

§ 51a Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch 2. FamEntlastG v. 1.12.2020 (BGBl. I 2020, 2616; BStBl. I 2020, 1347)

(1) ¹Auf die Festsetzung und Erhebung von Steuern, die nach der Einkommensteuer bemessen werden (Zuschlagsteuern), sind die Vorschriften dieses Gesetzes mit Ausnahme des § 36a entsprechend anzuwenden. ²Wird Einkommensteuer im Wege des Steuerabzugs erhoben, dürfen die zu diesem Zweck verarbeiteten Daten auch für die Erhebung einer Zuschlagsteuer im Wege des Steuerabzugs verarbeitet werden. (2) ¹Bemessungsgrundlage ist die Einkommensteuer, die abweichend von § 2 Absatz 6 unter Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 32 Absatz 6 in allen Fällen des § 32 festzusetzen wäre. ²Zur Ermittlung der Einkommensteuer im Sinne des Satzes 1 ist das zu versteuernde Einkommen um die nach § 3 Nummer 40 steuerfreien Beträge zu erhöhen und um die nach § 3c Absatz 2 nicht abziehbaren Beträge zu mindern. ³§ 35 ist bei der Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer nach Satz 1 nicht anzuwenden.

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

(2b) ¹Wird die Einkommensteuer nach § 43 Absatz 1 durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben, wird die darauf entfallende Kirchensteuer nach dem Kirchensteuersatz der Religionsgemeinschaft, der der Kirchensteuerpflichtige angehört, als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer erhoben. (ab 1.1.2023: ²Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn die Kapitalerträge zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung gehören.)

(2c) ¹Der zur Vornahme des Steuerabzugs vom Kapitalertrag Verpflichtete (Kirchensteuerabzugsverpflichteter) hat die auf die Kapitalertragsteuer nach Absatz 2b entfallende Kirchensteuer nach folgenden Maßgaben einzubehalten:

1. Das Bundeszentralamt für Steuern speichert unabhängig von und zusätzlich zu den in § 139b Absatz 3 der Abgabenordnung genannten und nach § 39e gespeicherten Daten des Steuerpflichtigen den Kirchensteuersatz der steuererhebenden Religionsgemeinschaft des Kirchensteuerpflichtigen sowie die ortsbezogenen Daten, mit deren Hilfe der Kirchensteuerpflichtige seiner Re-

- ligionsgemeinschaft zugeordnet werden kann. ²Die Daten werden als automatisiert abrufbares Merkmal für den Kirchensteuerabzug bereitgestellt;
2. sofern dem Kirchensteuerabzugsverpflichteten die Identifikationsnummer des Schuldners der Kapitalertragsteuer nicht bereits bekannt ist, kann er sie beim Bundeszentralamt für Steuern anfragen. ²In der Anfrage dürfen nur die in § 139b Absatz 3 der Abgabenordnung genannten Daten des Schuldners der Kapitalertragsteuer angegeben werden, soweit sie dem Kirchensteuerabzugsverpflichteten bekannt sind. ³Die Anfrage hat nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu erfolgen. ⁴Das Bundeszentralamt für Steuern teilt dem Kirchensteuerabzugsverpflichteten die Identifikationsnummer mit, sofern die übermittelten Daten mit den nach § 139b Absatz 3 der Abgabenordnung beim Bundeszentralamt für Steuern gespeicherten Daten übereinstimmen;
 3. der Kirchensteuerabzugsverpflichtete hat unter Angabe der Identifikationsnummer und des Geburtsdatums des Schuldners der Kapitalertragsteuer bei Begründung einer rechtlichen Verbindung beim Bundeszentralamt für Steuern anzufragen, ob der Schuldner der Kapitalertragsteuer kirchensteuerpflichtig ist (Anlassabfrage), und einmal jährlich im Zeitraum vom 1. September bis 31. Oktober beim Bundeszentralamt für Steuern anzufragen, ob der Schuldner der Kapitalertragsteuer am 31. August des betreffenden Jahres (Stichtag) kirchensteuerpflichtig ist (Regelabfrage). ²Für Kapitalerträge im Sinne des § 43 Absatz 1 Nummer 4 aus Versicherungsverträgen hat der Kirchensteuerabzugsverpflichtete eine auf den Zuflusszeitpunkt der Kapitalerträge bezogene Abfrage (Anlassabfrage) an das Bundeszentralamt für Steuern zu richten. ³Im Übrigen kann der Kirchensteuerabzugsverpflichtete eine Anlassabfrage auf Veranlassung des Schuldners der Kapitalertragsteuer an das Bundeszentralamt für Steuern richten. ⁴Auf die Anfrage hin teilt das Bundeszentralamt für Steuern dem Kirchensteuerabzugsverpflichteten die rechtliche Zugehörigkeit zu einer steuererhebenden Religionsgemeinschaft und den für die Religionsgemeinschaft geltenden Kirchensteuersatz zum Zeitpunkt der Anfrage als automatisiert abrufbares Merkmal nach Nummer 1 mit. ⁵Bei Begründung einer rechtlichen Verbindung ist der Schuldner der Kapitalertragsteuer vom Kirchensteuerabzugsverpflichteten auf die Datenabfrage sowie das Antragsrecht nach Absatz 2e Satz 1 in geeigneter Form hinzuweisen. ⁶Anträge auf das Setzen der Sperrvermerke, die im aktuellen Kalenderjahr für eine Regelabfrage berücksichtigt werden sollen, müssen bis zum 30. Juni beim Bundeszentralamt für Steuern eingegangen sein. ⁷Alle übrigen Sperrvermerke können nur berücksichtigt werden, wenn sie spätestens zwei Monate vor der Abfrage des Kirchensteuerabzugsverpflichteten eingegangen sind. ⁸Dies gilt für den Widerruf entsprechend. ⁹Gehört der Schuldner der Kapitalertragsteuer keiner steuererhebenden Religionsgemeinschaft an oder hat er dem Abruf von Daten zur Religionszugehörigkeit widersprochen (Sperrvermerk), so teilt das Bundeszentralamt für Steuern dem Kirchensteuerabzugsverpflichteten zur Religionszugehörigkeit einen neutralen Wert (Nullwert) mit. ¹⁰Der Kirchensteuerabzugsverpflichtete hat die vorhandenen Daten zur Religionszugehörigkeit unverzüglich zu löschen, wenn ein Nullwert übermittelt wurde;
 4. im Falle einer am Stichtag oder im Zuflusszeitpunkt bestehenden Kirchensteuerpflicht hat der Kirchensteuerabzugsverpflichtete den Kirchensteuer-

abzug für die steuererhebende Religionsgemeinschaft durchzuführen und den Kirchensteuerbetrag an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen. ²§ 45a Absatz 1 gilt entsprechend; in der Steueranmeldung sind die nach Satz 1 einbehaltenen Kirchensteuerbeträge für jede steuererhebende Religionsgemeinschaft jeweils als Summe anzumelden. ³Die auf Grund der Regelabfrage vom Bundeszentralamt für Steuern bestätigte Kirchensteuerpflicht hat der Kirchensteuerabzugsverpflichtete dem Kirchensteuerabzug des auf den Stichtag folgenden Kalenderjahres zu Grunde zu legen. ⁴Das Ergebnis einer Anlassabfrage wirkt anlassbezogen.

²Die Daten gemäß Nummer 3 sind nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. ³Die Verbindung der Anfrage nach Nummer 2 mit der Anfrage nach Nummer 3 zu einer Anfrage ist zulässig. ⁴Auf Antrag kann das Bundeszentralamt für Steuern zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten. ⁵§ 44 Absatz 5 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Haftungsbescheid von dem für den Kirchensteuerabzugsverpflichteten zuständigen Finanzamt erlassen wird. ⁶§ 45a Absatz 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die steuererhebende Religionsgemeinschaft angegeben wird. ⁷Sind an den Kapitalerträgen ausschließlich Ehegatten beteiligt, wird der Anteil an der Kapitalertragsteuer hälftig ermittelt. ⁸Der Kirchensteuerabzugsverpflichtete darf die von ihm für die Durchführung des Kirchensteuerabzugs erhobenen Daten ausschließlich für diesen Zweck verarbeiten. ⁹Er hat organisatorisch dafür Sorge zu tragen, dass ein Zugriff auf diese Daten für andere Zwecke gesperrt ist. ¹⁰Ohne Einwilligung der oder des Kirchensteuerpflichtigen und soweit gesetzlich nichts anderes zugelassen ist, dürfen der Kirchensteuerabzugsverpflichtete und die beteiligte Finanzbehörde die Daten nach Satz 8 nicht für andere Zwecke verarbeiten.

(2d) ¹Wird die nach Absatz 2b zu erhebende Kirchensteuer nicht nach Absatz 2c als Kirchensteuerabzug vom Kirchensteuerabzugsverpflichteten einbehalten, wird sie nach Ablauf des Kalenderjahres nach dem Kapitalertragsteuerbetrag veranlagt, der sich ergibt, wenn die Steuer auf Kapitalerträge nach § 32d Absatz 1 Satz 4 und 5 errechnet wird; wenn Kirchensteuer als Kirchensteuerabzug nach Absatz 2c erhoben wurde, wird eine Veranlagung auf Antrag des Steuerpflichtigen durchgeführt. ²Der Abzugsverpflichtete hat dem Kirchensteuerpflichtigen auf dessen Verlangen hin eine Bescheinigung über die einbehaltene Kapitalertragsteuer zu erteilen. ³Der Kirchensteuerpflichtige hat die erhobene Kapitalertragsteuer zu erklären und die Bescheinigung nach Satz 2 oder nach § 45a Absatz 2 oder 3 vorzulegen.

(2e) ¹Der Schuldner der Kapitalertragsteuer kann unter Angabe seiner Identifikationsnummer nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck schriftlich beim Bundeszentralamt für Steuern beantragen, dass der automatisierte Datenabruf seiner rechtlichen Zugehörigkeit zu einer steuererhebenden Religionsgemeinschaft bis auf schriftlichen Widerruf unterbleibt (Sperrvermerk). ²Das Bundeszentralamt für Steuern kann für die Abgabe der Erklärungen nach Satz 1 ein anderes sicheres Verfahren zur Verfügung stellen. ³Der Sperrvermerk verpflichtet den Kirchensteuerpflichtigen für jeden Veranlagungszeitraum, in dem Kapitalertragsteuer einbehalten worden ist, zur Abgabe einer Steuererklärung zum Zwecke der Veranlagung nach Absatz 2d Satz 1. ⁴Das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt für jeden Veranlagungszeitraum, für den ein Sperrvermerk abgerufen worden ist, an das Wohnsitzfinanzamt des Schuldners der Kapitalertrag-

steuer Name und Anschrift des Kirchensteuerabzugsverpflichteten, dem im Fall des Absatzes 2c Satz 1 Nummer 3 auf Grund des Sperrvermerks ein Nullwert im Sinne des Absatzes 2c Satz 1 Nummer 3 Satz 9 mitgeteilt worden ist. ⁵Das Wohnsitzfinanzamt fordert den Kirchensteuerpflichtigen zur Abgabe einer Steuererklärung nach § 149 Absatz 1 Satz 1 und 2 der Abgabenordnung auf.

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

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

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

(6) Die Absätze 1 bis 5 gelten für die Kirchensteuern nach Maßgabe landesrechtlicher Vorschriften.

Autor: Dr. Klaus J. *Wagner*, Präsident des FG Düsseldorf, Wegberg
 Mitherausgeber: Dr. Uwe *Clausen*, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht,
 O & R Oppenhoff & Rädler AG, München

Anm. | Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 51a

<p>I. Grundinformation zu § 51a 1</p> <p>II. Rechtentwicklung des § 51a 2</p> <p>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 51a</p> <p>1. Bedeutung als Mustervorschrift 3</p> <p>2. Verfassungsrechtliche Bedeutung des § 51a 4</p> <p>IV. Geltungsbereich des § 51a 6</p>	<p>V. Verhältnis des § 51a zu anderen Vorschriften</p> <p>1. Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften 10</p> <p>2. Verhältnis zum SolZG 1995 11</p> <p>3. Verhältnis zur Körperschaftsteuer 12</p> <p>4. Verhältnis zur Kirchensteuer 13</p> <p>VI. Verfahrensfragen zu § 51a 17</p>
--	---

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
 Begriff der Zuschlagsteuer, Befugnis zur Datenverarbeitung**

<p>I. Legaldefinition der Zuschlagsteuer (Abs. 1 Satz 1) 20</p> <p>II. Entsprechende Anwendung der Vorschriften des EStG 21</p>	<p>III. Befugnis zur Datenverarbeitung (Abs. 1 Satz 2) 22</p>
---	---

Anm. |

Anm.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Bemessungsgrundlage**

I. Einkommensteuer als Bemessungs- grundlage	24	II. Berücksichtigung von Auslands- kindern	27
---	----	---	----

**D. Erläuterungen zu Abs. 2a:
Steuerabzug vom Arbeitslohn**

I. Lohnsteuer als Bemessungsgrund- lage (Abs. 2a Satz 1)	29	III. Durchführung des Lohnsteuer- abzugs beim Faktorverfahren (Abs. 2a Satz 3)	31
II. Berücksichtigung kindbedingter Freibeträge (Abs. 2a Sätze 1 und 2)	30		

E. Erläuterungen zu Abs. 2b:

Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer 36

F. Erläuterungen zu Abs. 2c:

Erhebung der Kirchenkapitalertragsteuer durch Steuerabzug 37

G. Erläuterungen zu Abs. 2d:

Veranlagung zur Kirchensteuer 39

H. Erläuterungen zu Abs. 2e:

Sperrvermerk 40

I. Erläuterungen zu Abs. 3:

Abgeltungswirkung des Steuerabzugs

I. Von der Abgeltung erfasste Tat- bestände	41	II. Abgeltung als Rechtsfolge des Steuerabzugs	42
--	----	---	----

J. Erläuterungen zu Abs. 4:

Vorauszahlungen

I. Anknüpfung an die Einkommen- steuervorauszahlungen (Abs. 4 Satz 1)	46	2. Eintritt von Säumnisfolgen (Abs. 4 Satz 3)	48
II. Zuschlagsteuern ohne gesonderte Festsetzung (Abs. 4 Sätze 2 und 3)		3. Beitreibungsverfahren	49
1. Entrichtungspflicht auch ohne gesonderte Steuerfestsetzung (Abs. 4 Satz 2)	47		

K. Erläuterungen zu Abs. 5:

Rechtsbehelfe gegen Zuschlagsteuern 51

L. Erläuterungen zu Abs. 6:

Maßgeblichkeit der landesrechtlichen Vorschriften 55

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 51a

Schrifttum: *Kirchhof*, Die Einkommensteuer als Maßstab für die Kirchensteuer, DStZ 1986, 25; *Kefßler*, Zum Solidaritätszuschlag bei der Kapitalertragsteuer und bei der Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 EStG, DStR 1991, 1209; *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; *Oltmanns*, Endgültiger Verlust von Verlusten bei der Kirchensteuer – Verfassungskonforme Auslegung von § 51a Abs. 2 EStG, BB 2009, 2014; *Rausch*, Zur Höhe der Kirchensteuer: Mindestbesteuerung, Kappungsgrenzen, in *Birk/Ehlers* (Hrsg.), Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, Baden-Baden 2012, 179; *Weber*, Kirchensteuer bei Einkünften aus Kapitalvermögen – Abgeltungssteuer/Halbeinkünfteverfahren, in *Birk/Ehlers* (Hrsg.), Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, Baden-Baden 2012, 149; *Meyerling/Sarocka*, Kirchensteuer im Rahmen der Abgeltungssteuer, DStR 2013, 2608; *Krumm*, Einführung in die Verfassungsfragen der Kirchensteuer, ad legendum 2015, 19; *Anemüller*, Grundzüge der Erhebung von Kirchensteuer auf Kapitalerträge, EStB 2017, 368; *Kratsch*, Gewerbesteuer: Auswirkung der Gewerbesteueranrechnung auf den Solidaritätszuschlag, AStW2019, 401; *Hofmeister*, Kirchliche Freiheit und Gebundenheit bei der Kirchensteuer – Zwischen staatlichem Rücksichtnahmegebot und kirchlichem Selbstbestimmungsrecht, Kirche & Recht 2020, 309.

Verwaltungsanweisungen: Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder: Elektronisches Verfahren zum Kirchensteuerabzug bei Kapitalerträgen (§ 51a Absatz 2b bis 2e und 6 des Einkommensteuergesetzes [EStG] in Verbindung mit den Kirchensteuergesetzen der Länder) v.19.7.2021, BStBl. I 2021, 1014.

1 I. Grundinformation zu § 51a

§ 51a regelt die Festsetzung und Erhebung von sog. Zuschlagsteuern, also für Steuern, die nach der ESt bemessen werden. Die Norm enthält die verfahrensrechtl. Grundlagen für die Erhebung von Zuschlagsteuern. Nach der gesetzlichen Intention soll eine einheitliche Ermittlung der Bemessungsgrundlage für alle Zuschlagsteuern erreicht werden, indem grds. die ESt als Bemessungsgrundlage bestimmt wird. Einen unmittelbaren Anwendungsbereich gibt es mangels einer bundesweiten Zuschlagsteuer nicht mehr; die Erhebung des SolZ erfolgt nach den Sonderregelungen des SolZG (dazu Anh. § 51a EStG Anm. 1 ff.). Obwohl nicht unmittelbar anwendbar, regelt § 51a für die steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaften die wesentlichen Grundlagen für die Bemessung der KiSt und ist damit die Grundnorm für die – an sich in die Gesetzgebungskompetenz der Länder fallende – Erhebung der KiSt (dazu Anh. § 51a EStG Anm. 33 ff.). Deshalb ist in Abs. 6 klargestellt, dass die Regelungen des § 51a für die KiSt nach Maßgabe landesrechtl. Vorschriften gelten.

Die Modifikationen der Bemessungsgrundlage in Abs. 2 und 2a verfolgen verschiedene Zwecke. Zum einen mindern sie die Bemessungsgrundlage für die Zuschlagsteuern um Kinderfreibeträge und den Freibetrag für Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf sowohl bei der EStVeranlagung als auch bereits beim LStAbzug. Zum anderen werden die Auswirkungen des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40) und der Anrechnung der GewSt (§ 35) neutralisiert (Abs. 2 Sätze 2 und 3).

Mit der Erhebung der ESt bei den Einkünften aus Kapitalvermögen als Abzugsteuer – KapErtrSt – ist die Einbeziehung der Kapitalerträge in die EStVeranlagung in einer Vielzahl von Fällen entfallen, so dass die Kapitalerträge nicht mehr in die Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuern einfließen. Zur Vermeidung von Steuerausfällen bei den Religionsgemeinschaften sieht Abs. 2b vor, dass auf die Kap-

ErtrSt die KiSt als Zuschlag erhoben wird. Es handelt sich um eine kistrechtl. Sonderregelung in Gestalt eines besonderen Erhebungsverfahrens, wobei zweifelhaft ist, ob dem Bund die Gesetzgebungskompetenz zusteht (s. Anm. 4). Die Erhebung erfolgt im Wege des sog. elektronischen KiStAbzugsverfahrens, dh., der Schuldner der Kapitalerträge ist grds. verpflichtet, die Einbehaltung und Abführung der KiSt auf Kapitalerträge unter Beachtung der von ihm abzurufenden KiStAbzugsmerkmale durchzuführen. Abweichend davon kann der Schuldner der KapErtrSt den automatisierten Abruf der Zugehörigkeit zu einer steuererhebenden Religionsgemeinschaft durch Registrierung eines Sperrvermerks (Abs. 2e) unterbinden; daraus folgt aber die Verpflichtung, eine StErklärung abzugeben.

II. Rechtsentwicklung des § 51a

2

Bis 1974 minderten die Kinderfreibeträge die ESt bzw. LSt, so dass für Annex- oder Zuschlagsteuern eine besondere Regelung nicht erforderlich war.

ESTRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Im Zuge der Ersetzung der Kinderfreibeträge durch Kindergeldzahlungen wurde § 51a in das EStG eingefügt; für das erste Kind waren ab VZ 1975 600 DM, für das zweite 840 DM und für jedes weitere 1440 DM abzuziehen. Bei Ehegatten mit getrennter Veranlagung oder StKlasse IV wurde der Abzugsbetrag je zur Hälfte berücksichtigt.

StÄndG 1977 v. 16.8.1977 (BGBl. I 1977, 1586; BStBl. I 1977, 442): Die Abzugsbeträge für das zweite Kind wurden ab VZ 1978 auf 960 DM und für jedes weitere auf 1800 DM erhöht.

StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985 (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Neufassung als Folge der Wiedereinführung hoher Kinderfreibeträge; danach waren ab VZ 1986 für jedes Kind (unter Beachtung des Halbteilungsgrundsatzes) 600 DM abzuziehen.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Als Reaktion auf eine weitere Anhebung des Kinderfreibetrags um 540 DM auf 3024 DM wurde der Abzugsbetrag (unter Beibehaltung des Halbteilungsgrundsatzes) auf 300 DM für jedes zu berücksichtigende Kind herabgesetzt.

StÄndG 1991 v. 24.6.1991 (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 665): Aus Anlass der Einf. des Solidaritätszuschlags durch das SolZG v. 24.6.1991 (BGBl. I 1991, 1318; BStBl. I 1991, 640) wurde die Vorschrift mW ab dem VZ 1991 neu gefasst. Neben dem früheren Regelungsinhalt des § 51a aF, der in Abs. 2 übernommen wurde, wurden die Verfahrensgrundsätze für die Erhebung der Zuschlagsteuern normiert.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Anpassung von Abs. 2 an die erhöhten Kinderfreibeträge ab dem VZ 1992. Dabei blieben die Abzugsbeträge von 150 DM und 300 DM unverändert.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Infolge der Einführung eines Kinderfreibetrags für Auslandskinder (§ 32 Abs. 6 Satz 4) wurde Abs. 2 Satz 2 neu gefasst und Abs. 2a in die Vorschrift eingefügt, so dass ab dem VZ 1994 die – ggf. ermäßigten – Abzugsbeträge auch bei Auslandskindern Anwendung finden.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Anpassung der Abs. 2 und 2a an die Neuregelung des Familienlastenausgleichs. Ab dem VZ 1996 ist die Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuer unter Berücksichtigung der Kin-

derfreibeträge zu ermitteln. Die Abzugsbeträge, die dem Ausgleich des dualen Systems aus Kinderfreibetrag und Kindergeldzahlung dienen, sind entfallen.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Änderung der Beträge in Abs. 2 Satz 1 infolge der Anhebung der Kinderfreibeträge ab dem VZ 1997.

FamFördG v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2252; BStBl. I 2000, 4): Berücksichtigung des in § 32 Abs. 6 eingeführten Betreuungsfreibetrags von 1 512 € je Elternteil in Abs. 2 Satz 1. Einführung von Abs. 2 Satz 2, nach dem der Betreuungsfreibetrag bei EStVorauszahlungen wie beim LStAbzug außer Betracht blieb.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Infolge der Änderungen der Vorschriften über den StAbzug vom Arbeitslohn Neufassung des Abs. 2a.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1790): Wie in § 32 Abs. 6 Umrechnung der DM-Beträge in „geglättete“ Euro-Beträge.

Gesetz zur Regelung der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern v. 21.12.2000 (BGBl. I 2000, 1978; BStBl. I 2001, 38): Einfügung von Abs. 2 Sätze 2 und 3; auf diese Weise sollen die durch das StSenkG eingefügten Modifizierungen bei der Ermittlung der estl. Bemessungsgrundlage (Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40, Anrechnung der GewSt nach § 35) für die Zuschlagsteuern ausgeglichen werden. Für den SolZ fand diese Regelung keine Anwendung, da § 3 Abs. 2 SolZG eine abweichende, speziellere Regelung vorsah.

Zweites FamFördG v. 13.7.2001 (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): Anpassung von Abs. 2a an die Einf. des Freibetrags für Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (1 080/2 160 €) und die Erhöhung des Kinderfreibetrags auf 3 648 €. Berücksichtigung dieser Freibeträge auch beim LStAbzug und dadurch Streichung von Abs. 2 Satz 4.

Zweites Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002 (BGBl. I 2002, 4621; BStBl. I 2003, 3): Erneute Änderung des Abs. 2a Satz 1 zur Anpassung an § 40a Abs. 2, so dass sichergestellt ist, dass die nach dieser Vorschrift erhobene pauschale LSt für geringfügig Beschäftigte nicht in die Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern einfließt.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Abs. 2b bis 2e werden neu in das Gesetz eingefügt. Damit wird die Möglichkeit geschaffen, KiSt bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu erheben, die im Wege der KapErtrSt an der Quelle erhoben wird. Mit der Regelung, die zunächst ein Wahlrecht des KiStpfl. für eine Besteuerung an der Quelle vorsah, war zugleich ein Prüfauftrag (bis 30.6.2010) verbunden, ob ein flächendeckender KiStAbzug realisierbar ist. Der ebenfalls neu eingefügte Abs. 6 dient der Klarstellung, dass die Regelungen des § 51a nur nach Maßgabe landesrechtl. Vorschriften gelten.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Redaktionelle Änderung von Abs. 2a Satz 1.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Ergänzung des Abs. 2a um Satz 3; dies war zur Berechnung der Bemessungsgrundlage nach Einf. des Faktorverfahrens bei der Erhebung der LSt erforderlich. Außerdem wurden Abs. 2c Satz 1 und Abs. 2d Satz 1 redaktionell geändert, um klarzustellen, dass die KiSt als Zuschlag zur KapErtrSt erhoben wird.

FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136): Folgeänderungen in Abs. 2a nach der Erhöhung der Kinderfreibeträge auf 3 864 €.

WachstumsbeschleunigungsG v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): Folgeänderungen in Abs. 2a zur Anpassung an die Erhöhung der kindbedingten Freibeträge auf 4368 € und 2160 €.

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Anpassung des Abs. 2a Satz 2 an das sog. ELStAM-Verfahren. Die bisherige Bezugnahme auf die LStKarte wird durch den Bezug auf die elektronischen LStAbzugsmerkmale ersetzt. Neufassung von Abs. 2c und 2e. In Abs. 2c ist das Verfahren des KiStAbzugs bei Kapitalerträgen grundlegend neu geregelt. Abs. 2c Satz 1 statuiert die Einbehaltungspflicht des zur Vornahme des StAbzugs Verpflichteten und regelt in Nr. 1 bis 4 die Einzelheiten des Einbehaltungs- und Abzugsverfahrens. Abs. 2e regelt den Sperrvermerk und die darauf folgenden Verpflichtung zur Abgabe einer StErklärung.

AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): Ergänzung des Abs. 2c um das Abfragemerkmal „Geburtsdatum“; in einen neuen Satz 3 wird eine Anlassabfrage für alle KiStAbzugsverpflichteten eingefügt; Ergänzung von Abs. 2c um die Sätze 6 bis 8 zur Einf. eines zweimonatigen Bearbeitungszeitraums für Anträge auf Sperrvermerke. Im unter Aufhebung des bisherigen Prüfauftrags vollständig neu gefasstes Abs. 2e Satz 1 wird die gesetzliche Verpflichtung begründet, Anträge auf Sperrvermerke auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck einzureichen. Neufassung der Sätze 3 bis 5 in Abs. 2e zur Übermittlung des Sperrvermerks an das WohnsitzFA. Durch § 52a Abs. 18 wird der Zeitpunkt des Inkrafttretens von Abs. 2e und 2c auf den VZ 2015 verschoben.

Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags v. 16.7.2015 (BGBl. I 2015, 1202; BStBl. I 2015, 566): Abs. 2a Satz 1 wird durch Art. 1 Nr. 8 neu gefasst. Die bisherige statische Verweisung entfällt durch die Streichung der Bezugnahme auf eine bestimmte Gesetzesfassung des § 40a Abs. 2. In Abs. 2a Satz 1 werden als Folgeänderung die Erhöhungen der Kinderfreibeträge nachvollzogen. Für den VZ 2015 wird danach ein Kinderfreibetrag von 4512 € und für die VZ ab 2016 ein Kinderfreibetrag von 4608 € (StKlassen I, II und III) bzw. 2256 €/2304 € (StKlasse IV) bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuern berücksichtigt.

BürokratieEntlG v. 28.7.2015 (BGBl. I 2015, 1400): Mit der Neufassung des Abs. 2c Satz 1 Nr. 3 Satz 5 entfällt die bisher jährliche Informationspflicht des KiStAbzugsverpflichteten. Nach der Neuregelung beschränkt sich die Informationspflicht darauf, dass der Schuldner der KapErtrSt während der Dauer der rechtl. Verpflichtung zumindest einmal vom KiStAbzugsverpflichteten auf die Datenabfrage sowie das gegenüber dem BZSt. bestehende Widerspruchsrecht, das sich auf die Übermittlung von Daten zur Religionszugehörigkeit bezieht, schriftlich oder in geeigneter Form hinzuweisen ist. Die Regelung wird durch den ebenfalls neu gefassten Abs. 2c Satz 1 Nr. 3 Satz 9 ergänzt. Danach hat der der Hinweis rechtzeitig vor der Regel- oder Anlassabfrage zu erfolgen.

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.7.2016 – Verf-ModG (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694): Durch Art. 4 Nr. 4 wird in Abs. 2c Nr. 2 Satz 4 aufgehoben. Durch die Aufhebung von Satz 4 entfällt die Verweisung auf die SteuerdatenübermittlungsVO. Der bisherige Satz 5 wird Satz 4.

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 Abs. 2a Satz 1 wird

durch Art. 8 Nr. 13 und Art. 9 Nr. 6 als Folgeänderung – erneut – die Anhebung der Kinderfreibeträge nachvollzogen. Für den VZ 2017 wird ein Kinderfreibetrag von 4716 € und für die VZ ab 2018 ein Kinderfreibetrag von 4788 € (StKlassen I, II und III) bzw. 2358 €/2394 € (StKlasse IV) bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuern berücksichtigt.

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 Abs. 2a Satz 1 wird wiederum im Wege einer Folgeänderung durch Art. 1 Nr. 6 und Art. 3 Nr. 6 die Anhebung der Kinderfreibeträge nachvollzogen. Für den VZ 2019 wird ein Kinderfreibetrag von 4980 € (StKlassen I, II und III) bzw. 2490 € (StKlasse IV) und für die VZ ab 2020 von 5172 € (StKlassen I, II und III) bzw. 2586 € (StKlasse IV) bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuern berücksichtigt (§ 52 Abs. 1).

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. 74 Nr. 12 in 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 der Zuschlagsteuer im Wege des StAbzugs verarbeitet werden dürfen. Abs. 2c Satz 8 wurde redaktionell angepasst, indem der Begriff „verwenden“ durch „verarbeiten“ ersetzt wird. In Abs. 2c Satz 10 wurde ebenfalls zu Anpassung an die EU-Verordnung die bisherige Verwendungsbeschränkung durch eine Verarbeitungsbeschränkung ersetzt. Die Änderungen sind am Tag nach Verkündung des Gesetzes (20.11.2019) in Kraft getreten (Art. 155 2. DSAnpUG-EU).

2. FamEntlastG v. 1.12.2020 (BGBl. I 2020, 2616; BStBl. I 2020, 1347): Durch Art. 1 Nr. 7 Buchst. a 2. FamEntlastG wurde Abs. 1 Satz 1 durch die Einfügung des Satzteils „mit Ausnahme des § 36a“ dahingehend ergänzt, dass § 36a von der entsprechenden Anwendung der Vorschriften des EStG bei der Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern ausgenommen ist. Abs. 2a Satz 1 wurde durch Art. 1 Nr. 7 Buchst. b 2. FamEntlastG neu gefasst. Infolge der Einf. dynamischer Verweise auf die jeweils aktuellen Freibeträge für Kinder anstelle der Nennung der Beträge sind künftig redaktionelle Folgeänderungen aufgrund von Änderungen der Beträge entbehrlich. Abs. 2b wurde durch Art. 3 2. FamEntlastG um einen Satz 2 ergänzt. Satz 1 ist nicht anzuwenden und damit ein StAbzug vom Kapitalertrag nicht vorzunehmen, wenn die Kapitalerträge zu den Einkünften aus LuF, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit oder aus VuV gehören. Durch Art. 2 Nr. 6 Buchst. a 2. FamEntlastG ist Abs. 2c Satz 1 Nr. 3 um eine weitere Anlassabfrage zur KiStAbzugsverpflichtung ergänzt worden. Der KiStAbzugsverpflichtete ist verpflichtet, bereits bei der Begr. der Geschäftsbeziehung eine Anlassabfrage durchzuführen. Die bisherige Regelung, die einen Hinweis auf die Abfrage der Religionszugehörigkeit einmal während der laufenden Geschäftsbeziehung vorsah, ist entfallen. Mit dem Entfall des Hinweises auf die Möglichkeit eines schriftlichen Hinweises ist klargestellt, dass jede andere „geeignete“ Form der Information ausreicht. Abs. 2e Satz 4 wurde durch Art. 1 Nr. 7 Buchst. c 2. FamEntlastG ohne materiell-rechtl. Änderung nur redaktionell neu gefasst. Durch Art. 2 Nr. 6 Buchst. b 2. FamEntlastG ist Satz 4 redaktionell an die Änderung in Abs. 2c Satz 1 Nr. 3 angepasst worden.

Die Änderungen in Abs. 1 Satz 1 (Ausnahme der Anrechnungsbeschränkung des § 36a aus der entsprechenden Anwendung von § 51a) und des Abs. 2a Satz 1 (Ein-

führung einer dynamischen Verweisung auf die Regelungen der Freibeträge für Kinder) sowie die Neufassung des Abs. 2e Satz 4 (redaktionelle Klarstellung) sind am 1.1.2021 in Kraft getreten (Art. 6 Abs. 1 2. FamEntlastG). Die Änderungen in Abs. 2c Satz 1 Nr. 3 (Einf. einer obligatorischen Anlassabfrage der KiStAbzugsmerkmale bei Begr. einer Geschäftsbeziehung) sowie die weiteren redaktionellen Anpassungen in Abs. 2e Satz 4 sind am 1.1.2022 (Art. 6 Abs. 2 2. FamEntlastG) in Kraft getreten. Die Ergänzung des Abs. 2b (Aufhebung der Abzugsverpflichtung für KiSt auf Kapitalerträge betrieblicher Konten) tritt am 1.1.2023 in Kraft (Art. 6 Abs. 3 2. FamEntlastG).

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 51a

1. Bedeutung als Mustervorschrift

3

Die Vorschrift kommt in Fällen zur Anwendung, in denen die ESt Bemessungsgrundlage einer Zuschlagsteuer ist. Da derzeit keine bundesgesetzlich geregelten Zuschlagsteuern erhoben werden, die in den Anwendungsbereich des § 51a fallen, dient die Vorschrift in der Praxis nur der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der KiSt, ab 2015 vor allem auch der Erhebung der KiSt in Fällen der KapErtrSt. Abs. 1 und 3 bis 5 enthalten die verfahrensrechtl. Grundlagen für die Erhebung der Zuschlagsteuern, die ansonsten in den jeweiligen Zuschlagsteuergesetzen geregelt werden müssten. Die Zuschlagsteuergesetze können aber abweichende, insbes. speziellere Regelungen enthalten. Dies ist zB beim SolZ der Fall.

Gesetzsystematische Bedeutung: § 51a nimmt eine Sonderstellung im EStG ein, da die Vorschrift auf die Bemessung, Erhebung und Festsetzung der ESt keinen Einfluss hat. Seiner Sonderstellung im EStG entsprechend ist § 51a dem Abschnitt IX (sonstige Vorschriften, Bußgeld-, Ermächtigungs- und Schlussvorschriften) zugeordnet. Die Wirkungen der Vorschrift treten bei den Zuschlagsteuern ein, die nach der ESt bemessen werden. Einer besonderen Anwendbarkeitsregelung in den Zuschlagsteuergesetzen bedarf es daher nicht, sie kann aber zur Klarstellung von Einzelfragen sinnvoll sein.

Grundsätzlich soll § 51a der Vereinfachung dienen, indem für alle Zuschlagsteuern eine einheitliche Bemessungsgrundlage geschaffen wird. Diesem ursprünglichen Zweck wird die Norm nicht gerecht, denn für den SolZ, für den in den VZ 1991 bis 2000 die Bemessungsgrundlage nach § 51a ermittelt wurde, sieht das SolZG seit dem VZ 2001 eigene Regelungen vor (s. Anm. 11). Die Regelungen zum KiStAbzug bei Kapitalerträgen sind kompliziert und in der praktischen Anwendung aufwendig; sie stellen einen dem Charakter der KapErtrSt als Abgeltungsteuer geschuldeten Fremdkörper dar, zumal die Regelungsbefugnis für die KiSt bei den Ländern liegt. Dem wiederum muss die Anwendungsbestimmung des Abs. 6 Rechnung tragen.

§ 51a als Mustervorschrift für die Kirchensteuererhebung: Obwohl § 51a wegen der fehlenden Gesetzgebungskompetenz des Bundes keine unmittelbare Geltung für die von den Ländern erlassenen KiStGesetze hat (s. Abs. 6), ist die Vorschrift gerade im Bereich der KiStErhebung von Bedeutung. § 51a hat den Charakter einer Mustervorschrift, die den Ländern in verfassungsrechtl. zulässiger Weise das Angebot eines Maßstabs für die Erhebung der KiSt und des Kirchgelds (BFH v. 19.10.2005 – I R 76/04, BStBl. II 2006, 274) macht (vgl. *Kirchhof*, DStZ 1986, 25). Die Landesgesetzgeber haben von diesem Angebot sämtlich Gebrauch gemacht

(s. Anm. 13), indem sie in ihren KiStGesetzen anordnen, dass zur Berechnung der KiSt die Bemessungsgrundlage nach § 51a zu ermitteln ist. Damit bestimmt die bundesrechtl. Vorschrift des § 51a über die landesgesetzlichen Regelungen mittelbar das KiStAufkommen, indem Änderungen der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern auch die Bemessungsgrundlage der KiSt beeinflussen. Auch wenn der Ausgestaltung der Maßstabsteuern und des § 51a durch den Bundesgesetzgeber erhebliche Bedeutung für das KiStAufkommen zukommt, ist der Staat nicht verpflichtet, eine kirchensteuerkonforme Maßstabsteuer anzubieten oder staatliches StRecht auf die Bedürfnisse der Religionsgemeinschaften abzustimmen. Ebenso wenig steht den Kirchen ein Mitgestaltungsanspruch bei der Ausgestaltung der Maßstabsteuern zu. Ein solcher würde gegen den Grundsatz der Trennung zwischen Staat und Kirche verstoßen und ließe sich auch nicht durch das grundgesetzlich verankerte Recht, KiSt zu erheben, rechtfertigen. Darüber hinaus lassen sich derartige staatliche Verpflichtungen weder auf die Rspr. des BVerfG stützen noch auf § 51a selbst. Der Staat hat nach BVerfG (BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413, 416/90, BVerfGE 19, 206) die Verpflichtung, „die Voraussetzungen für die Steuererhebung durch den Erlass von Landesgesetzen zu schaffen und dabei die Möglichkeit einer zwangsweisen Beitreibung vorzusehen“. Damit gehört die KiSt-Erhebung zwar zu den „gemeinsamen Angelegenheiten von Staat und Kirche“, nicht aber die Ausgestaltung der KiSt. Für Mitgestaltungsansprüche der Kirche im Rahmen des EStRechts ist weder eine dogmatische Grundlage noch eine praktische Notwendigkeit ersichtlich. Folgerichtig bindet § 51a weder die Länder noch die Religionsgemeinschaften.

Abrufverfahren zum Kirchensteuerabzug bei Kapitalerträgen: Die Regelungen zum KiStAbzug bei der Erhebung der ESt durch Abzug vom Kapitalertrag in Abs. 2b bis 2e gehen nach ihrem Wortlaut über den Charakter als Mustervorschrift für den KiStAbzug nach den landesgesetzlichen Bestimmungen hinaus, indem sie detaillierte Regelungen über die Durchführung des Abzugsverfahrens treffen. Eine abschließende Regelung der KiSt ist indes dem Bundesgesetzgeber wegen mangelnder Gesetzgebungskompetenz verwehrt (glA *Ettlich* in *Brandis/Heuermann*, § 51a Rz. 37 [5/2021]; verfassungsrechtl. Grenzfall), denn Art. 140 GG iVm. Art. 137 Abs. 8 WRV weist auch die Durchführung der Bestimmungen zur KiStErhebung den Ländern zu. Dazu gehört auch die Ausgestaltung des Erhebungsverfahrens. Ob die Regelung wegen Annexkompetenz und Kompetenz kraft Sachzusammenhangs oder als Teil einer Gesamtregelung (BVerfG v. 27.10.1998 – 1 BvR 2306/96 ua., BVerfGE 98, 265) mit der Erhebung der KapErtrSt durch den Bundesgesetzgeber gleichwohl in eine ungeschriebene konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes fällt, ist wegen der besonderen Grundrechtsrelevanz (Art. 4 GG) des KiStEingriffs zweifelhaft (bejahend *Ettlich* in *Brandis/Heuermann*, § 51a Rz. 36 f. [5/2021]). Nach der Gesetzesbegründung sind die Regelungen aber entgegen ihrem Wortlaut nur als Vorgabe für die Erhebung der KiSt zu verstehen (BRDrucks. 220/07, 114) und entfalten damit nach dem Willen des Gesetzgebers keine unmittelbaren Rechtswirkungen. Daraus folgt, dass es für die Anwendung einer „Transformation“ in die kistrechtl. Regelungen der Länder bedarf. Dem entspricht, dass Abs. 6 die Geltung von § 51a für die KiSt von einer landesgesetzlichen Regelung abhängig macht. Da dies auch für die Anwendungsregelung gilt, bedarf es auch für die Erhebung der KiSt im Wege des StAbzugs einer Bezugnahme in den jeweiligen KiStG der Länder (differenzierend *Ettlich* in *Brandis/Heuermann*, § 51a Rz. 37 [5/2021], 125 [6/2020]; FG München v. 1.8.2013 – 5 K 758/13, juris, rkr.).

2. Verfassungsrechtliche Bedeutung des § 51a

4

§ 51a soll auch bei den Zuschlagsteuern zur veranlagten ESt und LSt die durch den Unterhalt von Kindern bedingte Minderung der Leistungsfähigkeit angemessen berücksichtigen. Das Existenzminimum der Kinder bei der Erhebung der Zuschlagsteuern wird dadurch sichergestellt, dass bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage stets die Kinderfreibeträge in Ansatz zu bringen sind und eine Gegenrechnung der Kindergeldzahlungen unterbleibt. Es handelt sich um eine kindbezogene Minderung der Bemessungsgrundlage (Abs. 2 und 2a; s. Anm. 24, 29).

Mit der Anknüpfung an die Kinderfreibeträge entspricht die Bemessungsgrundlage verfassungsrechtl. Mindestanforderungen (vgl. BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 14/91, BStBl. II 1993, 413). Darüber hinaus werden familienbezogene Belastungen und die daraus resultierende Minderung der stl. Leistungsfähigkeit über die Einbeziehung des Freibetrags für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf berücksichtigt. Es fragt sich jedoch, ob damit die Minderung der stl. Leistungsfähigkeit der Eltern durch die mit der Kindererziehung verbundenen Aufwendungen in ausreichendem Maße gewährleistet ist. Die Anrechnung von Kinderfreibeträgen durch eine gesonderte Vorschrift wäre entbehrlich, wenn es dem Gesetzgeber gelänge, die Maßstabsteuer so auszugestalten, dass die Unterhaltspflichten unter Berücksichtigung des Existenzminimums bereits in ausreichender Weise bei der Ermittlung der ertragstl. Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden (vgl. auch *Kirchhof*, DStZ 1986, 25). Bei Geringverdienern besteht jedoch auch bei Berücksichtigung der Freibeträge die Gefahr, dass im Einzelfall eine übermäßige Belastung entsteht. In diesen Fällen kann ein verfassungswidriger Eingriff durch die Schaffung einer Nullzone und/oder eines gemilderten Steuereingriffs im Zuschlagsteuergesetz vermieden werden. In dieser Weise ist der Gesetzgeber beim SolZG verfahren (s. Anm. 30).

Formelle Verfassungsmäßigkeit der Änderungen durch das 2. DSAnpUG-EU: Es sind beachtliche Bedenken geäußert worden, ob das 2. DSAnpUG-EU in formell verfassungsmäßiger Weise zustande gekommen ist. Die Bedenken knüpfen an den Umstand an, dass im Zeitpunkt der Abstimmung die Beschlussfähigkeit des Parlaments nicht gegeben war. Allerdings ist bislang in der verfassungsrechtl. Rspr. nicht geklärt, ob ein Verstoß gegen die Formvorschriften auf die Verfassungsmäßigkeit des beschlossenen Gesetzes durchschlägt (s. dazu § 10 Anm. 320; *Fissenewert* in BeckOK EStG, § 10 Rz. 55 [03/2022]). Einen Antrag auf einstweilige Anordnung, mit der das Inkrafttreten eines möglicherweise formell verfassungswidrigen Gesetzes verhindert werden sollte, hat das BVerfG abgelehnt, da das GG keine präventive Normenkontrolle kenne (BVerfG v. 17.9.2019 – 2 BvQ 59/19, NVwZ 2019, 1593). Solange das BVerfG das ändernde Gesetz nicht für verfassungswidrig erklärt hat, sind die in § 51a eingefügten Ergänzungen und Änderungen anzuwenden. Materiell-rechtlich ist die Speicherung und Verarbeitung der Daten durch das BZSt. verfassungsrechtl. unbedenklich (vgl. BFH v. 18.1.2012 – II R 49/10, BStBl. II 2012, 168).

Einstweilen frei.

5

IV. Geltungsbereich des § 51a

6

Sachlicher Geltungsbereich: § 51a gilt unmittelbar nur für Zuschlagsteuern zur ESt, für die der Bund die Gesetzgebungskompetenz hat (s. Anm. 20, 41). Über § 31 Abs. 1 KStG ist § 51a Abs. 1 und 4 entsprechend auch auf Zuschlagsteuern zur KSt

anzuwenden. Derzeit gibt es jedoch keine bundesgesetzlich geregelten Zuschlagsteuern iSd. § 51a, da der SolZ umfassend im SolZG geregelt ist (s. Anh. § 51a EStG Anm. 1 ff.). Damit hat § 51a durch entsprechende Verweisungsnormen in den KiStGesetzen der Länder iVm. Abs. 6 nur noch Bedeutung für die KiStErhebung (s. Anh. § 51a EStG Anm. 35–37).

Persönlicher Geltungsbereich: Die Anwendung des § 51a hängt nicht davon ab, ob der Stpfl. unbeschränkt oder beschränkt estpfl. ist. § 51a gilt vielmehr für jede nach der veranlagten ESt oder der LSt bemessene Zuschlagsteuer. Voraussetzung ist zunächst, dass die Voraussetzung einer persönlichen StPflicht bezüglich der Zuschlagsteuer erfüllt ist. Dies richtet sich nach dem jeweiligen Zuschlagsteuergesetz. Findet § 51a Anwendung, kommt die Minderung der Bemessungsgrundlage durch Berücksichtigung der kindbedingten Freibeträge nach Abs. 2, 2a allerdings nur unbeschränkt Stpfl. zugute, denn Abs. 2 knüpft an § 32 an („... in allen Fällen des § 32 ...“), dessen Anwendung für beschränkt Stpfl. durch § 50 Abs. 1 Satz 4 ausgeschlossen ist. Bei beschränkt Stpfl. ist die nicht um kindbezogene Belastungen geminderte ESt als Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuer zugrunde zu legen. Dies entspricht dem Prinzip, dass bei beschränkt Stpfl. die Berücksichtigung familienbezogener Vergünstigungen grds. ausgeschlossen ist. Eine Ausnahme gilt bei Stpfl., die nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt stpfl. behandelt werden; dies setzt aber voraus, dass deren Einkünfte im Kj. mindestens zu 90 % der deutschen ESt unterliegen oder deren nicht der deutschen ESt unterliegende Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 nicht übersteigen.

7–9 Einstweilen frei.

V. Verhältnis des § 51a zu anderen Vorschriften

10 1. Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften

Pauschalierungsvorschriften: Wird die LSt in den Fällen der Pauschalierung nach §§ 40, 40a und 40b vom ArbG übernommen, wird er Schuldner der pauschalen LSt (§ 40 Abs. 3; s. § 40 Anm. 54). Bei der EStVeranlagung des ArbN bleiben die pauschal besteuerten Bezüge außer Ansatz (§ 40 Abs. 3 Satz 2). Dies hat nach § 51a Abs. 3 zur Folge, dass auch die auf die pauschale LSt entfallenden Zuschlagsteuern bei der individuellen Veranlagung außer Ansatz bleiben. Der ArbG hat auch die Zuschlagsteuer als Schuldner zu übernehmen. Dies folgt aus § 51a Abs. 1 iVm. § 40 Abs. 3 Sätze 1 und 2.

Steuerabzug bei Kapitalertragsteuer: Soweit bei Kapitalerträgen die ESt durch den StAbzug vom Kapitalertrag abgegolten ist (§ 43 Abs. 5), erfasst die Abgeltungswirkung auch die mit dem StAbzug verbundene Erhebung der Zuschlagsteuer. Um Steuerausfällen im Bereich der KiStGesetze entgegenzuwirken, enthalten die Abs. 2b bis 2e spezielle Regelungen für die Bemessung der KiSt bei Erhebung der KapErtrSt (s. Anm. 36). Die Regelungen stehen unter dem Vorbehalt, dass die für die KiSt zuständigen Landesgesetzgeber die Anwendung anordnen. Dies ist in Abs. 6 klargestellt (s. Anm. 55).

Steuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht: Die Abgeltungswirkung beim StAbzug bei beschränkt Stpfl. nach § 50a umfasst vorbehaltlich abweichender Regelungen in den Zuschlagsteuergesetzen auch die Zuschlagsteuern (Abs. 3, s. Anm. 41).

2. Verhältnis zum SolZG 1995

11

Bis zum VZ 2000 war die die Bemessungsgrundlage und das Erhebungsverfahren für den SolZ nach § 51a zu ermitteln; seit dem VZ 2001 ist beides eigenständig im SolZG geregelt, das gegenüber § 51a *lex specialis* ist. Das bedeutet, dass für ESt, SolZ und KiSt eine eigene Bemessungsgrundlage zu ermitteln ist. Nimmt man die Sonderregelungen für den KiStAbzug bei der KapErtrSt hinzu, ergibt sich ein regelungsintensives Geflecht, das einer Vereinfachung bedarf (so auch *Ettlich* in *Brandis/Heuermann*, § 51a Rz. 20 [5/2021]).

3. Verhältnis zur Körperschaftsteuer

12

Nach § 31 Abs. 1 KStG finden auf die Festsetzung und Erhebung von Steuern, die nach der veranlagten KSt bemessen werden (Zuschlagsteuern), die Vorschriften des EStG entsprechende Anwendung. Dies bedeutet, dass § 51a Abs. 1, 4 und 5 auf Zuschlagsteuern zur KSt entsprechend anzuwenden sind. Praktische Bedeutung kommt dieser Verweisung derzeit nicht zu.

4. Verhältnis zur Kirchensteuer

13

Da der Bundesgesetzgeber keine Gesetzgebungskompetenz für die KiSt besitzt, kann er keine Regelungen über die Festsetzung und Erhebung von KiSt treffen (s. auch Anm. 6). Deshalb ist § 51a nicht unmittelbar auf KiSt anwendbar, wie Abs. 6 klarstellt. Alle Landesgesetzgeber haben in den KiStGesetzen angeordnet, dass die in § 51a vorgesehenen Kürzungen der Bemessungsgrundlage auch bei der KiStErhebung vorzunehmen sind (s. auch Anh. § 51a EStG Anm. 43).

Einstweilen frei.

14–16

VI. Verfahrensfragen zu § 51a

17

Kirchensteuererhebung in den Fällen der Kapitalertragsteuer: Nach Abs. 2b (s. Anm. 36) wird – vergleichbar mit dem LStAbzug – eine KiStAbzugsverpflichtung des sog. KiStAbzugsverpflichteten begründet. Die KiStAbzugsverpflichtung entsteht – sofern § 51a nach den KiStG der Länder Anwendung findet – kraft Gesetzes quasi akzessorisch zur KapErtrSt. Wird die KiSt nicht im Wege des StAbzugs erhoben, erfolgt die Erhebung nach Abs. 2d durch eine eigenständige KiSt-Veranlagung (s. Anm. 39). Die Erhebung der KiSt kann der Schuldner der KapErtrSt durch einen Sperrvermerk nach Abs. 2e verhindern; allerdings löst die Registrierung eines Sperrvermerks eine Verpflichtung zur Abgabe einer StErklärung aus, um eine Veranlagung nach Abs. 2d zu ermöglichen.

Antragsveranlagung: Erfolgt auf Antrag des Stpfl. nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 eine Veranlagung zur ESt, sind auch die Zuschlagsteuern festzusetzen. Der Stpfl. kann weder seinen Antrag auf die ESt beschränken noch einen bereits gestellten Antrag allein hinsichtlich der Zuschlagsteuern zurücknehmen. Dies folgt aus der Akzessorietät der Zuschlagsteuer zur Maßstabsteuer, deren Festsetzung und Erhebung nach Abs. 1 stets an die ESt anknüpft. Insoweit kann es keinen Unterschied machen, ob die EStVeranlagung kraft Gesetzes oder auf Antrag vorzunehmen ist.

Festsetzung der Zuschlagsteuern: Die Festsetzung der Zuschlagsteuer ist ein selbständiger Steuerverwaltungsakt, der mit dem Einspruch und der Anfechtungsklage angefochten werden kann (s. Anh. § 51a EStG Anm. 47 zur KiSt). Bei einer isolierten Anfechtung der Festsetzung der Zuschlagsteuern kann nicht die Höhe der Bemessungsgrundlage angegriffen werden. Dies stellt Abs. 5 Satz 1 klar (s. Anh. § 51a EStG Anm. 47). In der Regel wird die Festsetzung der Zuschlagsteuern zusammen mit der Festsetzung der Maßstabsteuer erfolgen (Zusammenfassung mehrerer selbständiger Verwaltungsakte). Auch hinsichtlich der Zuschlagsteuern können Säumnis- und Verspätungszuschläge festgesetzt werden.

18–19 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Begriff der Zuschlagsteuer, Befugnis zur Datenverarbeitung

20 I. Legaldefinition der Zuschlagsteuer (Abs. 1 Satz 1)

Abs. 1 Satz 1 definiert als Zuschlagsteuern die Steuern, die nach der ESt bemessen werden.

Zuschlagsteuern sind Geldleistungen, die dem Steuerbegriff des § 3 Abs. 1 AO entsprechen. Nur Steuern, die der Gesetzgebungskompetenz des Bundes unterliegen, fallen unmittelbar in den Anwendungsbereich des § 51a (s. Anm. 6, 13).

Arten von Zuschlagsteuern: Zuschlagsteuern können erhoben werden als

- allgemeiner Zuschlag zur ESt und damit praktisch als Teil der ESt. Beispiel dafür ist der früher erhobene Stabilitätzuschlag (vgl. BVerfG v. 2.10.1973 – 1 BvR 345/73, BStBl. II 1973, 878),
- selbständige Ergänzungsabgabe iSd. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, zB der SolZ (§ 1 SolZG; s. Anh. § 51a EStG Anm. 1 ff.).

Nach der Einkommensteuer bemessen sind Steuern, wenn sie steuertechnisch an die EStFestsetzung anknüpfen, in der Praxis als bestimmter Prozentsatz der ESt. Nach der Grundkonzeption des § 51a soll die veranlagte ESt als Bemessungsgrundlage heranzuziehen sein. Erfasst werden aber auch die Fälle, in denen es nicht zu einer Veranlagung kommt, also bei der Pauschalierung der LSt nach den §§ 40, 40a und 40b, der Pauschalierung der ESt nach §§ 37a und 37b, der Abgeltungswirkung des StAbzugs nach § 43 Abs. 5 und § 50a (s. auch Anm. 41).

21 II. Entsprechende Anwendung der Vorschriften des EStG

Als Rechtsfolge bestimmt Abs. 1 Satz 1, dass die Vorschriften des EStG mit Ausnahme des § 36a entsprechende Anwendung finden. Dazu gehören auch die auf Grundlage des § 51 erlassenen Rechtsverordnungen, insbes. also die EStDV und die LStDV. In entsprechender Anwendung des § 36 Abs. 1 entsteht die Zuschlagsteuer bereits mit Ablauf des VZ und nicht erst mit einer Festsetzung der ESt (vgl. auch *Keßler*, DStR 1991, 1209). Auch auf die Zuschlagsteuern sind Vorauszahlungen zu leisten (BFH v. 25.6.1992 – IV R 9/92, BStBl. II 1992, 702). Sie sind gleichzeitig mit den EStVorauszahlungen zu entrichten (Abs. 4 Satz 1; s. Anm. 46). Seit dem VZ 2021 ist die Anwendung der Anrechnungsbeschränkung des § 36a für die

Festsetzung und Erhebung der Zuschlagsteuer, damit mittelbar auch bei der KiSt, ausgeschlossen. Damit wurde die Rechtslage an die Regelung in § 1 Abs. 2 SolZG angepasst, nach der die Anrechnungsbeschränkung für den SolZ bereits vorher keine Anwendung fand. Der Gesetzgeber (BTDrucks. 433/20, 15) hält die Anwendung der Abzugsbeschränkung ohne nähere Begr. für „nicht angezeigt“.

III. Befugnis zur Datenverarbeitung (Abs. 1 Satz 2)

22

Die Einfügung von Abs. 1 Satz 2 dient ausschließlich 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 der Zuschlagsteuern im Wege des StAbzugs verarbeitet werden dürfen. Dass die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 19/4674, 299) ausdrücklich auf die KiSt hinweist, für die § 51a nicht unmittelbar Anwendung findet (s. § 51a Anm. 3), ist ersichtlich dem Umstand geschuldet, dass die KiStErhebung über entsprechende Anwendungsvorschriften in den Kirchensteuergesetzen der Länder den Hauptanwendungsfall für § 51a darstellt, denn derzeit wird keine andere Zuschlagsteuer erhoben; für den SolZ sieht das SolZG eigene Regelungen vor.

Einstweilen frei.

23

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Bemessungsgrundlage

I. Einkommensteuer als Bemessungsgrundlage

24

Nach Abs. 2 ist Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuer die ESt, die abweichend von § 2 Abs. 6 unter Berücksichtigung der Freibeträge für Kinder (Kinderfreibetrag, Freibetrag für Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf) in allen Fällen des § 32 festzusetzen wäre. Sie ist die „Maßstabsteuer“ für die Zuschlagsteuer. Somit ist nach Abs. 2 Satz 1 Bemessungsgrundlage nicht die festgesetzte ESt („abweichend von § 2 Absatz 6“). Vielmehr ist die fiktive Steuer zu ermitteln, die sich ergeben würde, wenn stets die kindbedingten Freibeträge des § 32 Abs. 6 berücksichtigt würden („festzusetzen wäre“). An den Stpfl. geleistete Kindergeldzahlungen fließen also in die Berechnung nicht mit ein. Da Abs. 2 ohne Einschränkung auf alle Fälle der § 32 verweist, sind die Kinderfreibeträge stets zu berücksichtigen, wenn sie bei der EStVeranlagung berücksichtigungsfähig gewesen wären und nur deswegen nicht in die EStFestsetzung eingeflossen sind, weil das ausgezahlte Kindergeld sich für den Stpfl. günstiger auswirkt als die Gewährung von Kinderfreibeträgen. Auf diese Weise soll sichergestellt werden, dass das Existenzminimum der Kinder bei der Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuern berücksichtigt wird.

Hinzurechnung der Teileinkünfte: Abs. 2 Satz 2 modifiziert die Bemessungsgrundlage des Satzes 1, indem die nach § 3 Nr. 40 streifen Einnahmen wieder hinzugerechnet und zugleich die nach § 3c Abs. 2 nicht abziehbaren Beträge abgezogen werden. Mit dieser Modifikation werden die Auswirkungen des Teileinkünfteverfahrens auf die Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuern rückgängig gemacht. Der Gesetzgeber wollte vor allem mit Blick auf die Sicherung des Steueraufkommens der KiSt vermeiden, dass sich estl. Begünstigungen unmittelbar auf die Zu-

schlagsteuern auswirken könnten (BTDrucks. 14/4546, 3). Da die „Korrektur“ jedoch erst an das zVE und nicht – wie es systemgerechter wäre – an die Gewinnermittlung anknüpft, kann es zur Erhebung von Zuschlagsteuern und KiSt kommen, wenn sich die ESt auf 0 € beläuft, zB bei nicht ausgeschöpften Freibeträgen oder nicht ausgenutzten Verlustverrechnungen (vgl. *Hofmann*, DB 2005, 2157; *Ettlich* in *Brandis/Heuermann*, § 51a Rz. 54 [5/2021]). Dies hat der Gesetzgeber im Interesse einer vereinfachten Besteuerung in Kauf genommen (BTDrucks. 14/4546, 3). Allerdings ist zu prüfen, ob das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gewahrt ist. Das stl. Existenzminimum muss stets frei bleiben. Ist dies gewährleistet, lässt sich auch die Erhebung einer KiSt bei einer ESt von 0 € rechtfertigen (BVerwG v. 20.8.2008 – 9 C 9/07, DVBl. 2008, 1506; BFH v. 1.7.2009 – I R 76/08, BStBl. II 2010, 1061; BFH v. 15.9.2012 – I R 53/10, BFH/NV 2012, 23; FG Düss. v. 29.6.2012 – 1 K 3669/09 Ki, EFG 2012, 2150, rkr.; s. Anh. § 51a EStG Anm. 43), auch wenn es sich um nicht nur geringfügige KiStBeträge handelt.

Der BFH hat hierzu insbes. ausgeführt, dass es von Verfassungen wegen – auch unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes – nicht geboten ist, dass die Belastung mit KiSt stets mit der Belastung mit ESt im Einklang stehen muss. Hinsichtlich des Teileinkünfteverfahrens kommt hinzu, dass es hinsichtlich der KiSt an einer Vorbelastung mit einer Ertragsteuer fehlt, die ertragstl. ausgeglichen werden müsste. Zudem wirken sich nicht ausgeglichene Verluste idR in anderen VZ aus. Diese Folgewirkungen sind auch unter dem Aspekt der abschnittsbezogenen Besteuerung in die Prüfung einzubeziehen, ob das Existenzminimum des Stpfl. gewährleistet ist. Die Verstetigung des KiStAufkommens reicht hingegen als alleiniger Rechtfertigungsgrund nicht aus. Die gesetzliche Regelung ist gleichwohl verfassungsgemäß. Im Einzelfall können besondere Härten im Billigkeitswege berücksichtigt werden (so auch *Ettlich* in *Brandis/Heuermann*, § 51a Rz. 55 [5/2021]).

Hinzurechnung der anzurechnenden Gewerbesteuer: Nach Abs. 2 Satz 3 bleibt auch die StErmäßigung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 35) bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage außer Betracht. Es erfolgt also keine Anrechnung der GewSt. Auch dies dient vor allem der Sicherung des KiStAufkommens (BTDrucks. 14/3762, 1) und dürfte im Hinblick auf Typisierungserwägungen gerechtfertigt sein.

25–26 Einstweilen frei.

27 II. Berücksichtigung von Auslandskindern

Da für nicht unbeschränkt stpfl. Auslandskinder ebenfalls Freibeträge für Kinder abgezogen werden können (§ 32 Abs. 6 Satz 4), sind diese bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage ebenfalls zu berücksichtigen, soweit es nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats notwendig und angemessen ist. Ob nur ein gekürzter Kinderfreibetrag in Ansatz zu bringen ist, richtet sich nach der von der FinVerw. zu § 33a Abs. 1 Satz 6 entwickelten Ländergruppeneinteilung.

28 Einstweilen frei.

D. Erläuterungen zu Abs. 2a: Steuerabzug vom Arbeitslohn

I. Lohnsteuer als Bemessungsgrundlage (Abs. 2a Satz 1)

29

Nach Abs. 2a Satz 1 Halbs. 1 ist beim StAbzug vom Arbeitslohn die LSt als Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuer anzusetzen. Eine Ausnahme sieht das Gesetz nur für die pauschale LSt in den Fällen geringfügiger Beschäftigung vor („vorbehaltlich des § 40a Absatz 2“).

Lohnsteuer idS ist die JahresLSt, die sich nach § 38a aufgrund des Arbeitslohns ergibt, den der ArbN im Kj. bezieht. Damit werden nicht nur laufende Bezüge, sondern über § 38a Abs. 3 auch sonstige Bezüge in die Berechnung der LSt und damit zugleich in die Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuer einbezogen. Kommt es nicht zu einer EStVeranlagung (§ 46 Abs. 4), steht damit auch die Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuer endgültig fest (s. auch Anm. 41). Wird noch eine Veranlagung durchgeführt, tritt die veranlagte ESt als Bemessungsgrundlage an die Stelle der LSt (Abs. 2).

II. Berücksichtigung kindbedingter Freibeträge (Abs. 2a Sätze 1 und 2)

30

Da beim LStAbzug nicht stets davon ausgegangen werden kann, dass es nach Beendigung des VZ zu einer Veranlagung kommt, muss schon beim LStAbzug sichergestellt werden, dass das Existenzminimum der Kinder ausreichend berücksichtigt wird. Dem trägt Abs. 2a Satz 1 Halbs. 2 dadurch Rechnung, dass beim LStAbzug die kindbedingten Freibeträge bereits berücksichtigt werden. Seit dem VZ 2021 ist durch dynamische Verweisungen sichergestellt, dass stets die aktuellen Freibeträge zur Anwendung kommen. So sind in den StKlassen I, II und III der doppelte Kinderfreibetrag und der doppelte Freibetrag für Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf und in der StKlasse IV die jeweiligen Freibeträge beim LStAbzug zu berücksichtigen, sofern nicht eine Kürzung nach § 32 Abs. 6 Satz 4 (Auslandskinder) in Betracht kommt. Für die Berechnung der Bemessungsgrundlage bei der LSt ist die Zahl der als LStAbzugsmerkmal gebildeten Kinderfreibeträge maßgeblich (Abs. 2a Satz 2). Die Maßgeblichkeit der Besteuerungsmerkmale bleibt auch dann erhalten, wenn die übermittelten Daten unrichtig sind. Änderungen können jedoch auch noch nachträglich berücksichtigt werden. Im Übrigen können fehlerhafte Abzüge im Rahmen einer Veranlagung zur ESt korrigiert werden.

Auslandskinder: Anders als bei Abs. 2 (s. Anm. 27) werden Auslandskinder, bei denen eine Kürzung des Kinderfreibetrags nach § 32 Abs. 6 Satz 4 in Betracht kommt, beim LStAbzug nicht berücksichtigt. Die betroffenen ArbN können über eine Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 über Abs. 2 eine Berücksichtigung der anteiligen Kinderfreibeträge erreichen. Bei Auslandskindern, denen der ungekürzte Freibetrag zusteht, sind die Freibeträge bereits beim LStAbzug zu berücksichtigen.

31 **III. Durchführung des Lohnsteuerabzugs beim Faktorverfahren (Abs. 2a Satz 3)**

Für die Durchführung des LStAbzugs bei Ehegatten/Lebenspartnern mögliche Faktorverfahren nach § 39f stellt Abs. 2a Satz 3 klar, dass der sich durch die Anwendung des Faktorverfahrens ergebende Betrag für den LStAbzug maßgebend ist. Diese Modifizierung der Bemessungsgrundlage dient vor allem der KiSt, soweit die Anwendbarkeit des § 51a für die KiStGesetze durch die Landesgesetzgeber angeordnet ist (s. Anm. 55).

32–35 Einstweilen frei.

36 **E. Erläuterungen zu Abs. 2b: Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer**

Kapitalertragsteuer als Bemessungsgrundlage der Kirchensteuer: Abs. 2b Satz 1 schreibt vor, dass auf die nach § 43 Abs. 1 durch Abzug vom Kapitalertrag erhobene ESt, also die KapErtrSt, die KiSt als Zuschlag erhoben wird. Damit wird die KapErtrSt zur Bemessungsgrundlage der KiSt. Die Sonderregelungen für die KiSt innerhalb des allgemein für Zuschlagsteuern geltenden § 51a sind systemwidrig. Hinzu kommt, dass die Regelungsbefugnis für die KiSt bei den Landesgesetzgebern liegt. De facto stellt Abs. 2b eine „Serviceleistung“ dar, die die Landesgesetzgeber durch Verweis auf § 51a in Anspruch nehmen können. Im Rahmen der Einkommensbesteuerung sollten solche Fremdkörper schon mit Blick auf die Verteilung der Gesetzgebungskompetenzen vermieden werden (s. Anm. 6).

Die Abzugsverpflichtung entsteht – sofern die landesgesetzliche Regelung § 51a für anwendbar erklären – kraft Gesetzes. Der anzuwendende KiStSatz richtet sich nach der Religionszugehörigkeit des Stpfl. Maßgeblich für den Abzug ist der nach § 32d ermittelte StBetrag. Ob mit dem KiStAbzug zugleich auch eine Abgeltungswirkung eintritt, bestimmt sich danach, ob die Einbehaltung der KapErtrSt Abgeltungswirkung hat.

Keine Abzugsverpflichtung für Kirchensteuer auf Kapitalerträge betrieblicher Konten: Ab dem 1.1.2023 (s. Anm. 2) schließt Abs. 2b Satz 2 die Anwendung des Satzes 1 aus, wenn die Kapitalerträge zu den Einkünften aus LuF, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder VuV gehören, also für Kapitalerträge, die bei Betriebskonten anfallen, und für Kapitalanlagen, die zum BV oder SonderBV natürlicher Personen gehören. Diese Regelung trägt dem Umstand Rechnung, dass für Kapitalerträge betrieblicher Konten natürlicher Personen keine Abgeltungswirkung für die Abzugsbeträge besteht. Bis zum Inkrafttreten der Regelung besteht zwar eine Abzugsverpflichtung auch für betriebliche Kapitalerträge grds. fort (vgl. gleichlautende Ländererlasse v. 1.3.2017, BGBl. I 2017, 464, Rz. 40), allerdings wird „nicht beanstandet“, wenn diese Regelung „im Vorgriff auf eine angestrebte gesetzliche Regelung bis auf weiteres nicht berücksichtigt wird“ (gleichlautende Ländererlasse v. 19.11.2018, BGBl. I 2018, 1229, Rz. 45). Der KiStAbzug auf Kapitalerträge bei betrieblichen Konten ist damit derzeit entgegen der gesetzlichen Regelung und der Erlasslage suspendiert. Die Regelung des Abs. 2b Satz 2 stellt die in den Ländererlassen angekündigte gesetzliche Regelung dar, mit der dauerhaft auf den KiStAbzug bei betrieblichen Konten verzichtet wird. Auf Grundlage von Abs. 2b (noch) einbehaltene und abgeführte Beträge stellen nur eine Vorauszahlung auf die Ver-

anlagung zur ESt dar, da die betrieblichen Kapitalerträge natürlicher Personen im Rahmen der EStVeranlagung zu erklären und anzusetzen sind. Durch Abs. 2b Satz 2 wird auf der einen Seite Rechtssicherheit hinsichtlich der Abzugsverpflichtung von KiSt bei betrieblichen Konten geschaffen. Auf der anderen Seite müssen die Schuldner der Kapitalerträge künftig stets beurteilen, ob die Kapitalerträge betriebliche Konten betreffen. Diese Entsch. war bislang ablehnend, da der KiStAbzug jedenfalls gesetzlich möglich war und nach § 43 Abs. 4 ohnehin ein Abzug von KapErtrSt auch bei betrieblichen Konten zu erfolgen hatte. Auf Seiten der zum Abzug Verpflichteten entsteht damit zusätzlicher (Verwaltungs-)Aufwand.

F. Erläuterungen zu Abs. 2c: Erhebung der Kirchenkapitalertragsteuer durch Steuerabzug

37

Kirchensteuer-Abzugsverfahren bei Kapitalertragsteuer: Abs. 2c regelt Einzelheiten des Verfahrens bei der Erhebung der KiSt als Zuschlag zur KapErtrSt. Auch diese Vorschrift entfaltet keine unmittelbare Rechtswirkung, sondern bedarf einer Anwendungsbestimmung durch die Landesgesetzgeber. Es handelt sich um ein kompliziertes und wenig strukturiertes steuertechnisches Regelwerk. Die Einbehaltung der auf die Kapitalerträge iSd. Abs. 2b entfallenden KiSt erfordert keinen Antrag des KiStpfl. Der KiStAbzugsverpflichtete ist also stets zur Einbehaltung von KiSt verpflichtet, wenn ihm das Abzugsmerkmal „Kirchensteuerpflicht“ vorliegt. Der Schuldner der KiSt kann den Abzug allerdings verhindern, indem er den Abruf des Datensatzes über die Zugehörigkeit zu einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft durch einen sog. Sperrvermerk (Abs. 2e) unterbindet. Steuersystematisch regelt Abs. 2c ein besonderes Erhebungsverfahren für die Erhebung der KirchenKapErtrSt. Die Regelungen sollen das automatisierte Abrufverfahren vollumfänglich rechtl. abbilden (BTDrucks. 17/7524). Sie gehen aber über die rein steuerhebungsrechtliche Ausgestaltung des Verfahrens hinaus.

Datenspeicherung: Das BZSt. speichert die für die KiStErhebung maßgeblichen Daten des Stpfl. (Abs. 2c Satz 1 Nr. 1). Dazu gehören nach Abs. 2c Satz 1 Nr. 1 Satz 1 zusätzlich zu den in § 139b Abs. 3 AO und nach § 39e gespeicherten Daten der KiStSatz der steuererhebenden Religionsgemeinschaft des KiStpfl. sowie die ortsbezogenen Daten, mit deren Hilfe der KiStpfl. seiner Religionsgemeinschaft zugeordnet werden kann. Die Datenspeicherung erfolgt auch bei Ehegatten/Lebenspartnern getrennt. Die vorgehaltenen Daten gehen über die Aufzeichnung der Religionszugehörigkeit hinaus, weil sie sämtliche Angaben enthalten sollen, die für die Durchführung des Abzugs erforderlich sind. Dazu bedarf es der Daten des Steuergläubigers einschließlich des anzuwendenden StSatzes. Die Speicherung soll unabhängig von den übrigen Daten erfolgen, die Daten sind also in einem gesonderten Datensatz abzulegen. Eine physische Trennung, also die Nutzung eines gesonderten Servers ist nicht erforderlich, allerdings hat das BZSt. die Daten in einer gesonderten Datenbank zu erfassen. Satz 1 Nr. 1 Satz 2 sieht vor, dass die vom BZSt. gebildeten Daten als automatisiert abrufbares Merkmal (sog. KiStAbzugsmerkmale – KiStAM) für den KiStAbzug bereitgestellt werden. Auch die Änderung der KiStAM ist durch das BZSt. vorzunehmen (vgl. auch gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 1.3.2017, BStBl. I 2017, 464).

Abfrage der Identifikationsnummer: Abs. 2c Satz 1 Nr. 2 ist die Rechtsgrundlage für die Übermittlung der Identifikationsnummer an den Schuldner der Kapitaler-

träge, die der KiStAbzugsverpflichtete für die weitere Durchführung des Abzugsverfahrens benötigt. Er kann die Identifikationsnummer des Schuldners der KapErtrSt, also des KiStpfl., beim BZSt. anfragen, soweit sie ihm noch nicht bekannt ist. Nach Satz 2 darf der KiStAbzugsverpflichtete in der Anfrage nur die ihm bekannten in § 139b Abs. 3 AO genannten Daten des Schuldners der KapErtrSt angeben. Satz 1 Nr. 2 Satz 3 verpflichtet ihn, die Anfrage ausschließlich nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz durch Datenfernübertragung vorzunehmen. Nur wenn eine Übereinstimmung der vom KiStAbzugsverpflichteten übermittelten Daten mit den gespeicherten Daten besteht, teilt das BZSt. die Identifikationsnummer mit (Abs. 2c Satz 1 Nr. 2 Satz 4).

Abfragepflicht des Kirchensteuer-Abzugsverpflichteten: Der KiStAbzugsverpflichtete ist zur Abfrage der KiStpflicht des Schuldners der KapErtrSt, also des Gläubigers der Kapitalerträge verpflichtet (Abs. 2c Satz 1 Nr. 3). Die Abfrage erfolgt nach einer vorherigen Registrierung beim BZSt. durch einen Abruf der KiStAM. Unterschieden wird zwischen Anlass- und Regelabfragen. Sowohl bei Regelabfragen als auch bei der Anlassabfragen muss neben der bekannten oder nach Satz 1 Nr. 1 abgefragten Identifikationsnummer zusätzlich das Geburtsdatum angegeben werden, um die Gefahr von Fehlerquellen bei der Datenübermittlung zu verringern (BTDrucks. 17/12375, 63).

- ▶ *Anlassabfrage bei Begründung einer rechtlichen Verbindung:* Ab dem VZ 2022 ist bereits bei der Begr. einer rechtl. Verbindung verpflichtend eine Anlassanfrage vorzunehmen (Abs. 2c Satz 1 Nr. 3 Satz 1 Halbs. 1). Damit sollen Lücken geschlossen werden, die beim KiStAbzug entstehen können, wenn eine Geschäftsbeziehung nach dem 31. August (= Stichtag der Regelabfrage nach Abs. 2c Satz 1 Nr. 3 Satz 1 Halbs. 1) begründet wird und dem Gläubiger der Kapitalerträge vor dem 1. September des Folgejahres Kapitalerträge gutgeschrieben werden (BTDrucks. 433/20, 18). Der Gesetzgeber geht zutr. davon aus, dass in diesen Fallgestaltungen mangels Regelabfrage die für einen KiStAbzug erforderlichen Abzugsmerkmale nicht vorliegen dürften.
- ▶ *Die Regelabfrage nach Abs. 2c Satz 1 Nr. 3 Satz 1 Halbs. 2* ist einmal jährlich im Zeitraum vom 1. September bis 31. Oktober stichtagsbezogen auf den 31. August des jeweiligen Jahres vorzunehmen. Das bedeutet, dass zwischen zwei Stichtagen liegende Änderungen grds. ohne Auswirkung auf den Abzug bleiben, sofern es unterjährig nicht zu einer Anlassabfrage kommt.
- ▶ *Anlassabfrage nach Abs. 2c Satz 1 Nr. 3 Satz 2:* Der Anwendungsbereich der Anlassabfrage nach Satz 2 ist auf Kapitalerträge aus Versicherungsverträgen iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 4 beschränkt. Die Anfrage ist auf den Zeitpunkt des Zuflusses der Erträge zu beziehen.

Auf die Regel- oder Anlassanfrage teilt das BZSt. dem Abzugsverpflichteten die Zugehörigkeit zu einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft und den für die Religionsgemeinschaft geltenden KiStSatz als automatisiert abrufbares Merkmal (KiStAbzugsmerkmal) nach Satz 1 Nr. 1 mit (Abs. 2c Satz 1 Nr. 3 Satz 4). Der auf den Zeitpunkt der Anfrage bezogene KiStSatz ist auch dann für den StAbzug verbindlich, wenn er sich nach dem Anfragezeitpunkt ändert.

Anlassabfrage auf Verlangen des Kunden: Nach Abs. 2c Satz 1 Nr. 3 Satz 3 kann der KiStAbzugsverpflichtete eine Anlassanfrage darüber hinaus auch auf Veranlassung des Schuldners der KapErtrSt, idR des Kunden, an das BZSt. stellen; eine Verpflichtung dazu besteht allerdings nicht. Die Anlassabfrage auf Veranlassung

des Kunden liegt aber im gegenseitigen Interesse, weil unterjährige Änderungen der für den KiStAbzug maßgeblichen Verhältnisse des Kunden zeitnah berücksichtigt werden und Korrekturen wegen unzutreffend abgeführter KiSt im Wege des Veranlagungsverfahrens vermieden werden können.

Widerspruchsrecht des Schuldners der Kapitalertragsteuer: Ab dem VZ 2022 muss der Schuldner der KapErtrSt vom KiStAbzugsverpflichteten schon bei der Begr. der rechtl. Verbindung auf die Datenabfrage und das Antragsrecht nach Abs. 2e Satz 1, das sich auf die Übermittlung von Daten zur Religionszugehörigkeit bezieht, hinweisen (Abs. 2c Satz 1 Nr. 3 Satz 5). Wegen des mit einer regelmäßigen Informationspflicht verbundenen Aufwands und der geringen Zahl der Widersprechenden sieht der Gesetzgeber einen einmaligen Hinweis auf die Datenabfrage und das Widerspruchsrecht gegen die Übermittlung der Daten zur Religionszugehörigkeit als ausreichend an. Anknüpfungspunkt der Hinweispflicht ist der Beginn der rechtl. Verbindung. Der Begriff der rechtl. Verbindung ist weit gefasst. Er erfasst alle Rechtsbeziehungen, aus denen die Verpflichtung zum KiStAbzug erwachsen kann. Bei einem Wechsel des Schuldners der Kapitalerträge – zB nach einem Erbfall – entsteht eine neue rechtl. Verbindung, die eine erneute Hinweispflicht begründet. Zumindest einmal während der rechtl. Verbindung muss der Hinweis erfolgen. Eine mehrfache Information ist damit nicht ausgeschlossen; sie liegt im Handlungsspielraum des KiStAbzugsverpflichteten (BRDrucks. 130/15, 19). Wie bisher kann der Hinweis schriftlich oder in geeigneter Form erfolgen; es muss stets ein individueller Hinweis sein; ein allgemeiner Hinweis – zB in AGB – reicht nicht aus. Weiterhin nicht geregelt sind die Folgen für den KiStAbzug, wenn der KiStAbzugsverpflichtete seiner Hinweispflicht nicht nachkommt (vgl. auch *Ettlich in Brandis/Heuermann*, § 51a Rz. 81 [5/2021]).

Berücksichtigung von Sperrvermerken: Angesichts der großen Zahl von KiStpfl. ist die Erfassung und die Berücksichtigung von Sperrvermerken mit erheblichem Aufwand verbunden. Deshalb räumt Abs. 2c Satz 1 Nr. 3 Sätze 6 bis 8 dem BZSt. einen Bearbeitungszeitraum von zwei Monaten ein. Mit diesem Zeitraum soll sichergestellt werden, dass die Verarbeitung der Sperrvermerke rechtzeitig durchgeführt werden kann. Für den Stpfl. wirkt der Bearbeitungszeitraum wie eine echte Frist, deren Versäumnis zur Nichtbeachtung des Sperrvermerks führt. Aus der Formulierung „können nur berücksichtigt werden“ ergibt sich kein Ermessen, sondern ein von Gesetzes wegen zu beachtender Grund zur Nichtberücksichtigung des Sperrvermerks. Die Zwei-Monats-Frist hat damit den Charakter einer Ausschlussfrist. Sperrvermerke, die zum Zeitpunkt der Regelabfrage zum 31. August eines jeden Jahres berücksichtigt werden sollen, müssen dementsprechend bis zum 30. Juni beim BZSt. eingegangen sein. Nach diesem Zeitpunkt eingehende Anträge können erst für das Folgejahr Berücksichtigung finden. Bei der Anlassabfrage muss der Antrag auf den Sperrvermerk ebenfalls zwei Monate vor dem Abfragezeitpunkt eingegangen sein. Insoweit widerspricht die dem Bearbeitungsaufwand geschuldete Frist dem mit der Erweiterung des Kreises der Anfrageberechtigten beabsichtigten Zweck einer zeitnäheren Berücksichtigung geänderter Verhältnisse für den KiStAbzug. In der Praxis bedeutet dies, dass zB bei einem Wechsel des Kreditinstituts der „neue“ Abzugsverpflichtete bei einem entsprechenden Wunsch des Kunden zunächst einen Sperrvermerk beantragen muss und er erst nach Ablauf von zwei Monaten die Anlassabfrage vornehmen kann. Dies hat zur Folge, dass es bei Ausschüttungen von Kapitalerträgen während dieses Zeitraums zu einem KiStAbzug kommt. Nimmt der Abzugsverpflichtete während des Zwei-Mo-

nats-Zeitraums eine Abfrage vor, findet der Sperrvermerk keine Beachtung. Für die Umsetzung des Widerrufs des Sperrvermerks finden die Regelungen über den Bearbeitungszeitraum entsprechende Anwendung. Fließen dem Schuldner der KapErtrSt während dieses Zeitraums Erträge zu, erfolgt (noch) kein KiStAbzug, so dass es bei der Verpflichtung des KiStPfl. zur Abgabe einer StErklärung bleibt (Abs. 2e Satz 3).

Nullwert: Gehört der Schuldner der KapErtrSt keiner steuererhebenden Religionsgemeinschaft an oder hat er dem Abruf von Daten zur Religionszugehörigkeit widersprochen (Sperrvermerk) und hat daher ein Abzug von KiSt zu unterbleiben, so beschränkt sich die Mitteilung des BZSt. auf einen neutralen Wert, den sog. Nullwert (Abs. 2c Satz 1 Nr. 3 Satz 9). Der Nullwert berechtigt den KiStAbzugsverpflichteten, den Abzug der KiSt zu unterlassen. Der KiStAbzugsverpflichtete hat bei ihm vorhandene Daten über die Religionszugehörigkeit unverzüglich zu löschen, sobald ein Nullwert übermittelt wird (Abs. 2c Satz 1 Nr. 3 Satz 10).

Anmeldung und Abführung der Kirchensteuer: Ergibt sich aus der Datenabfrage eine KiStPflicht, so hat der KiStAbzugsverpflichtete die auf die einbehaltene KapErtrSt entfallende KiSt einzubehalten und an das FA – nicht unmittelbar an die Religionsgemeinschaft – abzuführen (Abs. 2c Satz 1 Nr. 4 Satz 1). Für die Anmeldung gilt § 45a Abs. 1 über die Anmeldung und Bescheinigung der KapErtrSt entsprechend; dabei reicht es aus, wenn die einbehaltenen KiStBeträge für jede steuererhebende Religionsgemeinschaft jeweils in einer Summe angemeldet werden (Abs. 2c Satz 1 Nr. 4 Satz 2). Es ist also nicht erforderlich, zwischen verschiedenen Kapitalerträgen zu differenzieren. Nach Abs. 2c Satz 1 Nr. 4 Satz 3 ist die sich aufgrund einer Regelabfrage ergebende KiStPflicht dem KiStAbzug des auf den Stichtag folgenden Kj. zugrunde zu legen. Für die Anlassabfrage sieht Satz 1 Nr. 4 Satz 4 vor, dass das Abfrageergebnis nur anlassbezogen wirkt. In den Fällen der Anlassabfrage des Abs. 2c Nr. 3 Satz 2 findet das Abfrageergebnis ausschließlich auf den Zuflusszeitpunkt bestimmter Kapitalerträge Anwendung. Fließen dem StPfl. erneut Kapitalerträge zu, so bedarf es also einer erneuten Anfrage. Bei den übrigen Anlassabfragen nach Abs. 2c Satz 1 Nr. 3 Satz 3 dürfte die Anlassbezogenheit dahingehend auszulegen sein, dass das Abfrageergebnis mit dem Grund der Anfrage korrespondieren muss. Das bedeutet: Erfolgt die Anlassanfrage aus Anlass der Begr. einer Geschäftsbeziehung, dürfte das Abfrageergebnis die Grundlage für den KiStAbzug bei allen bis zur nächsten Regelabfrage anfallenden KapErtrSt sein. Bei einer durch den Kunden veranlassten Anfrage wird auf den Zweck der Anfrage abzustellen sein; teilt der Kunde den Neuerwerb, den Wechsel oder das Ende der Zugehörigkeit zu einer steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft mit, ist das Abfrageergebnis – wie bei der Aufnahme der Geschäftsbeziehung – laufend dem StAbzug zugrunde zu legen. Die Anlassabfrage ist indes vom Widerruf eines Sperrvermerks zu unterscheiden; dieser kann nach nur nach Abs. 2e erfolgen.

Weitere Einzelregelungen: Abs. 2c Sätze 2 bis 10 enthalten verschiedene wenig systematisch angeordnete Regelungen:

- Satz 2 normiert die Verpflichtung zur Übermittlung der Daten nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz mittels Datenfernübertragung.
- Satz 3 stellt klar, dass der KiStAbzugsverpflichtete die Anfrage der Identifikationsnummer mit der Anfrage der Religionszugehörigkeit verbinden kann.
- Satz 4 enthält eine Öffnungsklausel für den Verzicht auf die elektronische Übermittlung in Härtefällen.

- Satz 5 regelt, dass die Regelungen über den Erlass von Haftungsbescheiden gegenüber den KiStAbzugsverpflichteten entsprechend gelten und bestimmt, dass der Haftungsbescheid vom für den KiStAbzugsverpflichteten zuständigen FA zu erlassen ist.
- Satz 6 verpflichtet den Schuldner der Kapitalerträge zur Ausstellung einer Steuerbescheinigung iSd. § 45a Abs. 2. In der StBescheinigung ist die steuererhebende Religionsgemeinschaft anzugeben.
- Satz 7 schreibt die hälftige Aufteilung der KapErtrSt bei Ehegatten/Lebenspartnern vor.
- Sätze 8 bis 10: Der KiStAbzugsverpflichtete hat sicherzustellen, dass die von ihm erhobenen, also die abgerufenen und mit der StPfl. verknüpften Daten so gesperrt sind, dass ein Zugriff für andere Zwecke als die des KiStAbzugs ausgeschlossen ist. Sowohl der KiStAbzugsverpflichtete als auch die Finanzbehörde darf die Daten nur für andere Zwecke verarbeiten, soweit der KiStpfl. zustimmt oder dies gesetzlich zugelassen ist.

Einstweilen frei.

38

G. Erläuterungen zu Abs. 2d: Veranlagung zur Kirchensteuer

39

Abs. 2d betrifft die Veranlagung des Stpfl. zur KiSt. Das Gesetz unterscheidet zwischen Pflichtveranlagung und Antragsveranlagung.

Pflichtveranlagung (Abs. 2d Satz 1 Halbs. 1): Dazu kommt es, sofern die KiSt auf die KapErtrSt nicht im Wege des StAbzugs nach Abs. 2c erhoben wird. Die Veranlagung muss nicht denkbildig im Rahmen einer EStVeranlagung durchgeführt werden, sondern kann auch allein durch eine eigenständige KiStVeranlagung erfolgen. Maßgeblich ist für die KiSt die KapErtrSt, die nach § 32d Abs. 1 Sätze 4 und 5 errechnet wird.

Antragsveranlagung (Abs. 2d Satz 1 Halbs. 2): Sie wird in gleicher Weise durchgeführt wie die Pflichtveranlagung. Sie ist auch möglich, wenn ein StAbzug nach Abs. 2c durchgeführt wurde. Dem Stpfl. steht insoweit ein Veranlagungswahlrecht zu.

Verfahren (Abs. 2d Sätze 2 und 3): Zur Durchführung der Veranlagung muss der Abzugsverpflichtete der Kapitalerträge dem Stpfl. eine Bescheinigung über die einbehaltene KapErtrSt erteilen. Der Stpfl. ist in den Fällen der Pflichtveranlagung zur Abgabe einer Erklärung verpflichtet; in den Fällen der Antragsveranlagung setzt die Veranlagung ebenfalls eine entsprechende Erklärung des Stpfl. voraus. Mit der Erklärung sind die dem Stpfl. vorliegenden Bescheinigungen nach Satz 2 oder nach § 45a Abs. 2 oder 3 vorzulegen.

H. Erläuterungen zu Abs. 2e: Sperrvermerk

40

Begriff: Abs. 2e Satz 1 begründet das Recht des Schuldners der KapErtrSt, dem automatisierten Abruf seiner rechtl. Zugehörigkeit zu einer steuerhebenden Religionsgemeinschaft für den KiStAbzug zu widersprechen (sog. Sperrvermerk). Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass es sich bei den Angaben zur Religionszugehörigkeit um besonders schützenswerte persönliche Daten handelt (BTDrucks. 17/7524).

Antragserfordernis: Der Sperrvermerk ist schriftlich unter Angabe der Identifikationsnummer nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim BZSt. zu beantragen und kann auch nur schriftlich widerrufen werden (Abs. 2e Satz 1). Der Vordruck soll sowohl im Internetauftritt des BZSt. zum Ausdruck bereitgestellt als auch bei KiStAbzugsverpflichteten und FÄ ausgelegt werden (BTDrucks. 17/12375, 65). Für den Stpfl. wird mit dem Vordruck sichergestellt, dass er mit dem Antrag alle erforderlichen Daten an das BZSt. übermittelt. Formlose Anträge oder Anträge, die dem amtlichen Vordruck nicht entsprechenden, werden nicht berücksichtigt und reichen zur Wahrung der Zwei-Monats-Frist nicht aus. Das BZSt. kann für die Angabe der für den Sperrvermerk erforderlichen Erklärungen anstelle der Schriftform auch ein anderes sicheres Verfahren zur Verfügung stellen (Abs. 2e Satz 2). Dies ist in der Form geschehen, dass auch eine Übermittlung in elektronischer Form zulässig ist (gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 1.3. 2017, BStBl. I 2017, 464, Rz. 48). Bei Fehlern bei der Antragstellung ist das BZSt. ist verpflichtet, den Stpfl. auf die Fehlerhaftigkeit hinzuweisen.

Kein Einbehalt von Kirchensteuer: Mit dem beim BZSt. registrierten Sperrvermerk wird die Übermittlung der Daten an den KiStAbzugsverpflichteten unterbunden, ein Einbehalt von KiSt ausgeschlossen. Im Erg. kommt der Antrag auf Unterlassen der Datenübermittlung einem Wahlrecht zwischen Abzug und Veranlagung gleich, das durch die Verpflichtung zum StAbzug eigentlich abgeschafft werden sollte.

Pflicht zur Veranlagung: Nach Abs. 2e Satz 3 ist Folge des Sperrvermerks, dass der Widersprechende zur Abgabe einer StErklärung zum Zwecke der Durchführung einer Veranlagung zur KiSt verpflichtet ist. Die Verpflichtung besteht nur für VZ, in denen KapErtrSt einbehalten worden ist. Um sicherzustellen, dass der Schuldner der KapErtrSt der Erklärungsspflicht nachkommt, hat das BZSt. nach Satz 4 den Abruf eines Sperrvermerks dem WohnsitzFA zu übermitteln, wenn aufgrund des Abrufs der sog. Nullwert nach Abs. 2c Satz 1 Nr. 3 Satz 9 übermittelt worden ist. Erst mit der Mitteilung des neutralen Werts besteht Anlass zu der Annahme, dass KapErtrSt erhoben und abgeführt worden ist, und es der Überprüfung der KiStpflicht im Rahmen eines Veranlagungsverfahrens bedarf. Die Mitteilung an das WohnsitzFA ermöglicht nicht nur die Prüfung der KiStpflicht des Stpfl. dem Grunde nach, sondern auch die Ermittlung der Höhe der auf die KapErtrSt entfallenden KiSt sowie die Kontrolle, ob der Stpfl. seinen Erklärungspflichten nachgekommen ist. Da mit der Mitteilung des Sperrvermerks auch Name und Anschrift des KiStAbzugsverpflichteten zu übermitteln sind, ergibt sich zudem für das WohnsitzFA die Möglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen beim Schuldner der Kapitalerträge, ggf. im Auskunftsweg (§ 93 Abs. 1 AO), zu ermitteln. In VZ, in denen die Kapitalerträge unterhalb des Sparerfreibetrags liegen, entfällt damit eine allein zum Zweck der KiStFestsetzung durchzuführende Veranlagung.

I. Erläuterungen zu Abs. 3: Abgeltungswirkung des Steuerabzugs

41 I. Von der Abgeltung erfasste Tatbestände

Abs. 3 erfasst die Fälle, in denen die ESt durch den StAbzug abgegolten ist oder eine EStVeranlagung nicht durchgeführt wird, und bestimmt, dass sich in diesen Fällen die Abgeltungswirkung auch auf die Zuschlagsteuern erstreckt. Darüber hinaus folgt aus Abs. 3, dass die Erhebung der Zuschlagsteuer unabhängig von der Erhebungsform der LSt erfolgt.

Durch den Steuerabzug abgegolten ist die ESt, sofern nach Durchführung des StAbzugs aufgrund der Abgeltungswirkung eine Veranlagung nicht mehr durchgeführt wird. Dies ist zB der Fall

- beim StAbzug bei Kapitalerträgen, wenn die Steuer als Abgeltungsteuer erhoben wird und keine Veranlagung des Stpfl. durchgeführt wird (§ 43 Abs. 5),
- 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),
- bei beschränkt Stpfl., deren Einkünfte dem StAbzug vom Arbeitslohn oder vom Kapitalertrag oder dem StAbzug aufgrund des § 50a unterliegen (§ 50 Abs. 2 Satz 1), sofern nicht die Ausnahmetatbestände des § 50 Abs. 2 Satz 2 vorliegen.

Lohnsteuerpauschalierung: Auch auf pauschal besteuerten Arbeitslohn können Zuschlagsteuern erhoben werden (glA *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 20221, § 51a Rz. 4). Auch die Regelung in Abs. 2a (s. Anm. 29) geht davon aus, dass § 51a die Grundlage für die Erhebung der Zuschlagsteuern auch in den Fällen der LStPauschalierung sein kann. Zugleich folgt aus Abs. 3, dass die Abgeltungswirkung auch die bei der Pauschalierung erhobenen Zuschlagsteuern erfasst.

Pauschalierung der Einkommensteuer: In den Anwendungsbereich des Abs. 3 fällt auch die Pauschalierung der ESt durch Dritte (§ 37a) und bei Sachzuwendungen (§ 37b), da es in diesen Fällen nicht zu einer Veranlagung hinsichtlich der betroffenen Einnahmen kommt.

II. Abgeltung als Rechtsfolge des Steuerabzugs

42

Abs. 3 ordnet an, dass die für die ESt vorgesehenen Abgeltungswirkungen entsprechend auch für die Zuschlagsteuern eintreten. Dies bedeutet, dass die Durchführung einer Veranlagung allein für die Zuschlagsteuer ausgeschlossen ist. Der Stpfl. kann eine etwaige Rückzahlung überzahlter Zuschlagsteuern nur erreichen, wenn es zu einer Veranlagung zur ESt kommt.

Einstweilen frei.

43–45

J. Erläuterungen zu Abs. 4: Vorauszahlungen

I. Anknüpfung an die Einkommensteuervorauszahlungen (Abs. 4 Satz 1)

46

Nach Abs. 4 Satz 1 sind die Vorauszahlungen auf die Zuschlagsteuern gleichzeitig mit den festgesetzten Vorauszahlungen auf die ESt zu entrichten.

Gleichzeitige Entrichtung bedeutet, dass die Zuschlagsteuern zu den Fälligkeitszeitpunkten der EStVorauszahlungen zu zahlen sind, also grds. am 10. März, 10. Juni, 10. September und 10. Dezember des laufenden VZ (§ 37 Abs. 1). Werden für die EStVorauszahlungen abweichende Fälligkeitszeitpunkte festgesetzt (§ 37 Abs. 2), gelten diese auch für die Zuschlagsteuern. Bei einer Anpassung der EStVorauszahlungen (§ 37 Abs. 4) erhöht sich die Zuschlagsteuer entsprechend; auch sie wird mit der angepassten EStVorauszahlung fällig.

Festgesetzte Einkommensteuervorauszahlungen: Die EStVorauszahlungsbescheide müssen nur wirksam bekanntgegeben worden sein; Bestandskraft ist nicht erforderlich. Sind festgesetzte EStVorauszahlungen von der Vollziehung ausgesetzt, erfasst die Aussetzung auch die Zuschlagsteuern, da es an einer Entrichtungspflicht für die EStVorauszahlungen fehlt. Darüber hinaus können gesonderte Festsetzungen von Zuschlagsteuern auch isoliert von der Vollziehung ausgesetzt werden.

Herabsetzung der Vorauszahlungen: Werden EStVorauszahlungen nach dem Fälligkeitszeitpunkt herabgesetzt, verringern sich auch die Vorauszahlungen auf die Zuschlagsteuern. Waren die Zuschlagsteuern gesondert festgesetzt, ist der entsprechende Vorauszahlungsbescheid zu ändern. Der EStVorauszahlungsbescheid ist insoweit Grundlagenbescheid für die Festsetzung der Vorauszahlungen der Zuschlagsteuern (vgl. BFH v. 17.4.1996 – I R 123/95, BStBl. II 1996, 619). Sofern die Zuschlagsteuern nicht gesondert festgesetzt waren, verringert sich die Vorauszahlungsschuld auf die Zuschlagsteuern ohne gesonderten Verwaltungsakt, da bei einer Minderung der Bemessungsgrundlage der Rechtsgrund für die Erhebung eines Teils der Zuschlagsteuer entfallen ist. Bereits entrichtete Beträge sind von Amts wegen zu erstatten.

Keine Mindestvorauszahlung: Nach Abs. 4 Halbs. 2 findet § 37 Abs. 5 bei den Vorauszahlungen auf die Zuschlagsteuern keine Anwendung. Zuschlagsteuern sind unabhängig von ihrer Höhe zu entrichten.

II. Zuschlagsteuern ohne gesonderte Festsetzung (Abs. 4 Sätze 2 und 3)

47 1. Entrichtungspflicht auch ohne gesonderte Steuerfestsetzung (Abs. 4 Satz 2)

Nach Abs. 4 Satz 2 sind Vorauszahlungen auf die Zuschlagsteuern ohne besondere Aufforderung auch zu entrichten, wenn ein Vorauszahlungsbescheid (noch) nicht ergangen ist. Die Vorschrift macht damit eine Ausnahme von dem Grundsatz, dass die StErhebung eine vorherige Festsetzung durch StBescheid voraussetzt (§ 155 Abs. 1 Satz 1 AO). Erforderlich ist damit nur, dass EStVorauszahlungen festgesetzt wurden und die Vorschriften des Zuschlagsteuergesetzes eine Anknüpfung an diese Vorauszahlungen vorsehen. Sieht das Zuschlagsteuergesetz eine derartige Anknüpfung nicht vor, sind Vorauszahlungen aber auch dann nicht zu entrichten, wenn EStVorauszahlungen festgesetzt wurden, denn die Vorauszahlungen sind nur „nach Maßgabe der für die Zuschlagsteuer geltenden Vorschriften“ zu entrichten. Satz 2 enthält damit eine Durchbrechung der Akzessorietät von Maßstab- und Zuschlagsteuer.

Das Fehlen einer StFestsetzung hat zur Folge, dass der Stpfl. die Zuschlagsteuer auf Vorauszahlungen selbst zu errechnen und an das FA zu entrichten hat. Dies ist systemwidrig, zumal die Selbstberechnung keine StAnmeldung ist. Unklar ist ferner, wie der Stpfl. Einwendungen gegen die Vorauszahlungen der Zuschlagsteuer geltend machen kann, da kein anfechtbarer Verwaltungsakt vorliegt. Es erscheint unangemessen, den Stpfl. insoweit auf eine Anfechtung des – häufig erst deutlich später ergehenden – Jahressteuerbescheids zu verweisen. Darüber hinaus dürfte eine solche „Selbstbesteuerung“ des Stpfl. zu erhebungs- und buchungstechnischen Problemen führen, da bei den FÄ mangels entsprechender StFestsetzungen erst entsprechende Sollstellungen vorzunehmen sind. Hat der Stpfl. für die EStVoraus-

zahlungen eine Einzugsermächtigung erteilt, kann uE eine gesonderte Steuerberechnung nicht verlangt werden. Hier darf der Stpfl. darauf vertrauen, dass das FA von sich aus die Zuschlagsteuern berücksichtigt (glA *Schmieszek* in *B/B*, § 51a Rz. 75 [4/2021]). Um all diesen Schwierigkeiten zu entgehen, sollten die Vorauszahlungen der Zuschlagsteuern idR gesondert festgesetzt werden.

2. Eintritt von Säumnisfolgen (Abs. 4 Satz 3)

48

Für den Fall, dass Vorauszahlungen auf die Zuschlagsteuern nach Abs. 4 Satz 2 ohne gesonderte Festsetzung zu entrichten sind, schließt Satz 3 Halbs. 1 die Anwendung des § 240 Abs. 1 Satz 3 AO aus, so dass die Säumnisfolgen stets nach Ablauf des Fälligkeitstags eintreten. Dies ist im Hinblick auf Satz 2 zwar folgerichtig, stellt jedoch eine Benachteiligung von Stpfl. dar, die – vor allem aus Unkenntnis – die Selbstberechnung der Steuer unterlassen, denn anders als bei festgesetzten Zahlungsverpflichtungen entfällt die Hinweisfunktion des StBescheids, in dem auf die Säumnisfolgen hingewiesen wird (zutr. daher *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 51a Rz. 5: unangemessene gesetzgeberische Entsch.). Zumindest bei Stpfl., die vom Lastschriftverfahren Gebrauch machen, sind entstandene Säumniszuschläge – auch ohne Antrag des Stpfl. (vgl. BFH v. 4.7.1972 – VII R 103/69, BStBl. II 1972, 806; FG Bremen v. 18.8.1992 – II 63/88 K, EFG 1993, 205, rkr.) – stets zu erlassen.

3. Beitreibungsverfahren

49

Wegen der in Abs. 4 Satz 3 Halbs. 2 angeordneten entsprechenden Anwendbarkeit des § 254 Abs. 2 AO können entstandene Zuschlagsteuern ohne besonderes Leistungsgebot zusammen mit den EStVorauszahlungen beigetrieben werden. Dies gilt gleichermaßen für festgesetzte als auch für nach Satz 2 zu entrichtende Vorauszahlungen. Sind auf die Zuschlagsteuern Säumniszuschläge entstanden, findet § 254 Abs. 2 AO unmittelbare Anwendung.

Einstweilen frei.

50

K. Erläuterungen zu Abs. 5: Rechtsbehelfe gegen Zuschlagsteuern

51

Mit einem Rechtsbehelf gegen die Zuschlagsteuer kann weder die Bemessungsgrundlage noch die Höhe des zVE angegriffen werden. Damit ist klargestellt, dass die EStJahresbescheide und die EStVorauszahlungsbescheide Grundlagenbescheide für die Zuschlagsteuern sind (BFH v. 9.11.1994 – I R 67/94, BStBl. II 1995, 305; BFH v. 6.3.1995 – VI R 81/94, BStBl. II 1995, 463; BFH v. 17.4.1996 – I R 123/95, BStBl. II 1996, 619; BFH v. 28.2.2001 – I R 41/99, BStBl. II 2001, 416) und § 351 Abs. 2 gilt (zu den Rechtsfolgen s. BFH v. 9.11.2005 – I R 10/05, BFH/NV 2006, 750). Nicht vom Anfechtungsausschluss betroffen sind die in den Grundlagenbescheiden enthaltenen Modifikationen der Bemessungsgrundlage, zB nach Abs. 2 Sätze 2 und 3; da sie sich auf die Höhe der Maßstabsteuer nicht unmittelbar auswirken und deshalb keine Klagebefugnis hinsichtlich des Grundlagenbescheids besteht, kann der Stpfl. Rechtsschutz nur im Verfahren gegen den Folgebescheid erlangen (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).

Entsprechend dem Verhältnis Grundlagen-/Folgebescheid ergibt sich die Rechtsfolge, dass Änderungen der Bemessungsgrundlage, also der ESt, zu einer entsprechenden Änderung der Zuschlagsteuer führen. Dies gilt gleichermaßen für die Jahresfestsetzungen wie für die Vorauszahlungen.

52–54 Einstweilen frei.

55 L. Erläuterungen zu Abs. 6: Maßgeblichkeit der landesrechtlichen Vorschriften

Alle Bestimmungen des § 51a Abs. 1 bis 5 gelten für die KiSt nur „nach Maßgabe landesrechtlicher Vorschriften“ (Abs. 6). Dieser Anwendungsvorbehalt trägt dem Umstand Rechnung, dass der Bundesgesetzgeber sich einerseits für die Sicherung des KiStAufkommens für verantwortlich hält, ihm aber andererseits die Gesetzgebungskompetenz für die KiSt fehlt. Deshalb finden Regelungen, die in Abs. 2b bis 2e als wesentliche Grundlagen für den KiStAbzug in den Fällen der KapErtrSt durch den Bundesgesetzgeber geschaffen worden sind, keine unmittelbare Anwendung auf die KiSt; die Erhebung der KiSt auf die KapErtrSt bedarf einer gesonderten landesgesetzlichen Regelung. Sie erleichtert im Übrigen den Landesgesetzgebern die Übernahme der bundesgesetzlichen Regelungen ins Landesrecht, da es ausreicht, wenn sich der landesgesetzliche Rechtsanwendungsbefehl auf Abs. 6 beschränkt. Soweit die KiStG der Länder dynamische Verweisungen auf Abs. 6 enthalten, könnte die Verfassungsmäßigkeit wegen der damit verbundenen verdeckten Verlagerung der Gesetzgebungskompetenz zweifelhaft sein (*Weber in Birk/Ehlers*, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, 2012, 149 [164]), auch wenn das BVerfG diese Verweisungsform nicht grds. für unzulässig hält (BVerfG v. 1.3.1978 – 1 BvR 786/70 ua., BVerfGE 47, 285; ebenso BFH v. 1.7.2009 – R 76/08, BStBl. II 2010, 1061). Um Rechtssicherheit zu schaffen, haben die Länder auch für die KiSt als Zuschlagsteuer zur KapErtrSt gesonderte Regelungen über die Anwendung von § 51 Abs. 2b bis 2e geschaffen (zB § 5 KiStG/NW).