ab dem VZ 2021 deutlich angehobenen Freigrenze für den SolZ hätte dies zur Folge gehabt, dass bei ArbN, bei denen die Jahresfreigrenze nicht überschritten wird, unterjährig der SolZ auf sonstige Bezüge erhoben werden würde. Erst im Rahmen einer (Antrags-)veranlagung wäre eine Erstattung erfolgt. Durch die Regelung in § 3 Abs. 4a Satz 1 SolZG wird die unterjährige Einbehaltung des SolZ auf sonstige Bezüge vermieden, indem die Anwendung der Freigrenze auch für sonstige Bezüge vorgesehen wird (BTDrucks. 19/14103, 12). Hierzu ist für die Prüfung, ob die Freigrenze überschritten wird, auf die Jahreslohnsteuer iSd. § 39b Abs. 3 Satz 5 EStG abzustellen. Dabei werden die Freibeträge für Kinder (Kinderfreibetrag und Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf) für jedes Kind berücksichtigt. Durch die Regelung in § 3 Abs. 4a Satz 2 SolZG finden zudem die weiteren Berechnungsvorgaben in § 39b Abs. 3 Anwendung, so dass also zB auch der Versorgungsfreibetrag und der Altersentlastungsbetrag berücksichtigt werden.

Nullzone beim Lohnsteuerjahresausgleich: Die Nullzone kommt auch bei der Durchführung des LStJA zur Anwendung (§ 3 Abs. 5 SolZG). Da bereits seit dem VZ 1991 der von ArbN vorzunehmende LStJA durch die Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG ersetzt ist, hat die Vorschrift nur noch Bedeutung für den LStJA durch den ArbG nach § 42b EStG.

Einstweilen frei.

26–29

V. Zuschlagsatz (§ 4 SolZG)

30

Höhe des Zuschlagsatzes: Seit dem VZ 1998 beträgt der Zuschlagsatz 5,5 % der Bemessungsgrundlage nach § 3 Abs. 1 SolZG. Für die VZ 1995 bis 1997 betrug der Zuschlagsatz 7,5 %. Bei abweichenden Wj. ist für die Berechnung des SolZ das Jahr maßgeblich ist, in dem das Wj. endet (s. auch Anm. 15).

Abmilderung der Belastung: Nach § 4 Satz 2 SolZG beträgt der SolZ nicht mehr als 11,9 % des Unterschiedsbetrags zwischen der Bemessungsgrundlage und der Freigrenze (sog. Milderungszone) nach § 3 Abs. 3–5 SolZG. Mit der Anhebung der Freigrenze hat die Milderungszone an praktischer Bedeutung gewonnen. Die Begrenzung der zusätzlichen Grenzbelastung in der Milderungszone auf 11,9 % vermeidet einen Belastungssprung und stellt sicher, dass sich ein kontinuierlicher Anstieg der Gesamtbelastung durch ESt und SolZ ergibt. Keine Anwendung findet die Milderungsregelung bei der Ermittlung des SolZ auf sonstige Bezüge. Damit sollen komplizierte Berechnungen bei der Ermittlung des einzubehaltenden und abzuführenden Betrags vermieden werden (BTDrucks. 19/14103, 13). Für den auf pauschale LSt zu erhebenden SolZ gilt die Abmilderungsregelung nicht (BFH v. 1.3.2002 – VI R 171/98, BStBl. II 2002, 440).

Keine Centbruchteile: Bruchteile eines Cents bleiben bei der Erhebung des SolZ außer Ansatz (§ 4 Satz 3 SolZG).

31 VI. Steueraufkommensverteilung bei Doppelbesteuerungsabkommen (§ 5 SolZG)

Nach § 5 SolZG sind Ermäßigungen bei Steuern vom Einkommen, die ihre Rechtsgrundlage in DBA finden, zuerst auf den SolZ zu beziehen. Damit sind Fallgestaltungen gemeint, in denen DBA zB eine StBelastung auf einen bestimmten Prozentsatz der Bemessungsgrundlage begrenzen. In diesen Fällen erfasst die Kürzung der Steuer zuerst den SolZ, so dass die Maßstabsteuer bis zur vollen Höhe des zulässigen Prozentsatzes erhoben werden kann. Für den Stpfl. bleibt die Regelung wirtschaftlich ohne Auswirkung, da er stets nur den Höchstbetrag zu entrichten hat, wobei es für ihn unerheblich ist, ob in dem zu entrichtenden Betrag SolZ enthalten ist. Wirtschaftliche Auswirkungen entstehen jedoch auf der Seite der Steuergläubiger, denn da die Kürzung zunächst nur das dem Bund zustehende Aufkommen aus dem SolZ betrifft, bleibt das verbleibende Aufkommen aus der Maßstabsteuer, die Bund und Ländern gemeinsam zusteht, unverändert. Auf diese Weise werden Steuerausfälle bei den Ländern und Gemeinden vermieden (vgl. auch *Lindberg in Brandis/Heuermann*, § 5 SolZG Rz. 1 [5/2020]).

32 VII. Anwendungsvorschrift (§ 6 SolZG)

§ 6 SolZG enthält in seinen Abs. 1 bis 24 Anwendungsbestimmungen für die nach Inkrafttreten des Gesetzes erfolgten Gesetzesänderungen.

B. Kirchensteuern

Schrifttum: *Giese*, Deutsches Kirchensteuerrecht, Stuttgart 1910 (Nachdruck: Amsterdam 1965); *Mikat*, Grundfragen des Kirchensteuerrechts unter besonderer Berücksichtigung der Verhältnisse in Nordrhein-Westfalen, in *Conrad/Jahrreiß/Mikat* ua. (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Hans Peters, Berlin/Heidelberg/New York 1967, 340; *Engelhardt*, Die Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland, Bad Homburg/Berlin/Zürich 1968; *Hollerbach*, Die Kirchen unter dem Grundgesetz, Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer (VVDStRL) 26 (1968), 57; *Hoffmann/Riem*, Zur Mitwirkung der Arbeitge-

ber bei der Erhebung der Kirchensteuer, *StuW* 1973, 90; *Pochhammer*, Die Kirchensteuer bei glaubens- und konfessionsverschiedenen Ehen, Diss. Berlin 1976; *Bächer*, Kirchenmitgliedschaft und Kirchensteuerpflicht, Gerbrunn bei Würzburg 1980; *Friebe*, Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland, *DStZ* 1980, 465; *Marré*, Die Kirchenfinanzierung in Kirche und Staat der Gegenwart. Die Kirchensteuer im internationalen Umfeld kirchlicher Abgabensysteme und im heutigen Sozial- und Kulturstaat Bundesrepublik Deutschland, Essen 1982; *Kirchhof*, Ehe und Familie im staatlichen und kirchlichen Steuerrecht, Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche Bd. 21, Münster 1986, 7; *Kirchhof*, Die Einkommensteuer als Maßstabsteuer für die Kirchensteuer, *DStZ* 1986, 25; *Giloy*, Die Steuerreform aus kirchensteuerlicher Sicht, *FR* 1988, 43; *Giloy/König*, Kirchensteuerrecht in der Praxis, Neuwied, 3. Aufl. 1993; *Marré*, Das kirchliche Besteuerungsrecht, in *Listl/Pirson* (Hrsg.), Handbuch des Staatskirchenrechts, Band I, Berlin 1994, 1101; *K. J. Wagner*, Zur persönlichen Steuerpflicht im Kirchensteuerrecht, *FR* 1996, 10; *Giloy*, Zur Berücksichtigung von Kinderlasten bei der Kirchensteuer und beim Solidaritätszuschlag, *FR* 1996, 409; *List*, Kirchensteuer, *BB* 1997, 17; *Drüen/Rüping*, Verfassungs- und Rechtsfragen der Kirchensteuer, *StuW* 2004, 178; *Petersen*, Die Anknüpfung der Kirchensteuer an die Einkommensteuer durch § 51a EStG, Bochumer Kirchensteuertag 2004, 101; *Giloy*, Alternative Besteuerungsgrundlagen für die Kirchensteuer vom Einkommen, Bochumer Kirchensteuertag 2004, 165; *Hofmann*, Mindestkirchensteuer im Halbeinkünfteverfahren – Wie sich ein guter gesetzlicher Ansatz zu einem schlechten Gesetz entwickelt hat, *DB* 2005, 2157; *Homburg*, Das Halbeinkünfteverfahren und die Kirchensteuer, *FR* 2008, 153; *Homburg*, Neues zur Kirchensteuer, *DStR* 2009, 2179; *Oltmanns*, Endgültiger Verlust von Verlusten bei der Kirchensteuer? Verfassungskonforme Auslegung von § 51a Abs. 2 EStG, *BB* 2009, 2014; *Kuntze*, Zur Erklärung des Kirchenaustritts vor staatlichen Stellen, *ZevKR* 55, 416; *Hammer*, Neue Gerichtsentscheidungen zu Verfassungsfragen des Kirchensteuerrechts, *Kirche & Recht* 2011, 108; *Vetter/Schreiber*, Internationale Mitarbeiterrendungen und Kirchensteuer, *IWB* 2011, 271; *Droege*, Die delegierte Steuerhoheit – Das System der Kirchensteuer im offenen Steuerstaat, in *Birk/Ehlers* (Hrsg.), Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, Münster, 2012, 23; *Niclas*, Die Entwicklung der Kirchensteuer, in *Birk/Ehlers* (Hrsg.), Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, Münster, 2012, 49; *Lang*, Kirchgeld bei glaubensverschiedener Ehe und Lohnsteuerpauschalierung, in *Birk/Ehlers* (Hrsg.), Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, Münster, 2012, 169; *Wasmuth*, Verfassungsrechtliche Problematik des Kirchensteuereinzugs, in *Birk/Ehlers* (Hrsg.), Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, Münster, 2012, 91; *Reim*, Rechtsschutzfragen, in *Birk/Ehlers* (Hrsg.), Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, Münster, 2012, 137; *Kämper*, Kirchensteuer, in *Kubel/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler* (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, 2103; *Löhnig/Preisner*, Aus aktuellem Anlass: Zu den Folgen eines Kirchenaustritts nach den Landeskirchenaustrittsgesetzen, *AöR* 137 (2013), 118; *Löhnig/Preisner*, Verhältnis von Kirchenaustritt und Kirchensteuerpflicht, *NVwZ* 2013, 39; *Meyerling/Serocka*, Kirchensteuer im Rahmen der Abgeltungsteuer, *DStR* 2013, 2608; *Muckel*, Nochmals: Verhältnis von Kirchenaustritt und Kirchensteuerpflicht, *NVwZ* 2013, 260; *Reimer*, Der Kirchenaustritt zwischen Landesrecht, Bundesrecht und Kirchenrecht, *JZ* 2013, 136; *Augsberg*, „Wer glauben will, muss zahlen“?, *AöR* 138 (2014), 493; *Lehner*, Voraussetzungen der steuerpflichtbegründenden Mitgliedschaft in einer Religionsgemeinschaft, in *Lüdicke/Mellinghoff/Rödter* (Hrsg.), Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, FS Dietmar Gosch, München 2016, 249; *Rausch*, 14. Dezember 1965 – 50 Jahre Judikatur des Bundesverfassungsgerichts zur Kirchensteuer, *Kirche & Recht* 2016, 69; *Gehm*, Das deutsche Kirchensteuersystem, *NWB* 2019, 2210; *Hentzschel*, Verfassungsrechtliche Voraussetzungen und Grenzen einer sog. Moschee-Steuer, *Kirche & Recht* 2019, 184; *Schmidt-Eichstaedt*, Die Moschee-Steuer – ein Schritt in die falsche Richtung, *DVBl.* 2019, 288; *Hofmeister*, Kirchliche Freiheit und Gebundenheit bei der Kirchensteuer, *Kirche & Recht* 2020, 309; *Petersen*, Kirchensteuer kompakt, Strukturierte Darstellung mit Berechnungsbeispielen, Wiesbaden, 4. Aufl. 2020; *Gehm*, Ist die Hinterziehung von Kirchensteuer strafbar?, *AO-StB* 2021, 373; *Marquardsen*, Das besondere Kirchgeld im Kirchensteuersystem – Entwicklung, Verfassungsmäßigkeit, Reformbedarf, *Kirche & Recht* 2021, 9; *Neufang*, Kirchensteuer – eine Steuer mit Beratungsbedarf, *StB* 2022, 108.

Schrifttum zur pauschalen Kirchenlohnsteuer s. § 40 EStG.

33 I. Entwicklung und Bedeutung der Kirchensteuer

Die Kirchensteuern tragen seit über 100 Jahren wesentlich zur Finanzierung der Kirchen und anderer öffentlich-rechtlicher Religionsgemeinschaften (s. Anm. 38) bei (zur Rechtsentwicklung vgl. *Engelhardt*, Die Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland, 1968, 134 ff.; *Marré*, Handbuch des Staatskirchenrechts, 1994, 1101; *List*, BB 1997, 17; *Droege* und *Wasmuth* in *Birk/Ehlers*, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, 2012, 23 und 91 [100]). Dabei hat sich die Erhebung von KiSt als Zuschlag zur ESt bzw. LSt, insbes. auch die Einbeziehung der KiSt in das LStAbzugsverfahren (zur Entwicklung insoweit *K. J. Wagner*, Die Pauschalierung der Lohn- und Lohnkirchensteuer, 1988, 114), praktisch bewährt. Mit der steigenden Abgabenbelastung steigt jedoch das Interesse an der KiSt-Vermeidung. Nicht zuletzt aus diesem Grund nimmt die Zahl der Kirchenaustritte aus den steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaften in den letzten Jahren kontinuierlich zu; mit der Einf. der Abzugsbesteuerung/Abgeltungsteuer (vgl. *Meyerling/Serocka*, DStR 2013, 2608; *Niclas*, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, 2012, 49 [51]) bei der KapErtrSt hat sich dieser Trend verstetigt.

Die Rechtfertigung der KiSt-Erhebung, insbes. die Mitwirkung des Staats bei der StErhebung, ist heute kaum mehr Gegenstand juristischer Fragestellungen. Zuletzt ist sie Mitte der 1990er-Jahre vertieft in die (politische) Diskussion geraten (Nachweise bei *List*, BB 1997, 17). In jüngerer Zeit hat unter dem Schlagwort „Moschee-Steuer“ die politische Frage im Raum gestanden, ob auch den islamischen Glaubensgemeinschaften das Recht auf StErhebung eröffnet werden soll. Ungeachtet der Frage, ob dies im Hinblick auf den erforderlichen Status einer öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaft ein realistisches Szenario ist, ließe sich heute durchaus statt einer Ausweitung der KiSt-Pflicht eher die Frage stellen, ob angesichts einer sich wandelnden vielfältigen Gesellschaft die bevorzugte Stellung einiger – weniger – Religionsgemeinschaften noch zeitgemäß ist. Obwohl die Frage inhaltlich weiter diskussionswürdig und aktuell sein sollte, ist die Diskussion derzeit wieder verstummt. Das KiSt-System steht damit aktuell nicht vor durchgreifenden Änderungen, wohl auch weil für eine vollständige Trennung von Staat und Kirche eine Verfassungsänderung (s. auch Anm. 3) erforderlich wäre, für die sich eine parlamentarische Mehrheit nicht finden dürfte.

Im internationalen Wettbewerb der Steuersysteme spielt die KiSt als eine auf natürliche Personen bezogene Steuer keine Rolle. Auswirkungen könnten sich durch eine weitergehende Harmonisierung der direkten Steuern ergeben, weil dadurch jedenfalls mittelbar die Bemessungsgrundlage der KiSt betroffen sein könnte. Würden zB die direkten Steuern zugunsten weiterer indirekter Steuern vermindert, würde sich dies bei der gegenwärtigen Anknüpfung an direkte Steuern unmittelbar auf das Aufkommen aus der KiSt auswirken.

Im nationalen Recht hat zuletzt die Einf. der KapErtrSt als Abgeltungsteuer ab dem VZ 2009 und die Einf. des Abzugsverfahrens ab 2015 großen Einfluss auf die KiSt gehabt. Da die Kapitalerträge nicht mehr in die Bemessungsgrundlage der individuellen ESt einfließen und damit nicht mehr Teil der Maßstabsteuer für die KiSt sind, hat der – für die KiSt-Gesetzgebung nicht zuständige Bundesgesetzgeber – in § 51a Abs. 2b bis 2e zur Vermeidung von Steuerausfällen bei der KiSt Sonderregelungen zur Erhebung der KiSt auf die KapErtrSt getroffen. Die Regelungen stellen ein Angebot an die Landesgesetzgeber dar, die Regelungen im Rahmen ei-

nes Rechtsanwendungsbefehls in das Landesrecht zu inkorporieren (s. § 51a EStG Anm. 4).

Einstweilen frei.

34

II. Rechtsgrundlagen der Kirchensteuer

35

Bei der KiStErhebung in der Bundesrepublik greifen verfassungsrechtl., staatsrechtl., landesrechtl. und kirchenrechtl. Rechtsgrundlagen ineinander. Die KiStErhebung gehört zu den „gemeinsamen Angelegenheiten von Staat und Kirche“ (BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413, 416/60, BVerfGE 19, 206 [217]; Hess. VGH v. 2.3.2017 – 5 A 1843/16,Z, juris; *Droege in Birk/Ehlers*, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, 2012, 23, mwN; *Petersen*, Kirchensteuer kompakt, 4. Aufl. 2020, 11 ff.).

Kirchensteuerarten: Nach dem Wortlaut der verfassungsrechtl. Bestimmungen können Kirchensteuern als Zuschlag zu den staatlichen Steuern erhoben werden; eine Beschränkung auf bestimmte Steuerarten ist nicht vorgesehen. Den Religionsgemeinschaften steht ein weiter Spielraum bei der Ausgestaltung der Besteuerungsregeln zu (BVerfG v. 19.8.2002 – 2 BvR 443/01, HFR 2001, 1129; BFH v. 19.10.2005 – I R 76/04, BStBl. II 2006, 274; FG Ba.-Württ. v. 14.10.2021 – 3 K 3268/18, juris). In der Praxis haben sich die Kirchen für die Erhebung einer KirchenEST – bei jüdischen Gemeinden einer KultusEST – als Zuschlag zur EST entschieden. Lediglich einige jüdische Gemeinden sehen einen Zuschlag zur (weggefallenen) VSt vor. Auch die KiSt vom Grundbesitz hat nur geringe Bedeutung. Darüber hinaus sehen die KiStGesetze durchweg die Erhebung eines Kirchgeldes vor, das auch neben der Zuschlagsteuer erhoben werden kann. Eine Besonderheit stellt in einigen Bundesländern das sog. besondere Kirchgeld bei glaubensverschiedenen Ehegatten dar (s. Anm. 43).

Verfassungsrechtliche Vorgaben: Das Recht der Religionsgesellschaften auf KiStErhebung ist verfassungsrechtl. garantiert. Nach Art. 137 Abs. 6 Weimarer Verfassung (WRV), der gem. Art. 140 GG vollgültiges Verfassungsrecht des Grundgesetzes ist (BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413, 416/60, BVerfGE 19, 206 [219]), sind die Religionsgesellschaften, die KdöR sind, berechtigt, KiSt aufgrund der bürgerlichen Steuerlisten nach Maßgabe landesrechtl. Bestimmungen zu erheben. Dabei ordnet und verwaltet jede Religionsgesellschaft ihre Angelegenheiten selbständig innerhalb der Schranken der für alle geltenden Gesetze (Art. 137 Abs. 3 WRV). Aus diesen verfassungsrechtl. Vorgaben folgt nicht nur die Berechtigung, sondern die Verpflichtung des Staats, die Erhebung von KiSt zu ermöglichen (vgl. BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, BVerfGE 73, 388; BVerwG v. 17.1.1995 – 8 B 212/94, StRK KiSt Hessen R. 6). Die Schaffung und Ausgestaltung der für den Steuereingriff erforderlichen Rechtsgrundlagen hat der Verfassungsgeber den Landesgesetzgebern zugewiesen. Diese sind verpflichtet, die Voraussetzungen für die StErhebung durch den Erlass landesgesetzlicher Regelungen zu schaffen. Damit liegt die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz für das KiStRecht bei den Ländern. Auch eine Rahmengesetzgebungskompetenz steht dem Bund nicht zu. Wollen die Landesgesetzgeber bundesgesetzliche Regelungen, zB des EStRechts, für die KiSt übernehmen, bedarf es dazu entsprechender landesgesetzlicher Regelungen. Dazu reicht eine sog. dynamische Verweisung aus (BFH v. 1.7.2009 – I R 76/08, BStBl. II 2010, 1061), wenn der Landesgesetzgeber die bundesrechtl. Regelungen offenkun-

dig und konkret in seinen Regelungswillen aufgenommen hat (s. § 51a EStG Anm. 55). Das Besteuerungsrecht der Kirchen findet seine Grenze in den Grundrechten des Einzelnen. Aus Art. 4 GG folgt auch das Grundrecht der negativen Bekenntnisfreiheit, das den Staat zur weltanschaulich-religiösen Neutralität verpflichtet (vgl. BFH v. 7.12.1994 – I R 24/93, BStBl. II 1995, 507, mwN). Diese Neutralität haben die Landesgesetzgeber bei der Ausgestaltung der KiStGesetze zu wahren. Wesentlicher Ausfluss des Neutralitätsgebots ist der Grundsatz, dass nur derjenige dem Steuereingriff unterworfen werden darf, der Mitglied einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft ist.

Landesgesetzliche Regelungen: Die Länder haben von ihrer Gesetzgebungskompetenz durch Erlass von KiSt(Rahmen-)Gesetzen und Durchführungsverordnungen Gebrauch gemacht. Da es den Landesgesetzgebern frei steht, die StErhebung in allen Einzelheiten selbst zu regeln oder sich auf eine allgemeine Ermächtigung zur Erhebung der KiSt zu beschränken und die Einzelheiten der Ausgestaltung den Religionsgemeinschaften zu überlassen, weisen die KiStGesetze der Länder eine unterschiedliche Regeldichte auf.

Beitrittsgebiet: In den neuen Bundesländern trat mit der Wiedervereinigung zum 3.10.1990 das Grundgesetz einschließlich der Kirchenartikel in Kraft. Damit war im Beitrittsgebiet wieder eine Rechtsgrundlage für die KiStErhebung geschaffen. Da sich die Kirchen frühzeitig entschlossen haben, vom Besteuerungsrecht Gebrauch zu machen, wurde bereits in den Einigungsvertrag v. 31.8.1990 (BGBl. I 1990, 889) ein KiStGesetz aufgenommen, das mit dem Einigungsvertrag in Kraft trat. Diese Regelungen haben die Länder, denen nunmehr die Gesetzgebungskompetenz zusteht, teils unverändert übernommen.

Übersicht über die Kirchensteuergesetze der Länder: Eine regelmäßig aktualisierte Darstellung der KiStGesetze gibt die Internetseite www.steuer-forum-kirche.de.

Kirchenrecht: Die kirchlich-rechtl. Vorschriften der Länder werden durch KiStOrdnungen und -Beschlüsse der steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaften konkretisiert. Die Zuständigkeit für den Erlass dieser Ordnungen und Beschlüsse richtet sich nach innerkirchlichem Verfassungsrecht. Die kirchlichen Vorschriften bedürfen der staatlichen Anerkennung oder Genehmigung sowie der Bekanntmachung in den kirchlichen Amtsblättern. Nach BVerfG (BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, BVerfGE 73, 388) gilt Art. 80 Abs. 1 GG (ausreichende Bestimmung der Ermächtigung nach Inhalt, Zweck und Ausmaß im Gesetz) nicht für die Ermächtigung der Kirchen in staatlichen KiStGesetzen.

36–37 Einstweilen frei.

III. Kirchensteuerschuldverhältnis

38 1. Steuergläubiger

Nur die Religionsgemeinschaften, die KdöR sind, sind zur Erhebung von KiSt berechtigt (Art. 137 Abs. 6 WRV). Andere Religionsgemeinschaften sind zwar in ihrem Bestand und ihrer Religionsausübung durch Art. 4 GG geschützt. Daraus lässt sich jedoch keine Berechtigung zur Erhebung von KiSt herleiten. Ob eine Religionsgemeinschaft den Status einer öffentlich-rechtl. Körperschaft innehat, richtet sich nicht nach verfassungsrechtl. Bestimmungen. Das Grundgesetz setzt zwar voraus, dass die KiStErhebung nur zugunsten öffentlich-rechtl. Körperschaften erfol-

gen soll, bestimmt aber nicht, unter welchen Voraussetzungen eine Religionsgemeinschaft als öffentlich-rechtl. Körperschaft anzuerkennen ist. Es gilt: Hatte die Religionsgemeinschaft den Status einer öffentlich-rechtl. Körperschaft schon vor Inkrafttreten der WRV inne, ist dieser Status bis heute erhalten geblieben (BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, 253 [257]). Im Übrigen ist ein Erwerb dieses Status auch gegenwärtig noch möglich und vollzieht sich nach landesrechtl. Bestimmungen (dazu BFH v. 16.12.1996 – I B 43/96, BFH/NV 1997, 529). Die Anerkennung erfasst die jeweilige Religionsgemeinschaft und ihre regionalen Untergliederungen. Bei späteren Abspaltungen ist uE eine erneute Anerkennung erforderlich (zum Anerkennungsverfahren ausführlich *Engelhardt*, Die Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland, 1968, 40 ff.). Da die StErhebung nur „nach Maßgabe landesrechtlicher Bestimmungen“ erfolgt, muss die bestehende Hebeberechtigung in das Landesrecht transformiert werden. Es muss gesetzlich geregelt sein, auf welche Religionsgemeinschaften die KiStG der Länder anwendbar sein sollen. Dies geschieht in aller Regel durch Vorschriften, die die Hebeberechtigung ausdrücklich auf alle hebeberechtigten Religionsgemeinschaften erstrecken. Nur in Hamburg setzt die Anwendung des KiStG Hamb. auf andere als die evangelisch-lutherische Kirche und die römisch-katholische Kirche einen Antrag und eine entsprechende Verordnung voraus (§ 1 Abs. 2 KiStG Hamb.; vgl. *K. J. Wagner*, FR 1996, 10).

2. Steuerschuldner

39

Kirchensteuerpflicht nur bei natürlichen Personen: Nur Angehörige/Mitglieder einer Religionsgemeinschaft mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem Kirchengebiet können Schuldner von KiSt sein (*Droege* in *Birk/Ehlers*, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, 2012, 23 [34]; Mitgliedschaftsakkessorietät). Eine Mitgliedschaft kann nur bei natürlichen Personen entstehen. Eine Kirchenmitgliedschaft von PersGes. oder juristischen Personen kommt nicht in Betracht, da diese ihrem Wesen nach bekenntnisfremd sind (BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413, 414/60, BVerfGE 19, 206 [216]). Ob ein Mitgliedschaftsverhältnis zu einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft besteht, bestimmt sich nach innerkirchlichem Recht (BVerfG v. 31.3.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, 415 [422]; BVerfG v. 17.12.2014 – 2 BvR 278/11, NVwZ 2015, 517; BFH v. 6.10.1993 – I R 28/93, BStBl. II 1994, 253). Unklar ist, ob eine natürliche Person auch gegenüber mehreren Religionsgemeinschaften KiStpfl. sein kann. Eine gesetzliche Regelung in den KiStGesetzen fehlt. Es kommt uE darauf an, ob aufgrund kirchenrechtl. Mitgliedsbestimmungen eine Mehrfachmitgliedschaft möglich ist (*K. J. Wagner*, FR 1996, 10; aA FG München v. 2.7.1993 – 13 K 4098/92, EFG 1994, 167, rkr.).

Erwerb der Mitgliedschaft: Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft vollzieht sich nach den Mitgliedschaftsbestimmungen der Religionsgemeinschaften.

- ▶ *Christliche Religionsgemeinschaften:* Die christlichen Religionsgemeinschaften knüpfen für die Entstehung der Mitgliedschaft an den Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt im Bereich der Kirche und an die Taufe an (räumliche und konfessionelle Beziehung). Diese Anknüpfung ist verfassungsgemäß, sofern der Betroffene jederzeit die Möglichkeit hat, die Mitgliedschaft zu beenden, auch wenn wie vor allem bei der üblichen Säuglingstaufe eine Willensbildung zur Aufnahme in die Kirche allein durch die Personensorgeberechtigten erfolgt

(BVerfG v. 31.3.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, 415 [421]; BFH v. 11.12.1985 – I R 207/84, BStBl. II 1986, 569; VG Berlin v. 12.12.2019 – 27 K 292.15, juris; FG Meckl.-Vorp. v. 9.7.2019 – 1 K 367/17, Kirche & Recht 2020, 152, rkr.). Bei einem Wohnsitzwechsel im Inland bleibt bei Angehörigen der römisch-katholischen Kirche die Kirchenmitgliedschaft schon deshalb erhalten, weil sich die römisch-katholische Kirche als Weltkirche versteht. Die Zugehörigkeit zur örtlichen Untergliederung (zB Diözese) richtet sich als Ausdruck der innerkirchlichen Organisationshoheit ausschließlich nach kirchlichem Recht (Hess. VGH v. 2.3.2017 – 5 A 1843/16,Z, juris). Bei den evangelischen Kirchen enthält das Kirchengesetz der EKD über die Kirchenmitgliedschaft, das kirchliche Meldewesen und den Schutz der Daten (v. 11.10.1976, Amtsblatt der EKD 1976, 389) den Grundsatz, dass sich die Mitgliedschaft innerhalb der Gliedkirchen fortsetzt. Bei Zuzug aus dem Ausland bedarf es bei weltumspannenden Religionsgemeinschaften keines Mitgliedschaftserwerbs. Bei den nicht weltumspannenden Religionsgemeinschaften vollzieht sich der Mitgliedschaftserwerb nicht automatisch. Bei der EKD soll jedoch ausreichen, wenn der Zuziehende gegenüber einer kirchlichen oder staatlichen Stelle zum Ausdruck gebracht hat, dass er im Ausland einer bekenntnisverwandten evangelischen Religionsgemeinschaft angehört hat. Dazu kann auch die Angabe gegenüber der Meldebehörde ausreichen (BFH v. 18.1.1995 – I R 89/94, BStBl. II 1995, 475; List, BB 1997, 17; differenzierend K. J. Wagner, FR 1996, 10 [14]). Im Zweifel trägt jedoch der KiStGläubiger die Feststellungslast für die Kirchenmitgliedschaft.

- ▶ *Andere Religionsgemeinschaften:* Knüpft der Erwerb einer Mitgliedschaft nicht an einen förmlichen Akt an, muss zur räumlichen Beziehung zur steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft das Bekenntnis hinzutreten, der Gemeinschaft anzugehören (BFH v. 6.10.1993 – I R 28/93, BStBl. II 1994, 253). Dies kann auch durch die Angabe einer Religionszugehörigkeit in einem Meldeschein sein (BVerwG v. 23.9.2010 – 7 C 22/09, NVwZ-RR 2011, 90; nachfolgend BVerfG v. 20.5.2021 – 2 BvR 2595/16, NVwZ-RR 2021, 737: Nichtannahmebeschluss). Durch Abstammung und Wohnsitz allein kann eine Mitgliedschaft nicht entstehen (BVerfG v. 17.12.2014 – 2 BvR 278/11, NVwZ 2015, 517; BFH v. 24.3.1999 – I R 124/97, BStBl. II 1999, 499). Ob ein Bekenntnis vorliegt, lässt sich nur anhand der Umstände des Einzelfalls bestimmen; auch insoweit trifft die die Steuer begehrende Religionsgemeinschaft die Feststellungslast.

Hat der Stpfl. ein Bekenntnis abgegeben, wirkt dies bis zu einer Beendigung der KiStPflicht fort. Es nicht erforderlich, sich in jedem VZ gesondert zur Religionsgemeinschaft zu bekennen (BFH v. 24.3.1999 – I R 124/97, BStBl. II 1999, 499).

Beendigung der Kirchensteuerschuldnerschaft: Die KiStPflicht endet infolge einer Austrittserklärung durch den Stpfl.

- ▶ *Vorrang der staatlichen Austrittsregeln:* Landesrechtliche Austrittsregelungen gehen kirchlichen Regelungen vor, die teilweise eine Aufkündigung der Mitgliedschaft nicht vorsehen. Die grundrechtl. gewährleistete negative Bekenntnisfreiheit und das Prinzip der staatlichen Neutralität gewährleisten auch die Freiheit, sich jederzeit von der Mitgliedschaft in der Religionsgemeinschaft mit Wirkung für das staatliche Recht durch Austritt zurückzuziehen. Mit dem Austritt darf der Staat keine Rechtsfolgen mehr eintreten lassen, die an die Zugehörigkeit zu einer Religionsgemeinschaft anknüpfen (BVerwG v. 26.9.2012 – 6 C 7/12, BVerwGE 144, 171 = BFH/NV 2013, 175; BVerfG v. 8.2.1977 – 1 BvR

329/71, BVerfGE 44, 37; BVerfG v. 2.7.2008 – 1 BvR 3006/07, NJW 2008, 2978). Dies gilt auch für einen Austritt nach dem Recht der ehemaligen DDR (FG Meck.-Vorp. v. 21.3.1995 – 1 K 58/94, EFG 1995, 1115, rkr.; FG München v. 16.10.1993 – 13 K 2055/95, EFG 1996, 491, rkr.). Allerdings kann der Staat die Ausgestaltung des Verfahrens zum Zwecke der Rechtssicherheit an eine formale Austrittserklärung anknüpfen. Ein bedingter Austritt oder ein Austritt unter Vorbehalt ist unwirksam (BVerwG v. 26.9.2012 – 6 C 7/12, BVerwGE 144, 171; OVG Rhld.-Pf. v. 1.2.2016 – 6 A 10941/15, juris; BayVGH v. 11.4.2016 – Ff. 68-VI-14, NVwZ RR 2016, 681).

- ▶ *Zeitpunkt der Wirksamkeit des Austritts:* Die Austrittserklärung wird mit dem Zugang bei der für die Entgegennahme zuständigen Stelle wirksam. Sieht das Gesetz den Eingang bei einem bestimmten Amtsträger, zB dem Standesbeamten vor, kommt es nicht auf den Zugang bei der Behörde, sondern auf die Kenntnisnahme des Amtsträgers an (VGH Mannheim v. 18.3.1997, ZAP EN-Nr. 554/97). Im Zweifel hat der Stpfl. das Vorliegen der Austrittsvoraussetzungen nachzuweisen (FG Meck.-Vorp. v. 21.3.1995 – 1 K 58/94, EFG 1995, 1115, rkr.). Der Austritt muss eindeutig erklärt werden. Maßgeblich ist der in der protokollierten Erklärung geäußerte Wille. Die Erklärung ist bedingungsfeindlich, kann also insbes. nicht auf die KiStPflcht beschränkt werden. Ebenso wenig kann der Stpfl. zwischen einem Austritt aus der Kirche als KdöR und der Mitgliedschaft in der kirchlichen Glaubensgemeinschaft unterscheiden; dem Staat ist es verwehrt, die Mitgliedschaft in der Religionsgemeinschaft in eine zur Religionsgemeinschaft als KdöR und eine Zugehörigkeit zu einer Religionsgemeinschaft als bloßer Glaubensgemeinschaft aufzuspalten (BVerwG v. 26.9.2012 – 6 C 7/12, BVerwGE 144, 171). Eine andere – für die KiStPflcht unbeachtliche – Frage ist, ob und welche Folgerungen die Religionsgemeinschaft nach innerkirchlichem Recht an den nach Maßgabe des öffentlichen Rechts erklärten Kirchaustritt knüpft.
- ▶ *Rechtsfolgen des Austritts:* Die KiStPflcht entfällt grds. mit dem Austritt, da ab diesem Zeitpunkt das die KiStPflcht auslösende Tatbestandsmerkmal „Mitgliedschaft in einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft“ nicht mehr erfüllt ist. Es ist nicht zu beanstanden, wenn die Wirkungen des Austritts für die Zwecke der KiSt erst mit Ablauf des Austrittsmonats eintreten; eine über diesen Zeitraum hinausgehende KiStPflcht wäre jedoch eine verfassungswidrige Inanspruchnahme eines Nichtmitglieds. Nach Ansicht des BFH (BFH v. 15.10.1997 – I R 33/97, BStBl. II 1998, 126) ist eine Regelung, nach der die KiSt für die Kalendermonate, in denen die StPflcht gegeben war, mit je $\frac{1}{12}$ des Betrags erhoben wird, der sich bei ganzjähriger StPflcht als Jahressteuerschuld ergäbe, verfassungsgemäß. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die damit entstehende „verdeckte Nachversteuerung“ nur diejenigen nach dem Austritt zufließenden Bezüge erfasst, die (auch) während der Zeit der Mitgliedschaft erwirtschaftet wurden (BFH v. 15.10.1997 – I R 33/97, BStBl. II 1998, 126). Damit bleibt die Frage offen, ob die Zwölfteilung auch dann verfassungsgemäß ist, wenn die Einkünfte keinen wirtschaftlichen Bezug zu der Zeit der Kirchenmitgliedschaft haben, wenn sie zB zum Ausgleich von in Zukunft entgehenden Einnahmen dienen, zB Abfindungszahlungen. In solchen Fällen spricht uE vieles dafür, dass diese Zahlungen auch nicht mittelbar der KiSt unterworfen werden dürfen und der Stpfl. nicht auf den Erlassweg verwiesen werden darf (aA BFH v. 15.10.1997 – I R 33/97, BStBl. II 1998, 126). Auch bei der KapErTrSt en-

det die die KiStPflicht grds. mit dem Austritt. Sofern dem KiStAbzugsverpflichteten aber kein Sperrvermerk vorliegt, besteht dessen Abzugsverpflichtung weiter. Bei unterjährigem Austritt kann die Abzugsverpflichtung nach einer Anlassabfrage enden (s. § 51a EStG Anm. 37). Im zwischen Austritt und Ende der Abzugsverpflichtung liegenden Zeitraum einbehaltene und abgeführte KiStBeträge sind zu erstatten.

Wiedererwerb der Kirchenmitgliedschaft nach Austritt: Nach einem Austritt kann die KiStPflicht wieder neu entstehen. Als Mindestanforderung wird man verlangen müssen, dass der Betroffene durch einen Willensakt zu erkennen gibt, der Religionsgemeinschaft (wieder) anzugehören. Ob es einer förmlichen Rücknahme der gegenüber den staatlichen Stellen ausgesprochenen Austrittserklärung bedarf, scheint uE zweifelhaft (*K. J. Wagner*, FR 1996, 10 [17]; aA *List*, BB 1997, 17 [21]). Soweit der (Wieder-)Eintritt nach kirchenrechtl. Regelungen unter bestimmten formellen Voraussetzungen steht, sind diese für den (Wieder-)Beginn der KiStPflicht maßgeblich. Nicht ausreichend ist, wenn der Betroffene am Gemeindeleben teilnimmt. Den Nachweis dafür, dass (erneut) eine KiStPflicht entstanden ist, muss die Religionsgemeinschaft führen.

Kein Zurückbehaltungsrecht: Der Stpfl. kann die KiStZahlungen nicht mit der Begründung zurückbehalten, die Religionsgemeinschaft verstoße gegen die ihr obliegenden religiösen Pflichten oder habe seelsorgerische oder sonstige Leistungen nicht erbracht (BFH v. 15.5.2007 – I B 147/06, BFH/NV 2007, 1710; Hess. VGH v. 5.7.1994 – 5 UE 1747/90, NVwZ 1995, 815).

40–42 Einstweilen frei.

43 3. Bemessungsgrundlage

Alle KiStGesetze der Länder sehen vor, dass eine KiSt als Zuschlag zur ESt bzw. LSt oder KapErtrSt erhoben werden kann (über mögliche andere Bemessungsgrundlagen s. Anm. 3). Auch die von den jüdischen Gemeinden erhobene Kultussteuer wird regelmäßig (auch) als Zuschlagsteuer zum Einkommen erhoben. Dies entspricht der verfassungsrechtl. Vorgabe, die Steuererhebung „aufgrund der bürgerlichen Steuerlisten“ zu ermöglichen, und ist auch im Übrigen verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (BFH v. 5.2.2003 – I B 51/02, BFH/NV 2003, 1092; *List*, BB 1997, 17 [21] mwN). Die Anknüpfung an die ESt/LSt/KapErtrSt als Bemessungsgrundlage hat für die Religionsgemeinschaften den Vorteil, dass die Entwicklung eigener Bemessungsgrundlagen entbehrlich und eine verfahrenstechnisch einfache Steuererhebung möglich ist (*Kirchhof*, DStZ 1986, 25 [34]). Die damit verbundene Abhängigkeit des KiStAufkommens von der Höhe der ESt wird im Hinblick auf die Effektivität der StErhebung hingenommen. Über Kirchgeld als zusätzliche Steuer s. unten.

Bemessungsgrundlage nach § 51a: Alle KiStGesetze der Länder bestimmen, dass Bemessungsgrundlage der KiSt die nach § 51a berechnete ESt/LSt ist. Die Kultussteuerordnungen der jüdischen Gemeinden sehen regelmäßig vergleichbare Regelungen vor (zB Gemeinsame Kultussteuerordnung der Landesverbände der Jüdischen Gemeinden von Nordrhein KdöR, von Westfalen-Lippe KdöR und der Synagogen-Gemeinde Köln KdöR). In den KiStGesetzen wird durch die Berücksichtigung der Freibeträge für Kinder (§ 51a Abs. 2 Satz 1, Abs. 2a Satz 1 und 2) sichergestellt, dass auch bei der KiStErhebung das Existenzminimum der Kinder des Stpfl. vom Steuerzugriff verschont bleibt. Andererseits sieht § 51a Abs. 2 Satz 2 im

Einzelfall zulasten des Stpfl. eine Neutralisierung der mit dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40) verbundenen Auswirkungen auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der KiSt vor. Dies kann nicht nur zu einer KiStFestsetzung führen, wenn die ESt 0 € beträgt, sondern auch zur einer endgültigen Nichtberücksichtigung von kirchensteuerlich nicht verbrauchten negativen estfreien Teileinkünften. Diese Modifikation der Bemessungsgrundlage durch § 51a Abs. 2 Satz 2 EStG ist in verfassungsrechtl. Sicht nicht zu beanstanden (vgl. BVerwG v. 20.8.2008 – 9 C 9/07, HFR 2009, 193; BFH v. 1.7.2009 – I R 76/08, BStBl. II 2010, 1061; BFH v. 15.9.2011 – I R 53/10, BFH/NV 2012, 23; FG Düss. v. 29.6.2012 – 1 K 3669/09 Ki, EFG 2012, 2150, rkr.; s. auch § 51a EStG Anm. 24). Darüber hinaus finden sich in § 51a Abs. 2b bis 2e EStG die für die Erhebung von KiSt auf die KapErtrSt maßgeblichen Regelungen. Damit liegt die wesentliche Bedeutung des § 51a EStG im Bereich der KiSt. Dem entspricht, dass § 51a Abs. 6 EStG den Landesgesetzgebern explizit das „Angebot“ macht, auf § 51a EStG als Grundlage der KiStErhebung zurückzugreifen (s. § 51a EStG Anm. 55).

Bemessungsgrundlage bei Ehegatten/Lebenspartnern: Nach § 2 Abs. 8 sind die Regelungen des EStG zu Ehegatten und Ehen auch auf Lebenspartner und Lebenspartnerschaften anzuwenden. Die Anwendungsregelung umfasst auch die für die KiStErhebung maßgeblichen Regelungen in § 51a EStG. Soweit also die KiStGesetze der Ländern über einen Rechtsanwendungsbefehl auf § 51a Abs. 6 EStG die estrechtl. Regelungen für die Zwecke der KiStErhebung übernehmen, sind also auch für die KiSt Ehegatten und Lebenspartner gleichgestellt und zwar unabhängig davon, ob eine gleichgeschlechtliche Lebenspartnerschaft nach innerkirchlichem Recht anerkannt ist.

- ▶ *Bei getrennt veranlagten Ehegatten/Lebenspartnern* bemisst sich die KiSt nach der ESt des kistpfl. Ehegatten/Lebenspartners.
- ▶ *Bei zusammen veranlagten Ehegatten/Lebenspartnern* ergibt sich die Problematik, wie die KiSt aus der in einer Summe festgesetzten ESt zu berechnen ist. Dabei ist der Grundsatz zu beachten, dass ein Ehegatte/Lebenspartner, der keiner steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehört, nicht zur KiSt herangezogen werden darf. Es sind drei Fallgruppen zu unterscheiden:
 - ▷ *Konfessionsgleiche Ehe/Lebenspartnerschaft:* Gehören beide Ehegatten/Lebenspartner der gleichen steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft an, so bildet die gemeinsame ESt/LSt beider Ehegatten/Lebenspartner die Bemessungsgrundlage. Ein Aufteilungsproblem entsteht nicht, da die Steuer nur einem Steuergläubiger zufließt.
 - ▷ *Konfessionsverschiedene Ehe/Lebenspartnerschaft:* Gehören die Ehegatten/Lebenspartner verschiedenen steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaften an, so die KiSt lange Zeit je zur Hälfte auf die beiden Religionsgemeinschaften aufgeteilt. Von dieser Praxis, die die Rspr. für verfassungskonform hielt (BVerfG v. 20.4.1966 – 1 BvR 16/66, BVerfGE 20, 40; BFH v. 15.3.1995 – I R 85/94, BStBl. II 1995, 547), sind die Länder nunmehr flächendeckend abgerückt und nehmen eine Aufteilung nach den Anteilen der Ehegatten an den Einkünften vor. Damit wird vermieden, dass bei Zusammenveranlagung und einer Einkommensdifferenz zwischen den Ehegatten/Lebenspartnern die Religionsgemeinschaft des weniger verdienenden Ehegatten/Lebenspartners an den Zahlungen des mehr verdienenden Ehegatten beteiligt wird. Die Änderung der Besteuerungspraxis war uE verfassungsrechtl. geboten, denn der mehr verdienende Stpfl. konnte eine Anwen-

dung des Halbteilungsgrundsatzes nur durch die Wahl einer getrennten Veranlagung vermeiden, also um den Preis des Verlusts der Vorteile der Zusammenveranlagung. Hinzu kommt, dass die Religionsgemeinschaft des weniger verdienenden Ehegatten Steueranteile aus dem Einkommen eines Angehörigen einer anderen Konfession erhielt. Dies ist nicht nur eine Verteilungsfrage zwischen den Religionsgemeinschaften (so *List*, BB 1997, 17 [22]), sondern stellt uE eine Heranziehung eines Nichtmitglieds zur KiSt dar (krit. auch *Wassermeyer*, FS Klein, 1994, 504). Die Aufteilung nach Anteilen ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (FG München v. 13.3.1997 – 13 K 3228/96, EFG 1997, 1043, rkr.).

- ▷ *Glaubensverschiedene Ehe/Lebenspartnerschaft*: Gehört nur einer der Ehegatten/Lebenspartner einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft an, so erfolgt die Berechnung der KiSt nach der ESt, die auf die Einkünfte des Kirchenangehörigen entfällt. Dabei mindern negative Einkünfte des nicht einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehörenden Ehegatten/Lebenspartners die KiSt des der Religionsgemeinschaft angehörenden Ehegatten/Lebenspartners nicht (BFH v. 8.10.2013 – I B 109/12, BFH/NV 2014, 182).

Kirchgeld: Darüber hinaus lassen die KiStG der Bundesländer die Erhebung eines sog. besonderen Kirchgeldes bei glaubensverschiedenen Ehen/Lebenspartnerschaften zu, die zusammen zur ESt veranlagt werden. Dabei kann von dem der Religionsgemeinschaft angehörenden Ehegatten/Lebenspartner eine besondere Steuer, „Besonderes Kirchgeld“ genannt, erhoben werden (BFH v. 8.10.2013 – I B 109/12, BFH/NV 2014, 182). Allerdings machen nicht alle Religionsgemeinschaften von diesem Besteuerungsrecht Gebrauch. Das Kirchgeld fällt an, wenn der der steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehörende Partner keine Einkünfte erzielt oder das Kirchgeld die KiSt übersteigt, die sich aufgrund der eigenen Einkünfte ergibt. Die Berechnung des Kirchgeldes knüpft an das gemeinsame Einkommen der Gemeinschaft an. Gegenstand der Besteuerung ist der sich aus den gemeinschaftlichen Verhältnissen ergebende Lebensführungsaufwand des kirchenangehörigen Partners. Das gemeinsame Einkommen wird dabei als Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Kirchenangehörigen angesehen, auch wenn dieser nicht über ein eigenes Einkommen verfügt. Wirtschaftlich wird damit bei einem einkunftslosen Kirchenangehörigen die Steuerzahlung aus dem Einkommen des nicht kirchenangehörigen Partners bestritten. Sowohl der BFH (BFH v. 19.10.2005 – I R 76/04, BStBl. II 2006, 274; BFH v. 21.12.2005 – I R 44/05, nv.; BFH v. 25.1.2006 – I R 62/05, nv.; BFH v. 12.10.2011 – I B 64/11, BFH/NV 2012, 452; BFH v. 8.10.2013 – I B 109/12, BFH/NV 2014, 182; BFH v. 13.2.2019 – I B 27/18 und 28/18, BFH 2020, 927 und 929) als auch das BVerfG (vgl. schon BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7, 8/84, NJW 1987, 943) gehen davon aus, dass die Erhebung des besonderen Kirchgeldes verfassungsgemäß ist und kein weiterer verfassungsrechtl. Klärungsbedarf mehr besteht (zuletzt BVerfG v. 28.10.2010 – 2 BvR 591/06, 1689/09, 2698/09, 2715/09, 148/10, 816/10, HFR 2011, 98; ebenso FG Hamb. v. 1.9.2015 – 3 K 167/15, EFG 2015, 312, rkr., mit Anm. *Hardt*; FG Düss. v. 21.3.2017 – 1 K 1970/16 Ki, juris, rkr.; FG Münster v. 8.2.2019 – 4 K 3907/16; juris, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 14.10.2021 – 3 K 2368/18, EFG 2022, 173, rkr.; FG Hamb. v. 2.11.2021 – 3 K 43/21, juris; rkr.; unklar *Lang* in *Birk/Ehlers*, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, 2012, 169 [173]). Bei der Ausübung des Besteuerungsrechts besteht danach für die Religionsgemeinschaften ein sehr weiter Spielraum. Dem ist weiterhin

nicht zu folgen. Auch angesichts der gefestigten Rspr. lässt sich in der Anknüpfung des besonderen Kirchgeldes an den Lebensführungsaufwand durchaus eine unzulässige Belastung des Nichtmitglieds mit KiSt sehen, das letztlich wirtschaftlich die Steuer zu tragen hat. Die KiSt knüpft nach ihren gesetzlichen Vorgaben grds. an eine stl. Leistungsfähigkeit an. Ein einkommensloses Kirchenmitglied ist nicht stl. leistungsfähig. Zudem knüpft die KiSt grds. an die staatl. Steuern als Bemessungsgrundlage an; nach Art. 137 Abs. 6 WRV ist die steuererhebungsberechtigte Religionsgemeinschaft berechtigt, KiSt nach Maßgabe bürgerlicher Steuerlisten zu erheben. Entsteht nach den „bürgerlichen Steuerlisten“, konkret der ESt, für das Kirchenmitglied keine Steuer, fehlt der Anknüpfungspunkt in der Person des Steuersubjekts. Der Rückgriff auf die stl. Leistungsfähigkeit des nicht kistpfl. Partners durch die Einbeziehung des im Rahmen der Zusammenveranlagung zu ermittelnden zVE als Bemessungsgrundlage des Kirchgeldes belastet also das Einkommen des nicht der Kirche angehörenden Partner mit KiSt und berührt dessen Recht, nicht zur Finanzierung einer Religionsgemeinschaft beizutragen, der er nicht angehört. Der Hinweis auf Unterhalts- und/oder Taschengeldansprüche dürfte zu einer Rechtfertigung des Kirchgelds nicht genügen, da diese Ansprüche keine taugliche Bemessungsgrundlage des KiSt sind. Dies gilt erst recht, wenn die Ansprüche nicht ausreichen, das Existenzminimum des KiStpfl. zu decken.

Soweit besonderes Kirchgeld nur von Ehegatten, aber nicht auch von Lebenspartnern erhoben wurde, bestehen Zweifel, ob die Schlechterstellung der Ehegatten mit Art. 3 GG vereinbar ist. Diese Frage liegt dem BVerfG aufgrund eines Vorlage-schlusses des FG Sachsen (FG Sachsen v. 25.3.2019 – 5 K 1549/18, EFG 2019, 1134) zur Entscheidung vor (Az. BVerfG 2 BvL 6/19).

4. Steuererhebung

44

Einkommensteuerveranlagung: Bei Stpfl., bei denen eine EStVeranlagung durchgeführt wird, wird die KiSt regelmäßig zusammen mit der ESt in einem Bescheid festgesetzt. Trotz der äußerlichen Verbindung handelt es sich um eine selbständige StFestsetzung, die auch gesondert angefochten werden kann (s. Anm. 15). Bei Ehegatten/Lebenspartnern ist der Bescheid über die KiStFestsetzung nur an den jeweils der steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehörenden Ehegatten/Lebenspartner zu adressieren (BFH v. 29.6.1994 – I R 131/94, BFH/NV 1995, 439). Da nach allen KiStGesetzen der Länder § 51a EStG Anwendung findet, sind bei der Festsetzung von EStVorauszahlungen auch KiStVorauszahlungen zu leisten (FG Köln v. 29.10.1997 – 11 K 3714/96, EFG 1998, 331, rkr.). Wird eine EStFestsetzung geändert, ist die KiStFestsetzung entsprechend anzupassen. Die EStFestsetzung ist Grundlagenbescheid für die KiStFestsetzung. Für Änderungen der KiStFestsetzung ist auch dann die FinVerw. zuständig, wenn sie die Berechnung der Bemessungsgrundlage im Wege der „fiktiven“ ESt nach § 51a Abs. 2 EStG betrifft (BFH v. 15.11.2011 – I R 29/11, BFH/NV 2012, 921).

Antragsveranlagung: Auch bei einer Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG ist KiSt festzusetzen. Der Stpfl. kann den Antrag nicht auf die ESt beschränken (s. auch § 51a EStG Anm. 17).

Lohnsteuer: Der ArbG ist verpflichtet, neben der LSt auch die darauf entfallende KiSt einzubehalten und abzuführen. Diese Verpflichtung sowie die Haftung bei Nichterfüllung dieser Verpflichtung ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (BVerfG v. 17.2.1977 – 1 BvR 33/76, BVerfGE 44, 103; BFH v. 24.10.1975 – VI R

82/73, BStBl. II 1976, 104; zweifelnd *Wasmuth in Birk/Ehlers*, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, 2012, 91 [110]).

Für den Abzug der KiSt sind die übermittelten Besteuerungsmerkmale des ArbN maßgebend. Die Übermittlung der KiStMerkmale ist sowohl verfassungsrechtl. als auch nach internationalem Recht auch im Hinblick auf das verfassungsrechtl. bestehende Recht, die Mitgliedschaft in einer Religionsgemeinschaft zu verschweigen, unbedenklich (EGMR v. 17.2.2011 – 12884/03, NVwZ 2011, 1503; BFH v. 18.1.2012 – II R 49 und 50/10, BStBl. II 2012, 168; *Droege in Birk/Ehlers*, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, 2012, 23 [36]).

Pauschale Lohnsteuer: Bei Pauschalierung der LSt nach §§ 40, 40 und 40b EStG wird der ArbG Schuldner der auf die pauschale LSt entfallenden KiSt; dazu ausführl. § 40 EStG Anm. 62 ff.

Pauschale Einkommensteuer: In den Fällen der Pauschalierung der ESt durch Dritte nach § 37a und der Pauschalierung der ESt bei Sachzuwendungen nach § 37b ist die pauschale ESt Bemessungsgrundlage der KiSt, da die Regelungen über die pauschale LSt auf die pauschale ESt entsprechende Anwendung finden (gleichlautende Erlasse v. 8.8.2016 – 3 S 244.4/27, BStBl. I 2016, 773; s. auch § 40 EStG Anm. 62 ff.).

Kappung: In einigen Ländern ist eine Kappung der KiSt auf einen Höchstsatz von 3 % bzw. 3,5 % vorgesehen. Eine rechtl. Verpflichtung der Länder, eine solche Regelung zu schaffen, gibt es jedoch nicht (FG Nürnberg. v. 11.7.1996 – VI 69/96, EFG 1996, 1237, rkr.). Ein Antrag auf Kappung ist regelmäßig auf den Erlass entstandener und meist auch festgesetzter KiSt gerichtet. Für den Fall einer Ablehnung ist eine Überprüfung durch die staatlichen Gerichte möglich (vgl. FG Münster v. 15.6.2021 – 4 K 1768/20 Ki, EFG 2021, 1498).

Kapitalertragsteuer: Auch soweit die KapErtrSt als Abgeltungsteuer erhoben wird (§ 43 Abs. 5 EStG), kann auf die KapErtrSt KiSt erhoben werden. Die rechtl. Vorgaben hierzu enthalten § 51a Abs. 2b–2e EStG, die jedoch nur Anwendung finden, soweit die landesgesetzlichen Regelungen sie für anwendbar erklärt haben (s. § 51a EStG Anm. 55). Dies ist jedoch im gesamten Bundesgebiet der Fall, wobei auch eine sog. dynamische Verweisung auf die Geltung des § 51a EStG ausreichend ist.

45–46 Einstweilen frei.

47 5. Rechtsbehelfsverfahren

Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren: Die Festsetzung der KiSt kann mit dem Einspruch angefochten werden. Mit dem Rechtsbehelf gegen die KiStFestsetzung kann jedoch weder die Bemessungsgrundlage noch die Höhe der Maßstabsteuer angegriffen werden. Dies folgt schon aus dem Umstand, dass die KiStFestsetzung Folgebescheid der EStFestsetzung ist, und wird durch die entsprechende Anwendbarkeit des § 51a Abs. 5 Satz 1 EStG klargestellt (s. § 51a EStG Anm. 51). Dementsprechend können mit dem Einspruch gegen die KiStFestsetzung nur Einwendungen gegen Voraussetzungen einer Inanspruchnahme als KiStSchuldner vorgebracht werden, zB Wirksamkeit und Zeitpunkt eines Kirchenaustritts, Zugehörigkeit zu einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft. Eine Anfechtung ist jedoch in Bezug auf Einwendungen möglich, die sich nicht auf die Berechnung der ESt als Maßstabsteuer, sondern auf deren Modifikationen zum Zweck der Berechnung der KiSt beziehen (BFH v. 28.11.2007 – I R 99/06, BFH/

NV 2008, 842; BFH v. 15.9.2011 – I R 53/10, BFH/NV 2012, 23). Ein Einspruch gegen die KiStFestsetzung ist nicht gegen das FA, sondern gegen die Religionsgemeinschaft zu richten. Darauf ist in der Rechtsbehelfsbelehrung hinzuweisen. Eine unrichtige Rechtsbehelfsbelehrung kann zur Folge haben, dass die Einspruchsfrist des § 355 AO nicht in Gang gesetzt wird, sondern die Jahresfrist nach § 356 Abs. 2 AO gilt.

Klageverfahren: Nach Abschluss des Einspruchsverfahrens kann der Stpfl. Klage erheben. Dabei ist in einigen Ländern der Verwaltungsrechtsweg, in den anderen Ländern der Finanzrechtsweg eröffnet. Diese Rechtswegzersplitterung führt nicht nur zu Abgrenzungsschwierigkeiten (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 33/97, BStBl. II 1998, 126), sondern auch zT zu einer widersprüchlichen Rspr. der einzelnen Gerichtsbarkeiten. Es wäre der Anwendung des KiStRechts dienlich, wenn die Zuständigkeit bei nur einer Gerichtsbarkeit begründet werden könnte (*List*, BB 1997, 17 [24]; *Reim* in *Birk/Ehlers*, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, 2012, 137 [141]).

Übersicht Rechtsweg:

Verwaltungsrechtsweg	Finanzrechtsweg
Berlin, Brandenburg, Hessen, Niedersachsen, Rheinland-Pfalz, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein	Baden-Württemberg, Bayern, Bremen, Hamburg, Nordrhein-Westfalen, Mecklenburg-Vorpommern, Saarland, Sachsen, Thüringen

