

Sophie Thieme

Reformvorschläge der Kirchensteuer in der Evangelischen Kirche in Deutschland



Universitätsdrucke Göttingen

Sophie Thieme
Reformvorschläge der Kirchensteuer in der
Evangelischen Kirche in Deutschland

Dieses Werk ist lizenziert unter einer
[Creative Commons
Namensnennung - Weitergabe unter gleichen Bedingungen
4.0 International Lizenz.](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/)



erschienen in der Reihe der Universitätsdrucke
im Universitätsverlag Göttingen 2022

Sophie Thieme

Reformvorschläge der
Kirchensteuer in der
Evangelischen Kirche
in Deutschland



Universitätsverlag Göttingen
2022

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

Dissertation, Georg-August-Universität Göttingen

Dieses Buch ist auch als freie Onlineversion über die Homepage des Verlags sowie über den Göttinger Universitätskatalog (GUK) bei der Niedersächsischen Staats- und Universitätsbibliothek Göttingen (<https://www.sub.uni-goettingen.de>) erreichbar. Es gelten die Lizenzbestimmungen der Onlineversion.

Satz und Layout: Sascha Bühler

© 2022 Universitätsverlag Göttingen
<https://univerlag.uni-goettingen.de>
ISBN: 978-3-86395-531-1
DOI: <https://doi.org/10.17875/gup2022-1905>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2021 von der rechtswissenschaftlichen Fakultät der Georg-August-Universität Göttingen als Dissertation angenommen. Die mündliche Prüfung fand im Dezember 2021 statt.

Mein besonderer Dank gilt zunächst meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Hans-Michael Heinig, für die Heranführung an die Thematik der Arbeit, die hervorragende Unterstützung bei ihrer Durchführung und die zügige Korrektur. Herrn Prof. Dr. Peter Unruh danke ich für die schnelle Erstellung des Zweitgutachtens.

Mein persönlicher Dank gilt darüber hinaus meinen Eltern Marlehn und Dr. Hinrich Thieme, die die Anfertigung der Arbeit durch ihre unermüdliche Unterstützung ermöglicht haben. Ihnen und meiner Schwester Dr. Johanna Thieme danke ich für den steten Zuspruch, die vielen Diskussionen, die technische Unterstützung und den Rückhalt während der Anfertigung meiner Arbeit. Euer Zutun hat maßgeblich zum Gelingen der Arbeit beigetragen.

Frankfurt am Main, im Januar 2022
Sophie Thieme

Inhalt

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XI
A. Einführung	1
B. Zahlen und Motive zum Kirchenaustritt	5
I. Historische Entwicklung des Kirchenaustritts	6
II. Austrittsverhalten	7
1. Überblick über die kirchenspezifischen Austrittsfaktoren	9
2. Überblick über den Entscheidungsprozess	11
3. Rolle der Kirchensteuer	13
4. Phasen des Kirchenaustritts	14
C. Die geschichtliche Entwicklung der Kirchenfinanzierung	17
I. Die Zeit des Mittelalters	18
II. Die Zeit der Reformation	19
III. Die Zeit bis zur Revolution 1918	20

IV. Die Garantie der Kirchensteuer in der Weimarer Verfassung	23
1. Neubestimmung des Verhältnisses von Staat und Kirche.	23
2. Struktur und Inhalt des Kirchensteuermodells der WRV	25
V. Die Zeit von 1919 bis 1933.	26
VI. Die Zeit von 1933 bis 1945.	26
VII. Die Garantie der Kirchensteuer im Grundgesetz	27
VIII. Die Kirchenfinanzierung in der DDR.	28
IX. Die Wiedervereinigung 1990	29
D. Bedeutung der Kirchenfinanzierung in Deutschland.	31
E. Kirchenfinanzierung in anderen Ländern	33
I. Finanzierung der Kirchen durch den Staat	34
II. Eigenständige Finanzierung der Kirchen	36
1. Finanzierung durch ein Spenden- und Kollektensystem	36
2. Finanzierung durch ein privatrechtliches Kirchenbeitragsystem. . .	41
3. Finanzierung durch ein Kirchensteuersystem	43
4. Finanzierung durch die Steuerwidmung	45
F. Rechtsgrundlagen des Kirchensteuerrechts	49
I. Staatliches Recht	49
1. Verfassungsrecht	49
2. Kirchenverträge	52
3. Kirchensteuergesetze und Rechtsverordnungen der Länder	53
4. Steuergesetze des Bundes	53
5. Europäisches Unionsrecht.	54
II. Kirchenrecht	55
1. Kirchenverfassungen.	55
2. Kirchensteuerordnungen und Kirchensteuerbeschlüsse.	56
G. Rechtsnatur der Kirchensteuer.	57
I. Geldleistung	58
II. Hoheitlich auferlegte Geldleistung.	58
III. Auferlegung durch öffentlich-rechtliches Gemeinwesen	59
IV. Gegenleistungsfreiheit oder Voraussetzungslosigkeit der Steuer	59
V. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung.	60
VI. Gleichmäßigkeit der Besteuerung.	61
H. Aufbau des jetzigen Kirchensteuersystems	63
I. Ausgestaltung der Steuer.	63
1. Kirchensteuer	64
2. Kirchgeld	64

II. Voraussetzungen der Steuerpflicht	65
1. Kirchenmitgliedschaft.	66
2. Wohnsitz	68
III. Beginn und Ende der Kirchensteuerpflicht.	68
IV. Verwaltung und Durchführung des Kirchensteuereinzugs	69
1. Übertragung auf die staatliche Finanzverwaltung	69
2. Anwendbarkeit der Abgabenordnung	70
3. Rechtsweg und Rechtsmittel.	70
I. Reformvorschläge	73
I. Befreiung von der Kirchensteuerpflicht für Berufseinsteiger	73
1. Verfassungsrechtliche Voraussetzungen	74
2. Regelung im Rahmen der Kirchensteuerordnungen	89
4. Regelung als Billigkeitsmaßnahme	109
4. Regelung als kircheneigener Steuertarif.	119
5. Ergebnis	128
II. Aussetzung der Kirchensteuerpflicht	129
1. Leistungsfähigkeitsprinzip.	129
2. Kirchensteuerbefreiung als Lenkungsnorm	130
3. Prüfungsmaßstab für die Lenkungsnorm	131
4. Verfassungsrechtliche Prüfung.	132
5. Ergebnis	134
6. Formulierung eines Vorschlags	134
III. Die Steuerwidmung	135
1. Einführung des italienischen „Otto per mille“-Prinzips.	135
2. Steuerwidmung bei der Kirchensteuer.	158
3. Berücksichtigung privater Spenden bei der Kirchensteuer	167
4. Ergebnis	176
IV. Kirchensteuerpflicht von juristischen Personen	176
1. Rechtslage in Deutschland	177
2. Rechtslage in der Schweiz	181
3. Einführung der Kirchensteuerpflicht in Deutschland	191
4. Privatrechtlicher Förderbeitrag	200
5. Ergebnis	202
6. Formulierung eines Vorschlags	202
J. Fazit.	203
Literaturverzeichnis.	207

Abkürzungsverzeichnis

Kirchner, Hildebert/Böttcher, Eike, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache,
9. Aufl., Berlin: De Gruyter Verlag, 2018.

A. Einführung

„Die Kirchensteuer ist der wichtigste Grund für Austritte“¹, die „Zahl der Kirchenmitglieder geht weiter zurück“² und „Jüngere sind gegenüber der Kirche oft gleichgültig“³ – so oder ähnlich lauten die Überschriften der großen Tages- und Wochenzeitungen. Die Relevanz der Kirche, die Entwicklung der Mitgliederzahlen und die Bedeutung der Kirchensteuer sind seit längerem Thema in der öffentlichen Diskussion. Insbesondere seit der Studie „Kirche im Umbruch – Projektion 2060“ des Forschungszentrums Generationenverträge der Albert-Ludwigs-Universität über die Mitglieder- und Kirchensteuervorausberechnung für die evangelische und die katholische Kirche in Deutschland⁴ wird das Thema ausgiebig auch auf kirchlicher Seite diskutiert. Für die evangelische Kirche wird vorausgesagt, dass sich die Mit-

¹ <https://www.faz.net/aktuell/politik/inland/kirchensteuer-ist-der-wichtigste-grund-fuer-austritte-17436254.html> (zuletzt aufgerufen am 12.09.2021).

² https://www.zeit.de/news/2021-07/14/studie-der-landeskirche-kirchenaustritt-oft-ohne-anlass?utm_referrer=https%3A%2F%2Fwww.google.com (zuletzt aufgerufen am 12.09.2021).

³ *Bingener*, Jüngere sind gegenüber der Kirche oft gleichgültig, *Frankfurter Allgemeine Zeitung* v. 14.07.2021, S. 4.

⁴ *EKD*, *Kirche im Umbruch* 2019, S. 4; *Gutmann/Peters*, #Projektion2060.

gliederzahl bis zum Jahr 2060 halbieren wird.⁵ Dies bedeutet einen Rückgang von 21,5 Millionen Kirchenmitgliedern im Jahr 2017 auf 10,5 Millionen Kirchenmitglieder im Jahr 2060.⁶

In den letzten Jahren stieg trotz rückläufiger Kirchenmitgliederzahlen das Kirchensteuervolumen.⁷ Grund dafür waren die gute wirtschaftliche Entwicklung in Deutschland und die starken Geburtsjahrgänge der 1960er, die sich in der Phase der höchsten Steuerzahlungen befinden.⁸ Aufgrund der schwachen wirtschaftlichen Entwicklung in der Corona-Pandemie sind die Kirchensteuereinnahmen kurzfristig im Jahr 2020 um 800 Millionen Euro gesunken.⁹ Experten erwarten eine zeitweise Erholung, jedoch wird sich die Lage langfristig verschlechtern.¹⁰ Dies wird dadurch verstärkt, dass die Babyboomer in den nächsten zehn bis 15 Jahren in den Ruhestand gehen.¹¹ Die Kirchensteuereinnahmen werden um ungefähr die Hälfte sinken.¹² Die Kirche wird daher nicht in der Lage sein, die jetzige Struktur und Aufgabenerfüllung aufrechtzuerhalten.¹³

Anknüpfungspunkte und Vorschläge zur Reformierung der Kirche und des Kirchensteuersystems gibt es viele. Zum einen knüpfen sie an die Ausrichtung der Kirche und die Stärkung der kirchlichen Relevanz und ihren Angeboten, zum anderen an die Kirchensteuer an: Sie reichen von der Abschaffung der Kirchensteuer bis hin zu Veränderungen im geltenden Kirchensteuersystem, wie beispielsweise ein Rabatt für Berufseinsteiger.

Diese Arbeit konzentriert sich auf die Reformvorschläge, die an die Kirchensteuer anknüpfen, da die juristische Umsetzbarkeit der Maßnahmen bezüglich der Kirchensteuer hierbei häufig außen vor bleibt. Das Kirchensteuerwesen ist keine rein kirchliche und interne Materie, sondern hat Auswirkungen auf den weltlichen, staatlichen Bereich. Daher sind bei der Veränderung der Kirchensteuer nicht nur kirchenpolitische und theologische Aspekte zu beachten, sondern insbesondere auch verfassungsrechtliche Vorgaben und Grenzen. Die Kirchensteuererhebung zieht grundgesetzlich vorgegebene Rahmenbedingungen mit sich, die die Gestal-

⁵ *EKD, Kirche im Umbruch 2019*, S. 6; *Gutmann/Peters, #Projektion2060*, S. 95.

⁶ *EKD, Kirche im Umbruch 2019*, S. 6; *Gutmann/Peters, #Projektion2060*, S. 95.

⁷ *EKD, Kirche im Umbruch 2019*, S. 13; *Gutmann/Peters, #Projektion2060*, S. 40 ff.; *Immel*, in: *Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer*, S. 55 ff.

⁸ *EKD, Kirche im Umbruch 2019*, S. 13; *Gutmann/Peters, #Projektion2060*, S. 36, 40 ff.; *Petersen, Kirchensteuer*, 4. 2.

⁹ Im Jahr 2020 ist das Kirchensteuervolumen beider Kirchen um 800 Millionen Euro auf 11,9 Milliarden Euro gesunken: <https://www.faz.net/aktuell/finanzen/steuereinnahmen-der-kirchen-brechen-ein-17274049.html>; https://www.iwkoeln.de/fileadmin/user_upload/Studien/Kurzberichte/PDF/2021/IW-Kurzbericht_2021-Kirchensteuereinnahmen.pdf (zuletzt aufgerufen am 12.09.2021).

¹⁰ *Gutmann/Peters, #Projektion2060*, S. 104 ff.

¹¹ *EKD, Kirche im Umbruch 2019*, S. 14.

¹² *EKD, Kirche im Umbruch 2019*, S. 14 f.; *Petersen, Kirchensteuer*, 5.2.

¹³ *EKD, Kirche im Umbruch 2019*, S. 15; *Petersen, Kirchensteuer*, 5.2.

tungsfreiheit der Kirche einschränken. Diese Arbeit soll einen Beitrag dazu leisten, die Reformvorschläge auf ihre juristische Umsetzbarkeit zu untersuchen, um so die Diskussion sachlich voranzutreiben.

Die zentralen Fragen dieser Arbeit sind: Wie flexibel ist das Besteuerungsrecht der Religionsgemeinschaften? Was darf die Kirche? Was kann sie tatsächlich umsetzen? Und wo sind die Grenzen der Steuerautonomie der Kirchen?

Die Antwort darauf lautet: Das Besteuerungsrecht der Religionsgemeinschaften grenzt die Steuerautonomie der Kirchen ein, gibt ihnen aber gleichzeitig auch Gestaltungsmöglichkeiten – es ist grundsätzlich flexibler als häufig angenommen.

Zur Einordnung der Thematik beginnt die Arbeit mit einer Analyse der Motive zum Kirchenaustritt und des Austrittsprozesses sowie die Einordnung der Rolle der Kirchensteuer für den Kirchenaustritt (Kapitel B.). Hier spielen insbesondere außerdisziplinäre Studien eine Rolle, die helfen, den Gegenstandsbereich zu erfassen. Darauf folgt ein geschichtlicher Überblick der Kirchenfinanzierung und ihrer jetzigen Bedeutung in Deutschland (Kapitel C. und D.) sowie ein Überblick über die Kirchenfinanzierung in anderen Rechtsordnungen (Kapitel E.). Nur durch das Wissen, woher das jetzige Kirchensteuersystem kommt, insbesondere auch im Unterschied zu anderen Rechtsordnungen, können Schlüsse für die zukünftige Ausrichtung gezogen werden. Gerade der Vergleich zu anderen Staats-Kirchen-Systemen zeigt die Grenzen der Übernahme ausländischer Finanzierungsmodelle auf. Darauf aufbauend werden die rechtlichen Rahmenbedingungen sowie die konkrete Ausgestaltung der Kirchensteuer in Deutschland dargestellt (Kapitel F., G. und H.). Der Hauptteil der Arbeit befasst sich mit den Reformvorschlägen (Kapitel I.). In diesem Rahmen werden die Befreiung von Berufseinsteigern von der Kirchensteuerpflicht, die Möglichkeit, die Kirchensteuer auszusetzen, die Möglichkeit, die Kirchensteuer einem gewissen Zweck zuzuweisen und die Kirchensteuerpflicht von juristischen Personen diskutiert. Für Zwecke dieser Arbeit werden diese hypothetischen Reformvorschläge ausgearbeitet, um dann anhand eines bestehenden oder in der Arbeit entwickelten verfassungsrechtlichen Maßstabes zu prüfen, ob der konkrete Reformvorschlag zulässig und umsetzbar ist. Hierbei spielt insbesondere die klassische rechtsdogmatische Methode eine Rolle.

Die Arbeit konzentriert sich auf die oben genannten Reformvorschläge. Daneben werden in Fachkreisen noch weitere Themen diskutiert, unter anderem die Kirchensteuerhöchstbeträge, die Senkung der Kirchensteuer sowie die Berücksichtigung von ehrenamtlichem Engagement in der Kirchensteuerberechnung. An den letztgenannten Vorschlägen bestehen erhebliche Zweifel im Hinblick auf die praktische Umsetzbarkeit weshalb sie nicht erläutert werden. Ferner werden grundlegende Änderungen der Kirchenfinanzierung außer Acht gelassen, wie zum Beispiel die Ersetzung der Kirchensteuer durch einen privatrechtlichen Kirchenmitgliedsbeitrag, da es auch hier an der Wahrscheinlichkeit der praktischen Umsetzbarkeit mangelt. Alle Ausführungen dieser Arbeit beziehen sich in erster Linie auf die Reformdebatten in der evangelischen Kirche in Deutschland. Anzumerken ist,

dass es sich um Vorschläge handelt, die diskutiert werden, aber noch nicht konkret vorliegen. Aus diesem Grunde gibt es auch keine aktuellen Forschungen zu den einzelnen Reformvorschlägen.

B. Zahlen und Motive zum Kirchenaustritt

Die zentrale Frage für die Umsetzung von Reformvorhaben ist die nach den hinter den Kirchenaustritten stehenden individuellen Motiven. Nur so können Reformen an den Kernpunkten anknüpfen. Es gibt eine Reihe von Studien, die über die letzten Jahrzehnte diese Austrittsmotive untersucht haben.¹⁴

¹⁴ *Hild*, Wie stabil ist die Kirche?, 1974; *Feige*, Kirchenaustritte, 1977; *Kuphal*, Abschied von der Kirche, 1979; *Schmied*, Kirchenaustritt als abgebrochener Tausch, 1994; *Engelhardt/von Loewenich/Steinacker*, Fremde Heimat Kirche, 1997; *Birkelbach*, Zeitschrift für Soziologie, Jg. 28, Heft 2, 1999, S. 136; *Bedford-Strohml/Jung*, Vernetzte Vielfalt, 2015; *Riegel/Kröck/Faix*, in: *Etscheid-Stams/Laudage-Kleeberg/Rünker*, Kirchenaustritt – oder nicht? Wie sich Kirche verändern muss, S. 125 ff., 2018; *Peters u. a.*, Anlässe und Motive des Kirchenaustritts, 2021; Historischer Überblick: *Szymanowski/Jürgens/Sellmann*, in: *Etscheid-Stams/Laudage-Kleeberg/Rünker*, Kirchenaustritt – oder nicht? Wie sich Kirche verändern muss, S. 57, 66 ff.

I. Historische Entwicklung des Kirchenaustritts

Der Kirchenaustritt ist kein neues Phänomen. Über die Jahre hinweg gab es verschiedene Phasen mit Kirchenaustrittsbewegungen.¹⁵ Die Evangelische und Katholische Kirche verlieren seit dem Beginn der 1970er-Jahre kontinuierlich Mitglieder.¹⁶ Zu Beginn der 1990er-Jahre lag die Austrittsquote, die bis ins Jahr 2005 wieder gesunken ist, auf einem historischen Hoch.¹⁷ Seitdem steigt sie wieder an. Mitte der 2020er-Jahre wird schätzungsweise nur noch die Hälfte der Bevölkerung Mitglied in der evangelischen oder der katholischen Kirche sein, im Jahr 2060 dann nur noch ein Drittel.¹⁸ Mit dem Rückgang des Kirchenmitgliedsanteils an der Bevölkerung nimmt auch die gesellschaftliche Bedeutung der Kirchen ab.¹⁹

Waren die früheren Austrittsbewegungen meist eine Reaktion auf gesellschaftliche oder politische Bewegungen,²⁰ so ist der jetzige Austrittstrend auf eine individuelle Entscheidung zurückzuführen.²¹ Der Grund dafür liegt im Wandel der gesellschaftlichen und religiösen Verhältnisse in den letzten Jahrzehnten, insbesondere in Bezug auf Pluralisierung und Individualisierung.²² Zunächst haben sich die ökonomischen Verhältnisse und Rahmenbedingungen der meisten Menschen in Deutschland verbessert.²³ Daneben haben sich unterschiedlichste Lebensstile und Lebensmodelle entwickelt.²⁴ Dazu gehört auch die Veränderung des Rollenverständnisses von Mann und Frau und die Vereinbarkeit von Beruf und Familie.²⁵ Grundsätzlich treffen die Menschen als eigenverantwortliche Akteure individuelle und eigenständige Entscheidungen und haben Alternativen.²⁶ Die Kirchenmitgliedschaft hat „den

¹⁵ Historischer Überblick bei: *Löffler*, Ungestraft aus der Kirche austreten?, S. 19; *Kretzschman*, Gemeinschaft der Persönlichkeiten, S. 149; Überblick 1900–1975: *Kuphal*, Abschied von der Kirche.

¹⁶ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (22); *Pickel/Spieß*, in: Bedford-Strohm/Jung, Vernetzte Vielfalt, S. 248 (250 f.); *Pollack/Pickel/Christof*, in: Bedford-Strohm/Jung, Vernetzte Vielfalt, S. 187 (188 f.).

¹⁷ *Kastrup/Ritter*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 207 (23); Abb. 1: *Riegel u. a.*, IJPT, 23 (2), 2019, S. 168 (176).

¹⁸ Offizielle Mitgliederzahlen besagen, dass die Evangelischen Kirchen in Deutschland 20 236 000 Mitglieder haben und die römisch-katholische Kirche in Deutschland 22 193 000 (Stand 31.12.2020): *EKD*, Gezählt 2021, S. 4; *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (24).

¹⁹ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (24).

²⁰ *Hermelink*, Praktische Theologie der Kirchenmitgliedschaft, S. 287 f.; *Kretzschman*, Gemeinschaft der Persönlichkeiten, S. 150.

²¹ *Hermelink*, Praktische Theologie der Kirchenmitgliedschaft, S. 288 ff.; *Kretzschman*, Gemeinschaft der Persönlichkeiten, S. 150.

²² *Hermelink/Weyel*, in: Bedford-Strohm/Jung, Vernetzte Vielfalt, S. 16 (17 f.).

²³ *Hermelink/Weyel*, in: Bedford-Strohm/Jung, Vernetzte Vielfalt, S. 16 (18).

²⁴ *Hermelink/Weyel*, in: Bedford-Strohm/Jung, Vernetzte Vielfalt, S. 16 (18).

²⁵ *Hermelink/Weyel*, in: Bedford-Strohm/Jung, Vernetzte Vielfalt, S. 16 (18).

²⁶ *Hermelink/Weyel*, in: Bedford-Strohm/Jung, Vernetzte Vielfalt, S. 16 (18).

Status der Selbstverständlichkeit“ verloren.²⁷ Schließlich erfährt Deutschland auch eine Pluralisierung in religiöser Hinsicht.²⁸ Neben der evangelischen und katholischen Kirche sind der Islam, das Judentum und die Freikirchen verstärkt präsent.²⁹

II. Austrittsverhalten

Bei der Untersuchung des Austrittsverhaltens ist zunächst zwischen den Auswirkungen des demografischen Wandels, also die Differenz von Sterbefällen und Geburten und die Auswanderungsbewegungen, und den kirchenspezifischen Gründen, also die individuelle Entscheidung über Tauf-, Austritts- und Aufnahmeverhalten, zu unterscheiden.³⁰ Die demografischen Einflüsse und Annahmen sind von den Kirchen nicht beeinflussbar.³¹ Sie sind als gegeben hinzunehmen. Dagegen können die Kirchen die kirchenspezifischen Faktoren, wie das Tauf-, Eintritts- und Austrittsverhalten, zumindest theoretisch beeinflussen.³²

Für das Jahr 2019 ergibt sich, dass 0,9 % des Mitgliederrückgangs auf demografischen Faktoren beruhen und 1,3 % auf kirchenspezifischen Gründen.³³ Damit spielten die kirchenspezifischen Faktoren eine fast doppelt so große Rolle wie die demografischen Faktoren.³⁴ Im Jahr 2019 gab es 646 000 Sterbefälle von evangelischen und katholischen Kirchenmitgliedern und lediglich 405 000 Geburten von Kindern evangelischer und katholischer Mütter.³⁵ Hinzu kommt eine negative Differenz von Zuzügen und Fortzügen von 9000 Kirchenmitgliedern.³⁶ Weiterhin sind 539 000 Kirchenmitglieder ausgetreten, dagegen gab es nur 330 000 Aufnahmen und 17 000 Erwachsenentaufen.³⁷ Von den 405 000 geborenen Kindern evangelischer und katholischer Mütter wurden lediglich 302 000 getauft.³⁸ Deutlich wird dadurch auch, dass nicht nur Austritte zu dem Mitgliederrückgang führen, son-

²⁷ Feige, *Kirchenaustritte*, S. 218.

²⁸ *Hermelink/Weyel*, in: Bedford-Strohm/Jung, *Vernetzte Vielfalt*, S. 16 (18).

²⁹ *Hermelink/Weyel*, in: Bedford-Strohm/Jung, *Vernetzte Vielfalt*, S. 16 (18).

³⁰ *Gutmann/Peters*, #Projektion2060, S. 52; *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., *Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung*, S. 14 (22).

³¹ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., *Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung*, S. 14 (23).

³² *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., *Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung*, S. 14 (23).

³³ *Gutmann/Peters*, #Projektion2060, S. 52.

³⁴ *Gutmann/Peters*, #Projektion2060, S. 52; Für das Jahr 2017 siehe: *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., *Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung*, S. 14 (22).

³⁵ *Gutmann/Peters*, #Projektion2060, S. 52.

³⁶ *Gutmann/Peters*, #Projektion2060, S. 52.

³⁷ *Gutmann/Peters*, #Projektion2060, S. 52.

³⁸ *Gutmann/Peters*, #Projektion2060, S. 52.

dern auch die unterbliebenen Taufen.³⁹ Weniger getaufte Kinder führen nicht nur kurzfristig zu weniger Mitgliedern, sondern langfristig auch zu weniger Geburten und Taufen von Kirchenmitgliedern.⁴⁰ Die kirchenspezifischen Einflüsse verstärken „langfristig den demografisch bedingten Rückgang“⁴¹.

Anzumerken ist, dass die Kirchnaustrittszahlen in der evangelischen und katholischen Kirche im Jahr 2019 gleichermaßen einen relativen Höchststand von 1,3 % in der evangelischen beziehungsweise 1,2 % in der katholischen Kirche erreicht haben.⁴² Dieser Austrittsverlauf lässt sich in allen Regionen Deutschlands beobachten, jedoch gibt es regionale Unterschiede.⁴³ Die Austrittsquoten sind in städtischen Gebieten höher als in ländlichen Regionen.⁴⁴ Weiterhin ist ein Unterschied zwischen Männern und Frauen zu erkennen. Mit 27 Jahren erreicht die Austrittswahrscheinlichkeit ihren Höhepunkt, sodass dann 3,1 % der männlichen Kirchenmitglieder und 2,2 % der weiblichen Kirchenmitglieder aus der Kirche austreten.⁴⁵

Schließlich nennen alle Studien drei Kernpunkte für den Kirchnaustritt: Die Motive haben sich mit der Zeit nicht verändert, sondern sie bleiben im Grunde die gleichen.⁴⁶ Normalerweise stellt der Austritt das Ende eines längeren Prozesses dar, bei dem nicht ein einziges Motiv ausschlaggebend ist, sondern mehrere unterschiedliche Motive entscheidend sind.⁴⁷ Es liegt eine schleichende Entfremdung von der Kirche vor.⁴⁸

³⁹ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (23).

⁴⁰ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (23).

⁴¹ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (23).

⁴² *Gutmann/Peters*, #Projektion2060, S. 60.

⁴³ *Gutmann/Peters*, #Projektion2060, S. 60.

⁴⁴ *Gutmann/Peters*, #Projektion2060, S. 60.

⁴⁵ *Gutmann/Peters*, #Projektion2060, S. 61.

⁴⁶ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (15).

⁴⁷ *Ebertz/Eberhardt/Lang*, Kirchnaustritt als Prozess, S. 210 ff.; *Feige*, Kirchnaustritte, S. 237 f.; *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (17); *Riegel/Faix/Kröck*, Journal of Empirical Theology 2018, S. 137 (140).

⁴⁸ *Ebertz/Eberhardt/Lang*, Kirchnaustritt als Prozess, S. 210 ff.; *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (17).

1. Überblick über die kirchenspezifischen Austrittsfaktoren

Als erstes ist ein Überblick über die kirchenspezifischen Austrittsmotive bzw. -faktoren hilfreich.⁴⁹ Die Motive lassen sich in drei Kategorien unterteilen: erstens Motive, die auf dem Glaubensverlust und der Indifferenz zur Kirche beruhen, zweitens Motive, die auf einer individuellen Nutzen-Abwägung beruhen, und drittens Motive, die auf dem Handeln der Kirche beruhen.⁵⁰

Der Kirchenaustritt gründet häufig in der individuellen Bedeutungslosigkeit der Kirche und des Glaubens.⁵¹ Grundsätzlich kann von einer gesteigerten Distanz zur Kirche oder von einer religiösen Indifferenz geredet werden.⁵² Die Entfremdung und die fehlende kirchliche Bindung stellen eines der zentralen Austrittsmotive dar:⁵³ Religion und Kirche wird für das Leben nicht gebraucht und widerspricht in den Augen der Ausgetretenen der modernen Gesellschaft.⁵⁴ Die früher vorhandene Selbstverständlichkeit der kirchlichen Mitgliedschaft ist verlorengegangen.⁵⁵ Für die kirchliche Bindung spielt auch die familiäre religiöse Sozialisation eine große Rolle.⁵⁶ Sind Menschen in der Tradition der Unkirchlichkeit aufgewachsen und geprägt, neigen sie eher dazu, aus der Kirche auszutreten.⁵⁷ Ausgetretene haben dann eine desinteressierte Haltung der Eltern zur Kirche erlebt und meist keine religiöse Erziehung wahrgenommen.⁵⁸ Weiterhin nennen Menschen Glaubenszweifel als Austrittsgrund.⁵⁹ Der christliche Glaube sagt ihnen nichts mehr oder sie leben ihren

⁴⁹ Überblick siehe Abb. 1: *Pickel/Spieß*, in: Bedford-Strohm/Jung, Vernetzte Vielfalt, S. 248 (252); Überblick siehe Abb. 6: *Spieß/Schulz/Hauschildt*, in: Bedford-Strohm/Jung, Vernetzte Vielfalt, S. 236 (246).

⁵⁰ *Peters u. a.*, Anlässe und Motive des Kirchenaustritts, S. 4.

⁵¹ *Kretzschman*, Gemeinschaft der Persönlichkeiten, S. 152 f.; *Pickel*, in: Kirchenamt der EKD, V. EKD-Erhebung über Kirchenmitgliedschaft, S. 80 (80 f.).

⁵² *Pickel/Spieß*, in: Bedford-Strohm/Jung, Vernetzte Vielfalt, S. 248 (251); *Pickel*, in: Kirchenamt der EKD, V. EKD-Erhebung über Kirchenmitgliedschaft, S. 60 (65).

⁵³ *Bedford-Strohm/Jung*, Vernetzte Vielfalt, S. 519, Anhang: Tab. K3; *Riegel/Kröck/Faix*, in: Entscheid-Stams/Laudage-Kleeberg/Rünker, Kirchenaustritt – oder nicht? Wie sich Kirche verändern muss, S. 125 (146 ff.); *Spieß/Schulz/Hauschildt*, in: Bedford-Strohm/Jung, Vernetzte Vielfalt, S. 236 (246).

⁵⁴ *Bedford-Strohm/Jung*, Vernetzte Vielfalt, S. 519, Anhang: Tab. K3; *Kretzschman*, Gemeinschaft der Persönlichkeiten, S. 152 f.; *Pickel*, in: Kirchenamt der EKD, V. EKD-Erhebung über Kirchenmitgliedschaft, S. 80 (80 f.).

⁵⁵ *Feige*, Kirchenaustritte, S. 218; *Hermelink*, Praktische Theologie der Kirchenmitgliedschaft, S. 288.

⁵⁶ *Hermelink*, Praktische Theologie der Kirchenmitgliedschaft, S. 299; *Kretzschman*, Gemeinschaft der Persönlichkeiten, S. 153; *Pickel*, in: Kirchenamt der EKD, V. EKD-Erhebung über Kirchenmitgliedschaft, S. 60 (66 ff.); *Pickel/Spieß*, in: Bedford-Strohm/Jung, Vernetzte Vielfalt, S. 248 (258).

⁵⁷ *Hermelink*, Praktische Theologie der Kirchenmitgliedschaft, S. 299; *Kretzschman*, Gemeinschaft der Persönlichkeiten, S. 153; *Pickel*, in: Kirchenamt der EKD, V. EKD-Erhebung über Kirchenmitgliedschaft, S. 60 (66 ff.).

⁵⁸ *Feige*, Kirchenaustritte, S. 180 ff.; *Hermelink*, Praktische Theologie der Kirchenmitgliedschaft, S. 299.

⁵⁹ *Riegel/Kröck/Faix*, in: Entscheid-Stams/Laudage-Kleeberg/Rünker, Kirchenaustritt – oder nicht? Wie sich Kirche verändern muss, S. 125 (150 ff.).

Glauben außerhalb der evangelischen oder katholischen Kirche.⁶⁰ Daneben spielen auch persönliche, enttäuschende Erlebnisse in der Austrittspraxis eine Rolle.⁶¹ Menschen, die der Kirche verbunden sind, hatten ein Erlebnis, das sie tief getroffen und zu einer Abkehr von der Kirche geführt hat.⁶²

Bei der individuellen Nutzenabwägung spielt die Kirchensteuer als ein weiteres prominentes Austrittsmotiv eine große Rolle.⁶³ Bei den bereits Konfessionslosen, die aus der Kirche ausgetreten sind und früher evangelisch waren, stellt die Kirchensteuer einen der Austrittsgründe dar.⁶⁴ Meist wird es aber nicht als das einzige, sondern als ein weiteres Motiv genannt.⁶⁵ An erster Stelle steht die Unglaubwürdigkeit und Gleichgültigkeit gegenüber der Kirche.⁶⁶ Im Vergleich dazu steht die Kirchensteuer bzw. die Kirchensteuersparnis bei den Kirchenmitgliedern, die noch in der evangelischen Kirche sind, aber über einen Kirchengaustritt nachdenken, als tragendes Motiv sogar an erster Stelle.⁶⁷ Eine Pilotstudie der Landeskirchen Württemberg und Westfalen hat das Kirchensteuermotiv aufgefächert: Teilweise wollen Ausgetretene die Kirchensteuer sparen, andere können sich die Kirchensteuer nicht leisten und wieder andere vermissen den konkreten Gegenwert.⁶⁸

Darüber hinaus ist das Erscheinungsbild der Kirchen, das als nicht mehr zeitgemäß wahrgenommen wird, eines der Kriterien für den Austritt.⁶⁹ Die Kirche ist zu machtbewusst und hierarchisch.

⁶⁰ *Bedford-Strohm/Jung*, Vernetzte Vielfalt, S. 519, Anhang: Tab. K3; *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (15).

⁶¹ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (15); *Riegel/Kröck/Faix*, in: Entscheid-Stams/Laudage-Kleeberg/Rünker, Kirchengaustritt – oder nicht? Wie sich Kirche verändern muss, S. 125 (152 f.).

⁶² *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (16).

⁶³ *Bedford-Strohm/Jung*, Vernetzte Vielfalt, S. 518, Anhang: Tab. K3; *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (18); *Riegel/Kröck/Faix*, in: Entscheid-Stams/Laudage-Kleeberg/Rünker, Kirchengaustritt – oder nicht? Wie sich Kirche verändern muss, S. 125 (144 f.); *Peters u. a.*, Anlässe und Motive des Kirchengaustritts, S. 4.

⁶⁴ *Bedford-Strohm/Jung*, Vernetzte Vielfalt, S. 518, Anhang: Tab. K 3.

⁶⁵ *Riegel u. a.*, IJPT, 23 (2), 2019, S. 168 (179); *Riegel/Kröck/Faix*, in: Entscheid-Stams/Laudage-Kleeberg/Rünker, Kirchengaustritt – oder nicht? Wie sich Kirche verändern muss, S. 125 (145).

⁶⁶ *Bedford-Strohm/Jung*, Vernetzte Vielfalt, S. 519, Anhang: Tab. K 3.

⁶⁷ *Bedford-Strohm/Jung*, Vernetzte Vielfalt, S. 489, Anhang: Tab. 28 b.

⁶⁸ *Peters u. a.*, Anlässe und Motive des Kirchengaustritts, S. 4.

⁶⁹ *Bedford-Strohm/Jung*, Vernetzte Vielfalt, S. 519, Anhang: Tab. K3; *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (15); *Pickel/Spieß*, in: Bedford-Strohm/Jung, Vernetzte Vielfalt, S. 248 (253); *Riegel/Kröck/Faix*, in: Entscheid-Stams/Laudage-Kleeberg/Rünker, Kirchengaustritt – oder nicht? Wie sich Kirche verändern muss, S. 125 (148 ff.).

Schließlich stellen konkrete Handlungen der Kirche Austrittsgründe dar. Darunter fällt auch die Kritik an Glaubensüberzeugungen wie beispielsweise das Frauenbild und die Sexualmoral, die als nicht mehr tragbar gehalten werden.⁷⁰ Aktuelle öffentliche Diskussionen und Skandale wie beispielsweise der aktuelle Missbrauchsskandal haben einen großen Einfluss auf die Austrittszahlen.⁷¹

Mögen manche dieser Motive verstärkt in der Katholischen Kirche eine Rolle spielen, haben sie dennoch Auswirkungen auf die evangelische Kirche, da die beiden großen Kirchen häufig als Institution „Kirche“ gesehen werden.⁷²

2. Überblick über den Entscheidungsprozess

Der Kirchenaustritt stellt häufig das Ende eines längeren Prozesses dar. Die Studien haben die Dynamik des durchschnittlichen Austrittsprozesses erschlossen. In bestimmten Lebensumständen und -situationen wird aus dem Gedanken daran verstärkt ein tatsächlicher Kirchenaustritt.⁷³ Die Statistiken zur Kirchenverbundenheit nach Generationen machen deutlich, dass diese im Jugendalter am geringsten ist.⁷⁴ Ab dem Alter von 22–29 Jahren steigt sie langsam.⁷⁵ Damit korrespondieren auch die Haltung zum Kirchenaustritt⁷⁶ und die tatsächlichen Austrittszahlen.⁷⁷ Hauptsächlich treten Kirchenmitglieder zwischen 25 und 35 Jahren aus der Kirche aus.⁷⁸ Die Austrittszahlen sind bei Männern höher als bei Frauen: rund 30 % der getauften Männer und 22 % der getauften Frauen treten bis zum 31. Lebensjahr aus der evangelischen Kirche in Deutschland aus.⁷⁹

⁷⁰ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (15); *Riegel/Kröck/Faix*, in: Entscheid-Stams/Laudage-Kleeberg/Rünker, Kirchenaustritt – oder nicht? Wie sich Kirche verändern muss, S. 125 (147 ff., 155 ff.).

⁷¹ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (16); *Riegel/Kröck/Faix*, in: Entscheid-Stams/Laudage-Kleeberg/Rünker, Kirchenaustritt – oder nicht? Wie sich Kirche verändern muss, S. 125 (153 ff.).

⁷² *Bingener*, Jüngere sind gegenüber der Kirche oft gleichgültig, Frankfurter Allgemeine Zeitung v. 14.07.2021, S. 4.

⁷³ *Feige*, Kirchenaustritte, S. 217.

⁷⁴ *Pickel*, in: Kirchenamt der EKD, V. EKD-Erhebung über Kirchenmitgliedschaft, S. 60 (61).

⁷⁵ *Pickel*, in: Kirchenamt der EKD, V. EKD-Erhebung über Kirchenmitgliedschaft, S. 60 (61).

⁷⁶ *Bedford-Strohm/Jung*, Vernetzte Vielfalt, S. 488, Anhang: Tab. 28 a; *Pickel*, in: Kirchenamt der EKD, V. EKD-Erhebung über Kirchenmitgliedschaft, S. 60 (64).

⁷⁷ *EKD*, Kirche im Umbruch 2019, S. 10; *Gutmann/Peters*, #Projektion2060, S. 61, 99, 110 ff.; *Petersen*, Kirchensteuer, 5.1.3; Bereits 1977: *Feige*, Kirchenaustritte, S. 26.

⁷⁸ *EKD*, Kirche im Umbruch 2019, S. 10; *Gutmann/Peters*, #Projektion2060, S. 61, 99, 110 ff.; *Petersen*, Kirchensteuer, 5.1.3.

⁷⁹ *EKD*, Kirche im Umbruch 2019, S. 7, 10; *Gutmann/Peters*, #Projektion2060, S. 61; *Spieß/Schulz/Hauschildt*, in: Bedford-Strohm/Jung, Vernetzte Vielfalt, S. 236 (236 ff.).

Der Austrittsprozess beginnt mit der zunächst bestehenden Kirchenmitgliedschaft: Ein Mensch wird in der Regel im Kindesalter durch die Kindertaufe Mitglied der Kirche.⁸⁰ Die Kirchenmitgliedschaft beruht damit nicht auf einer bewussten, individuellen und freiwilligen Entscheidung des Kindes.⁸¹ Seine religiöse Bindung und die Einbeziehung in die Ortsgemeinde hängen stark von der familiären Prägung ab.⁸² Dies führt dazu, dass sich im Jugendalter zwei typische Zustände der Kirchenmitgliedschaft unterscheiden lassen: Entweder liegt eine Verbundenheit der Jugendlichen mit der Kirche vor, oder die Jugendlichen sind zwar Mitglied, fühlen sich aber nicht mit der Kirche und ihren Angeboten verbunden.⁸³ In der Phase des späten Jugendalters und frühen Erwachsenenalters beginnt der Austrittsprozess.⁸⁴ Die jungen Menschen setzen sich kritisch mit der Kirche und ihrer Rolle auseinander.⁸⁵ Kirchenmitglieder, die kirchlich eingebunden sind, entfremden sich langsam: Die Ideen und Meinungen, die immer als wahr und gegeben angenommen wurden, stellen sich für das Kirchenmitglied als falsch heraus.⁸⁶ Kirchenmitglieder, die keine oder eine lose Beziehung zur Kirche haben, brauchen keinen weiteren Entfremdungsprozess.⁸⁷ Die Kirche spielt in ihrem Leben keine oder eine nur untergeordnete Rolle.

Normalerweise bedarf es dann in beiden dieser Fälle für den formalen Austritt nur eines konkreten Anlasses.⁸⁸

Die individuelle Entscheidung über die Kirchenmitgliedschaft wird dann in einer Kosten-Nutzen-Rechnung getroffen.⁸⁹ Ein Kirchenmitglied tritt aus der Kirche aus, wenn die Kosten der Mitgliedschaft den Nutzen überwiegen.⁹⁰ Die Definition der Kosten und des Nutzens sind individuell zu bestimmen. Die Kosten-Nutzen-

⁸⁰ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (17).

⁸¹ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (17).

⁸² *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (17).

⁸³ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (17).

⁸⁴ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (17).

⁸⁵ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (17).

⁸⁶ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (17).

⁸⁷ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (18).

⁸⁸ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (18).

⁸⁹ *Birkelbach*, Zeitschrift für Soziologie, Jg. 28, Heft 2 1999, S. 136 (137 f.); *Riegel u. a.*, IJPT, 23 (2), 2019, S. 168 (172).

⁹⁰ *Riegel u. a.*, IJPT, 23 (2), 2019, S. 168 (172).

Rechnung ist nicht auf rein rationale Argumente und Faktoren beschränkt.⁹¹ Die Kosten sind nicht allein in Geld bzw. der Kirchensteuerhöhe zu messen,⁹² denn es spielen neben ökonomischen auch geistliche, soziale oder psychologische Faktoren eine Rolle.⁹³ Vielmehr ist die Abwägung auch mit emotionalen Gründen erklärbar.⁹⁴ Das Gefühl des größeren Nutzens reicht aus.⁹⁵ Es besteht ein kausaler Zusammenhang zwischen der Kosten-Nutzen-Rechnung und dem tatsächlich vollzogenen Kirchaustritt.⁹⁶

Anzumerken ist hierbei auch, dass die kirchliche Verbundenheit keine traditionelle Selbstverständlichkeit mehr ist.⁹⁷ Folge ist, dass der Kirchaustritt gesellschaftlich auch nicht mehr negativ sanktioniert wird.⁹⁸

3. Rolle der Kirchensteuer

Mit dieser Abwägung ist auch die Rolle der Kirchensteuer bei dem Kirchaustritt zu erklären. Die Studien zum Kirchaustritt belegen, dass die Kirchaustrittswahrscheinlichkeit am höchsten ist, wenn Kirchenmitglieder ihr Einkommen versteuern.⁹⁹ Im Alter zwischen 18 und 60 Jahren ist die Wahrscheinlichkeit bei Frauen und Männern deutlich über dem Durchschnitt.¹⁰⁰ Darüber hinaus ist auch der Anteil der Kirchenmitglieder im Verhältnis zu allen staatlichen Steuerzahlern mit niedrigeren Einkommen größer als mit höheren Einkommen.¹⁰¹ Der Anteil von Kirchensteuerpflichtigen mit einem Durchschnittseinkommen von 15 000 Euro sinkt um rund 5 % zu einem Durchschnittseinkommen von 50 000 Euro.¹⁰² Daraus lässt sich schließen, dass, je mehr ein Kirchenmitglied verdient und auch höhere Kirchensteuer zahlt, desto eher die Kosten-Nutzen-Frage gestellt wird.¹⁰³ Weiter besteht

⁹¹ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (21); *Riegel u. a.*, IJPT, 23 (2), 2019, S. 168 (172).

⁹² *Feige*, Kirchaustritte, S. 217.

⁹³ *Peters*, Kirchenmitgliedschaft, S. 8; *Peters u. a.*, Anlässe und Motive des Kirchaustritts, S. 4.

⁹⁴ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (21).

⁹⁵ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (21).

⁹⁶ *Feige*, Kirchaustritte, S. 217.

⁹⁷ *Hermelink*, Praktische Theologie der Kirchenmitgliedschaft, S. 288.

⁹⁸ *Hermelink*, Praktische Theologie der Kirchenmitgliedschaft, S. 288.

⁹⁹ Siehe Abbildung 1: *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (19).

¹⁰⁰ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (18).

¹⁰¹ *Riegel u. a.*, IJPT, 23 (2), 2019, S. 168 (182 f.).

¹⁰² *Riegel u. a.*, IJPT, 23 (2), 2019, S. 168 (182).

¹⁰³ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (20).

ein direkter Zusammenhang zwischen Kirchenmitgliedschaft und Steuerzahlung: Kirchenmitglieder, die steuerpflichtiges Einkommen generieren und damit auch kirchensteuerpflichtig sind, treten verstärkt aus der Kirche aus.¹⁰⁴

Grundsätzlich erhöht die Kirchensteuer die Kosten der Kirchenmitgliedschaft. Es hängt von der individuellen Einstellung des Kirchenmitglieds ab, welcher Nutzen diesen Kosten entgegensteht bzw. ob die Kostenseite durch weitere Faktoren erhöht wird. Dabei spielen die oben genannten kirchenspezifischen Faktoren eine Rolle.

Ein Kirchenmitglied, das sich mit der Kirche, ihren Inhalten und Aufgaben identifiziert und eine Bindung zur Kirche hat, sieht in seiner Mitgliedschaft Vorteile und damit einen persönlichen Nutzen. Der finanzielle Aufwand steht damit in einem angemessenen Verhältnis und stellt keine größeren Kosten dar.¹⁰⁵ Nach der Kosten-Nutzen-Rechnung spricht alles für die Mitgliedschaft.

Anders sieht es für die Kirchenmitglieder aus, die nur eine lose oder keine Beziehung zur Kirche haben. Die Kosten können sich dann beispielsweise durch den Ärger der Missbrauchsskandale, Verschwendung der Kirchensteuergelder oder das teure Auto des Priesters erhöhen.¹⁰⁶ Auf der Nutzen-Seite können auch die Hoffnung für die bevorzugte Behandlung für ein kirchlichen Kindergartenplatz oder die Möglichkeit der kirchlichen Hochzeit und Bestattung stehen.¹⁰⁷ Je nach Gewichtung tritt das Kirchenmitglied aus der Kirche aus oder nicht.¹⁰⁸

4. Phasen des Kircheng Austritts

In einer Lebensphase, in denen sich die finanziellen Voraussetzungen für das Kirchenmitglied ändern, wie beispielsweise zum Berufseinstieg, ändert sich typischerweise die Beurteilung der Kosten-Nutzen-Frage und gibt einen Anlass zum Austritt. Auffällig ist, dass die Wahrscheinlichkeit für einen Kircheng Austritt zwischen 25 und 30 Jahren am höchsten ist.¹⁰⁹ Das sind auch die Jahre, in denen Kirchenmitglieder den Berufseinstieg vollziehen und erstmals kirchensteuerpflichtig werden.¹¹⁰ Ein weiterer kleiner Anstieg der Austrittswahrscheinlichkeit erfolgt bei Frauen im Alter zwischen 45 und 50, wenn sie nach der Kindererziehungsphase wieder in den Beruf

¹⁰⁴ Riegel u. a., IJPT, 23 (2), 2019, S. 168 (182).

¹⁰⁵ Peters u. a., in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (21).

¹⁰⁶ Peters u. a., in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (21).

¹⁰⁷ Peters u. a., in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (21).

¹⁰⁸ Peters u. a., in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (21).

¹⁰⁹ Peters u. a., in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (18).

¹¹⁰ Peters u. a., in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (19).

einsteigen.¹¹¹ Diese Beobachtung korreliert mit den Angaben von Befragten unter 40 Jahren, die das Sparen der Kirchensteuer als wichtiger empfinden, als es bei den höheren Altersgruppen der Fall ist.¹¹²

Hatte die Kirche für ein Kirchenmitglied mangels Bindung keinen Nutzen, aber auch keine Kosten, da es keine persönlichen Nachteile der Mitgliedschaft gab, hatte das Mitglied auch keinen Grund, aus der Kirche auszutreten. Ähnlich sieht es aus, wenn das Kirchenmitglied zwar eine Bindung zur Kirche hat, aber dennoch keine Kosten. Mit dem Berufseinstieg ändert sich die Situation, da die Kirchensteuer erstmals fällig wird.¹¹³ Die Mitgliedschaft führt erstmalig nicht nur zu emotionalen Kosten,¹¹⁴ sondern auch zu finanziellen Konsequenzen.¹¹⁵ Die Kostenseite steigt durch die Kirchensteuerverpflichtung.¹¹⁶ Der entsprechende Nutzen bleibt in der Regel unverändert.¹¹⁷ Grundsätzlich werden in der Lebensphase des Berufseinstiegs die kirchlichen Angebote selten in Anspruch genommen.¹¹⁸ Die Kirchensteuerverpflichtung agiert dann als Anlass, um die Relevanz der Kirche für einen selbst zu analysieren.¹¹⁹ Nun hängt es von der persönlichen Einstellung zur Kirche ab, wie die Nutzenseite definiert wird.¹²⁰ Wenn die Kosten der Kirchenmitgliedschaft deren Nutzen übersteigen, führt dies zum Kirchenaustritt.¹²¹

¹¹¹ Peters u. a., in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (19).

¹¹² Peters u. a., Anlässe und Motive des Kirchenaustritts, S. 4, 7.

¹¹³ Feige, Kirchenaustritte, S. 217; Peters u. a., in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (21); Peters, Kirchenmitgliedschaft, S. 9; Riegel u. a., IJPT, 23 (2), 2019, S. 168 (179).

¹¹⁴ Peters, Kirchenmitgliedschaft, S. 9.

¹¹⁵ Peters u. a., in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (19).

¹¹⁶ Peters u. a., in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (21).

¹¹⁷ Peters, Kirchenmitgliedschaft, S. 9.

¹¹⁸ EKD, Kirche im Umbruch 2019, S. 10; Petersen, Kirchensteuer, 5.1.3.

¹¹⁹ Riegel u. a., IJPT, 23 (2), 2019, S. 168 (179).

¹²⁰ Peters u. a., in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (21).

¹²¹ Peters, Kirchenmitgliedschaft, S. 9.

C. Die geschichtliche Entwicklung der Kirchenfinanzierung

Das heutige Kirchensteuersystem hat seine Rechtsgrundlage in Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 VI WRV. Es ist das Ergebnis eines historischen Prozesses der letzten Jahrhunderte. Bereits im Mittelalter gab es Vorläufer zur Kirchensteuer, die sich im Laufe der Zeit vielfach verändert haben. Erst im 19. Jahrhundert wurde ein mit heute vergleichbares Kirchensteuersystem entwickelt. Die Kirchensteuer ist die Folge der allmählichen Trennung von staatlichen und kirchlichen Aufgaben¹²² und ein Instrument zur Entflechtung von Staat und Kirche in finanzieller Hinsicht.¹²³ Darüber hinaus garantiert sie die Unabhängigkeit der Kirchen.¹²⁴ Die als subsidiäre Finanzierungsform konzipierte Kirchensteuer hat sich zu der wichtigsten Einnahmequelle der Kirchen entwickelt. Im Folgenden werden die wesentlichen historischen Entwicklungen dargestellt, die zum heutigen Kirchensteuersystem führten.

¹²² *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 95.

¹²³ *Gehm*, Stuw 1999, S. 243 (254).

¹²⁴ *Gehm*, Stuw 1999, S. 243 (254).

I. Die Zeit des Mittelalters

In der Zeit des Mittelalters bis zur Reformation haben die Kirchen keine Kirchensteuer im heutigen Sinne erhoben, hatten aber bereits ein eigenes Zwangsabgabenrecht.¹²⁵ Die Kirchen nahmen vermehrt Aufgaben wahr, die heute zum Bereich der staatlichen Tätigkeit zählen. Sie finanzierten sich durch Leistungspflichten, Stolgebühren, Fruchtziehung, Spenden, Zölle und dem Spolienrecht.¹²⁶

Die Leistungspflichten sind am ehesten mit den heutigen Steuern vergleichbar.¹²⁷ Sie umfassten sowohl Naturalabgaben (Feldfrüchte, Eier, Hühner etc.) als auch Arbeitsleistungen (Fronen oder auch Hand- und Spanndienste).¹²⁸ Unter diese Leistungspflicht fällt auch der sogenannte Zehnte.¹²⁹ Er war eine allgemeine Abgabe,¹³⁰ die in den Großen Zehnt (Feldfrüchte), den Kleinen Zehnt (Garten- und Baumfrüchte) und den Blutzehnt (Viehbestände) unterteilt wurde.¹³¹ Die Einnahmen wurden an den Pfarrer, den Bischof, für die Unterhaltung des Kirchengebäudes und für die Versorgung der Armen verteilt.¹³² Der Zehnt wurde bereits mit kirchlichen Zwangsmitteln durchgesetzt: Die Strafe war die Exkommunikation.¹³³

Weiterhin wurden Abgaben wie beispielsweise die Stolgebühren (auch Akzidentien genannt) für kirchliche Amtshandlungen erhoben.¹³⁴ Daneben gab es zahlreiche andere Gebühren für kirchliche Dienstleistungen, wie beispielsweise die Sporteln, Beichteler und -gelder, Reliquientaxen, Kirchenstuhlgelder oder auch Strafgebühren.¹³⁵

Die kirchlichen Institutionen bewirtschafteten land- und forstwirtschaftliche Betriebe auf ihren eigenen Gütern und konnten dadurch Erträge generieren.¹³⁶ Sie erhielten auch freiwilligen Gaben (Spenden, Almosen).¹³⁷ Spenden erreichten nie

¹²⁵ *Nuyken*, in: Böhme, Die Kirchensteuer woher? – wofür?, S. 27 (29).

¹²⁶ *Giese*, Deutsches Kirchensteuerrecht, S. 9; *Guntau*, in: Heun u. a., Evangelisches Staatslexikon, Sp. 583 f.; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 4.

¹²⁷ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 13; *Nuyken*, in: Böhme, Die Kirchensteuer woher? – wofür?, S. 27 (28).

¹²⁸ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 14.

¹²⁹ *Becker*, in: Erler u. a., HRG V, Sp. 1629 ff.; *Brückner*, ZRG, KA 84 1998, S. 94 (118 ff., 168 ff.); *Puza*, in: Morsak/Escher, FS Louis Carlen, S. 335 (345).

¹³⁰ *Feine*, Kirchliche Rechtsgeschichte, S. 193 ff.; *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1101); *Meier*, Kirchensteuer, S. 32.

¹³¹ *Becker*, in: Erler u. a., HRG V, Sp. 1630; *Brückner*, ZRG, KA 84 1998, S. 94 (168 ff.); *Feine*, Kirchliche Rechtsgeschichte, S. 195; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 15; *Hünernmund*, Kirchensteuer und Kapitalertragsteuer, S. 4; *Plöchl*, Geschichte des Kirchenrechts II, S. 384 f.

¹³² *Becker*, in: Erler u. a., HRG V, Sp. 1629; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 15.

¹³³ *Nuyken*, in: Böhme, Die Kirchensteuer woher? – wofür?, S. 27 (29).

¹³⁴ *Feine*, Kirchliche Rechtsgeschichte, S. 192; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 20; *Janz*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 682 (684, 695); *Puza*, in: Morsak/Escher, FS Louis Carlen, S. 335 (345); *Plöchl*, Geschichte des Kirchenrechts II, S. 385 f.

¹³⁵ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 21.

¹³⁶ *Giese*, Deutsches Kirchensteuerrecht, S. 10; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 22; *Hünernmund*, Kirchensteuer und Kapitalertragsteuer, S. 6.

¹³⁷ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 24; *Meier*, Kirchensteuer, S. 32.

den gewünschten Umfang, spielten aber eine große Rolle in der Finanzierung kirchlicher Zwecke.¹³⁸ Schließlich erhoben Klöster Zölle und Fährgelder.¹³⁹ Bischöfe und Päpste erhielten auch einen Anteil (zwischen 25 und 100 %) aus dem Nachlass jedes verstorbenen Klerikers, das sog. Spolienrecht.¹⁴⁰

II. Die Zeit der Reformation

Mit der Reformation ab 1517 erfolgte die erste große Welle der Säkularisation¹⁴¹ des kirchlichen Grundbesitzes, insbesondere in den evangelischen Ländern. Der Grundbesitz wurde den Kirchen weggenommen und der weltlichen Macht zugeteilt. Das nun zu weltlichem Gut umgewidmete Vermögen verfolgte ausschließlich weltliche Funktionen.¹⁴²

Der Landesherr hatte sowohl die weltliche Obrigkeit als auch die äußere Kirchenleitung inne.¹⁴³ Er war für die Vermögensverwaltung, die Realisierung der Einkünfte und deren Verwertung zuständig.¹⁴⁴ Er übernahm die Versorgung der Geistlichen und die Unterhaltung und Errichtung der kirchlichen Gebäude.¹⁴⁵ Die Kirchenangehörigen wurden nur für außerordentliche Belastungen der Gemeinden herangezogen, wie die Erhaltung oder den Bau von kirchlichen Gebäuden.¹⁴⁶ Eine Baulast oder Baupflicht mit dinglichem Charakter wurde eingeführt, die für die Bemessung der Leistungspflicht an die wirtschaftlichen Verhältnisse nach Grund und Boden anknüpfte.¹⁴⁷ Da die Territorien konfessionell einheitlich waren, gab es kein Problem mit der Verpflichtung von konfessionsfremden Bewohnern.¹⁴⁸ Daneben finanzierten sich die Kirchen weiter durch die im Mittelalter bekannten Einkunftsarten.¹⁴⁹

¹³⁸ *Giese*, Deutsches Kirchensteuerrecht, S. 10.

¹³⁹ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 28.

¹⁴⁰ *Feine*, Kirchliche Rechtsgeschichte, S. 191 f; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 29; *Plöchl*, Geschichte des Kirchenrechts II, S. 381.

¹⁴¹ *Weber*, NVwZ 2002, S. 1443 (1444).

¹⁴² *Heckel*, in: *Schlaich*, Gesammelte Schriften III, S. 214.

¹⁴³ *Germann*, in: *Kranemann/Mandry/Müller*, Religion und Recht, S. 35 (42).

¹⁴⁴ *Guntau*, in: *Heun u. a.*, Evangelisches Staatslexikon, Sp. 584; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 8.

¹⁴⁵ *Giese*, Deutsches Kirchensteuerrecht, S. 12; *Korioth*, in: *Herzog u. a.*, *Maunz/Dürig*, GG, Art. 137 WRV, Rn. 95; *Marré*, in: *Listl/Pirson*, *HdbStKirchR I*, S. 1101 (1101).

¹⁴⁶ *Giese*, Deutsches Kirchensteuerrecht, S. 12; *Nuyken*, in: *Böhme*, *Die Kirchensteuer woher? – wofür?*, S. 27 (29).

¹⁴⁷ *Giese*, Deutsches Kirchensteuerrecht, S. 13; *Nuyken*, in: *Böhme*, *Die Kirchensteuer woher? – wofür?*, S. 27 (29).

¹⁴⁸ *Giese*, Deutsches Kirchensteuerrecht, S. 13; *Nuyken*, in: *Böhme*, *Die Kirchensteuer woher? – wofür?*, S. 27 (30).

¹⁴⁹ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 12.

III. Die Zeit bis zur Revolution 1918

Im 19. Jahrhundert unterliefen die kirchlichen Vermögensrechte grundlegende Reformprozesse.¹⁵⁰ Die Gründe dafür waren der Reichsdeputationshauptschluss und die Industrialisierung.

Ab 1803 begann die zweite Welle der Säkularisation, insbesondere der katholischen Reichsterritorien.¹⁵¹ Das Eigentum, das für kirchliche Zwecke bestimmt war (Vermögen der Fürstbistümer, Propsteien, Kollegialstifte und Klöster), wurde vom Staat für weltliche Zwecke beschlagnahmt. Der Grund für die Säkularisation in Deutschland war der „Erste Koalitionskrieg“ von Österreich und Preußen gegen Napoleon.¹⁵² Der Friedensvertrag von Lunéville von 1801 besagte in Art. 7, dass die französisch besetzten linksrheinischen Gebiete an Frankreich abgetreten werden müssen.¹⁵³ Der zwei Jahre später angenommene „Reichsdeputationshauptschluss“ vom 22. Februar 1803 enthielt den dazugehörigen Entschädigungsplan. Die erblichen deutschen Fürsten erhielten für die Verluste rechtsrheinische geistliche Gebiete und Reichsstädte.¹⁵⁴ Später erhielten auch Fürsten eine Entschädigung, die keine linksrheinischen Gebiete verloren hatten.¹⁵⁵ § 35 des Beschlusses¹⁵⁶ besagte, dass die gesamten Güter der Kirchen auf die Landesherren übergehen können und diese darüber frei und voll verfügen können.¹⁵⁷ Die Dispositionsfreiheit stand unter der Bedingung, dass die Landesherren die Domkirchen beibehalten und finanziell ausstatten sowie die Geistlichkeit finanzieren mussten.

¹⁵⁰ *Giese*, Deutsches Kirchensteuerrecht, S. 15; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 30.

¹⁵¹ *Giese*, Deutsches Kirchensteuerrecht, S. 16; *Hömig*, Reichsdeputationshauptschluß, S. 78; *Weber*, NVwZ 2002, S. 1443 (1444).

¹⁵² *Huber*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 132; *Huber/Huber*, Staat und Kirche im 19. und 20. Jahrhundert II, S. 14; *Müller*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 49 (53).

¹⁵³ Abgedruckt in: *Huber/Huber*, Staat und Kirche im 19. und 20. Jahrhundert II, S. 15; *Feine*, Kirchliche Rechtsgeschichte, S. 596; *Hömig*, Reichsdeputationshauptschluß, S. 25 ff.; *Müller*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 49 (67).

¹⁵⁴ *Feine*, Kirchliche Rechtsgeschichte, S. 596; Gatz, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 196 (197); *Marré*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 213 (216); *Meier*, Kirchensteuer, S. 33; *Müller*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 49 (60 ff.); *Robbers*, in: *Robbers*, State and Church in the European Union, S. 109 (110).

¹⁵⁵ *Müller*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 49 (72).

¹⁵⁶ § 35 RDHS: „Alle Güter der fundierten Stifter, Abteyen und Klöster [...] werden der freien und vollen Disposition der respektiven Landesherren, sowohl zum Behuf des Aufwandes für Gottesdienst, Unterrichts- und andere gemeinnützige Anstalten, als zur Erleichterung ihrer Finanzen überlassen, unter dem bestimmten Vorbehalte der festen und bleibenden Ausstattung der Domkirchen, welche beibehalten werden, und der Pension für die aufgehobene Geistlichkeit, nach den, unten theils wirklich bemerkten, teil noch unverzüglich zu treffenden näheren Bestimmungen.“ Abgedruckt in: *Huber/Huber*, Staat und Kirche im 19. und 20. Jahrhundert II, S. 18 f.

¹⁵⁷ *Müller*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 49 (65, 72).

Die Folge war, dass alle geistlichen Fürstentümer und Reichsstädte, Güter der Domkapitel und bischöfliche Herrschaftsgebiete an weltliche Herren übergingen.¹⁵⁸ Die Kirchen verloren ihre materielle und finanzielle Grundlage und Unabhängigkeit.¹⁵⁹ Der Staat, also die weltlichen Herren und Gemeinden, musste fortan für die Unterhaltung der Kirchen, die Pensionen der Geistlichen und das Tragen der Lasten aufkommen.¹⁶⁰

Die industrielle Revolution führte dann zu erhöhter Mobilität der Menschen, zum Entstehen neuer Städte mit neuen Kirchengemeinden, zur Landflucht, zum Bevölkerungszuwachs und zur zunehmend nicht mehr vorhandenen konfessionellen Homogenität.¹⁶¹ Neu entstandene Kirchengemeinden besaßen kein Kirchenvermögen, mussten jedoch Gehaltszahlungen, Daseinsvorsorge und Weiteres finanzieren.¹⁶² Die traditionellen Finanzierungsformen fielen weg: Die Zehnten, Kirchenfronen, Stolgebühren und die kirchlichen Hand- und Spanndienste wurden als veraltet erklärt und weitestgehend abgeschafft.¹⁶³ Sie standen im Widerspruch zu dem Freiheitsgedanken des Eigentums. Die Kirchen erzielten weniger Einnahmen¹⁶⁴ und waren verstärkt auf staatliche Zuwendungen angewiesen. Die Aufgaben der Kirchen wuchsen dagegen an.¹⁶⁵ Der Bevölkerungszuwachs und die Landflucht führten zu einem erhöhten Bedarf an geistlicher und seelischer Sorge wie auch zu einer steigenden Daseinsvorsorge. Die staatlichen Mittel reichten für die neuen Aufgaben nicht aus.¹⁶⁶ Parallel dazu distanzieren sich die Kirche und der Staat zunehmend voneinander. Die Religionsfreiheit gewann an Bedeutung.¹⁶⁷ Die politischen Ge-

¹⁵⁸ *Kleindienst*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 85 (85); *Müller*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 49 (67 ff.); *Robbers*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 109 (110).

¹⁵⁹ *Feine*, Kirchliche Rechtsgeschichte, S. 597; *Frank*, in: Ockenfels/Kettern, Streitfall Kirchensteuer, S. 185 (187); *Guntau*, in: Heun u. a., Evangelisches Staatslexikon, Sp. 584; *Leibinger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 90 (132).

¹⁶⁰ *Feine*, Kirchliche Rechtsgeschichte, S. 597; *Frank*, in: Ockenfels/Kettern, Streitfall Kirchensteuer, S. 185 (187); *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1101); *Weber*, NVwZ 2002, S. 1443 (1444).

¹⁶¹ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 226; *Feine*, Kirchliche Rechtsgeschichte, S. 597; *Frank*, in: Ockenfels/Kettern, Streitfall Kirchensteuer, S. 185 (187); *Giese*, Deutsches Kirchensteuerrecht, S. 15; *Huber*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 135; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV Rn. 239.

¹⁶² *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 227; *Giese*, Deutsches Kirchensteuerrecht, S. 16.

¹⁶³ *Becker*, in: Erler u. a., HRG V, Sp. 1630; *von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 227; *Feine*, Kirchliche Rechtsgeschichte, S. 592 f; *Giese*, Deutsches Kirchensteuerrecht, S. 16; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 30, 31; *Meier*, Kirchensteuer, S. 33; *Nuyken*, in: Böhme, Die Kirchensteuer woher? – wofür?, S. 27 (31).

¹⁶⁴ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 227.

¹⁶⁵ *Giese*, Deutsches Kirchensteuerrecht, S. 16; *Hünermund*, Kirchensteuer und Kapitalertragsteuer, S. 9; *Meier*, Kirchensteuer, S. 33.

¹⁶⁶ *Fischer*, Finanzierung der kirchlichen Sendung, S. 180.

¹⁶⁷ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 227; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 34; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 239.

meinden waren mittlerweile gemischt konfessionelle Territorien¹⁶⁸, bestehend aus dem evangelischen, jüdischen und römisch-katholischen Bekenntnis.¹⁶⁹ Sie weigerten sich, für den erhöhten finanziellen Bedarf der Kirchen aufzukommen, da sie sich mit der veränderten Religionsstruktur nicht mehr identifizierten.¹⁷⁰ Die politische und kirchliche Gemeinde trennte sich.¹⁷¹ Eine neutrale Haltung des Staates gegenüber Religionsgemeinschaften wurde gefordert.¹⁷² Die materielle Bevorzugung der christlichen Kirchen durch den Staat wurde abgeschafft. Kirchliche Institutionen konnten sich nicht mehr finanzieren, und das Bedürfnis für eine grundlegende Neuordnung mit neuen Einnahmequellen wuchs.¹⁷³

Im 19. und 20. Jahrhundert wurden dann erstmals Kirchensteuern für die christlichen Kirchen eingeführt.¹⁷⁴ Die Einführung der Kirchensteuer lag zunächst primär im staatlichen Interesse, da die Kirchensteuer die deutschen Fürsten entlastete und die Zahlungsverpflichtung auf die Mitglieder abwälzte.¹⁷⁵ 1827 wurde das erste Kirchensteuersystem im Fürstentum Lippe eingeführt, andere Staaten folgten.¹⁷⁶ Die damaligen Kirchensteuern unterschieden sich von heutigen. Damals wurden sie nur auf Ebene der Gemeinde bzw. Pfarrei erhoben und nicht wie heute auf Ebene der Landeskirchen bzw. Diözesen.¹⁷⁷ Außerdem galten sie als subsidiäres Finanzierungsinstrument für die jeweiligen Gemeinden.¹⁷⁸ Nur, wenn sich die Kirchen nicht aus eigenen Einkünften (Spenden und Vermögenserträgen) finanzieren konnten, durften Kirchensteuern erhoben werden.

¹⁶⁸ *Frank*, in: Ockenfels/Kettern, Streiffall Kirchensteuer, S. 185 (187 f.); *Giese*, Deutsches Kirchensteuerrecht, S. 15.

¹⁶⁹ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 39.

¹⁷⁰ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 226 f.; *Giese*, Deutsches Kirchensteuerrecht, S. 15.

¹⁷¹ *Giese*, Deutsches Kirchensteuerrecht, S. 15.

¹⁷² *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 227; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 239.

¹⁷³ *Giese*, Deutsches Kirchensteuerrecht, S. 15, 16.

¹⁷⁴ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 40; *Huber*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 134; *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1101 f.); *Puza*, in: Morsak/Escher, FS Louis Carlen, S. 335 (347); *Robbers*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 109 (120).

¹⁷⁵ *Böttcher*, ZevKR 2007, S. 400 (414); *von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 227; *Gehm*, StuW 1999, S. 243 (244).

¹⁷⁶ 1827 Lippe, 1831 Oldenburg, 1837 Sachsen-Altenburg, 1838 Königreich Sachsen, 1905/1906 Preußen. Siehe *Giese*, Deutsches Kirchensteuerrecht, S. 21; *Marré*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 213 (221).

¹⁷⁷ *Fischer*, Finanzierung der kirchlichen Sendung, S. 182.

¹⁷⁸ *Fischer*, Finanzierung der kirchlichen Sendung, S. 182; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 42; *Huber*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 133; *Puza*, in: Morsak/Escher, FS Louis Carlen, S. 335 (347).

Im Laufe des 19. Jahrhunderts fielen verstärkt andere Finanzierungsquellen der Kirchen weg (entweder durch verringertes Volumen oder durch staatliche Gesetzgebung).¹⁷⁹ Dies führte dazu, dass die Kirchensteuer zunehmend an Bedeutung gewann.¹⁸⁰

Das Kirchensteuerrecht der einzelnen Länder war nach der Gründung des Deutschen Reiches 1871 größtenteils vereinheitlicht. Die Kirchensteuer war an die staatliche Steuer (Einkommens-, Vermögens- oder Gewerbesteuer) angelehnt und konnte mittels staatlichen Zwanges durchgesetzt werden.¹⁸¹

IV. Die Garantie der Kirchensteuer in der Weimarer Verfassung

Die im November 1918 beginnende Revolution führte zum Ende des Kaiserreichs.¹⁸² Die Weimarer Reichsverfassung von 1919 ordnete in den Artikeln 135 bis 141 das Verhältnis von Staat und Kirche grundlegend neu.¹⁸³ Damit zerbrach die vorher vorliegende Einheit von Staat und Kirche und die staatliche Kirchenhoheit.¹⁸⁴ Für die evangelischen Kirchen wurde das landesherrliche Kirchenregiment offiziell und endgültig abgeschafft.¹⁸⁵

1. Neubestimmung des Verhältnisses von Staat und Kirche

In der Ausgestaltung des Verhältnisses von Staat und Kirche hatten die Verantwortlichen am Anfang der Verhandlungen zu einer neuen Reichsverfassung unterschiedlichste Vorstellungen.¹⁸⁶ Die Sozialdemokraten wollten eine vollständige und strikte Trennung von Staat und Kirche, die DNVP die Eingliederung der Kirche in den Staat und die Zentrums-Partei und DVP sowohl Unabhängigkeit der Kirchen als auch Sicherstellung vom deren Vormachtstellung.¹⁸⁷ Im Ergebnis kam es mit den

¹⁷⁹ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 43.

¹⁸⁰ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 43.

¹⁸¹ *Giese*, Deutsches Kirchensteuerrecht, S. 19, 22.

¹⁸² *Fischer*, Finanzierung der kirchlichen Sendung, S. 186.

¹⁸³ *Aschoff*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 267 (267); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 44; *Hünernmund*, Kirchensteuer und Kapitalertragsteuer, S. 10.

¹⁸⁴ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 31; *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 2.

¹⁸⁵ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 44.

¹⁸⁶ *Israël*, Geschichte des Reichskirchenrechts, S. 9 ff.; *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 2; *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 140, Rn. 5; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 5; *Richter*, Beratungen der Weimarer Nationalversammlung, S. 242 ff., 441 ff., 524 ff., 608 ff., 639 ff.

¹⁸⁷ *Ebers*, Staat und Kirche, S. 110 ff.; *Heinig*, Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, S. 94 f.; *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV Rn. 2; *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 140, Rn. 5.

Artikeln 135 bis 141 WRV zu einem Kompromiss:¹⁸⁸ Die Kirchen behielten den öffentlich-rechtlichen Korporationsstatus, wenn dieser auf Antrag auch anderen Religions- und Weltanschauungsgemeinschaften zugänglich ist.¹⁸⁹ Der Korporationsstatus ersparte den Kirchen die Gleichstellung mit allen zivilrechtlichen Vereinen und ermöglichte ihnen mit dem Kirchensteuersystem eine stabile und langfristige Finanzierung.¹⁹⁰ Die Kirchensteuer und das Kirchenvermögen wurden nur garantiert, wenn die Staatsleistungen an die Kirchen abgelöst werden.¹⁹¹ Darüber hinaus wurden die religionspezifischen Aufsichtsrechte des Staates durch Art. 137 III WRV abgeschafft.¹⁹²

Am Anfang der Verhandlungen sprach sich die SPD zunächst gegen den öffentlich-rechtlichen Körperschaftsstatus und das damit verbundene Besteuerungsrecht der Religionsgemeinschaften aus, da sie die strikte Trennung von Staat und Kirche verfolgte. Die Kirchen sollten gerade keine Privilegien erhalten, sondern zu privatrechtlichen Vereinen herabgesetzt werden.¹⁹³ Im Zuge der Verhandlungen¹⁹⁴ erkannte die SPD die „soziale Bedeutung der Kirchen“ an,¹⁹⁵ insbesondere für die soziale Fürsorge und das „sittliche Leben“.¹⁹⁶ Die Zustimmung der SPD bei der Kirchensteuer beruhte auf dem Motiv, die Religionsgemeinschaften vom Einfluss einzelner Geldgeber und von besonders finanzstarken Großspendern freizuhalten.¹⁹⁷ Insbesondere wird hierbei auf das amerikanische System verwiesen, das in Deutschland nicht nachgeahmt werden sollte.¹⁹⁸ Den Religionsgemeinschaften sollte eine stabile, eigenständige und unabhängige Finanzierungsform gewährleistet werden, die die Kirchen lebensfähig erhalten.¹⁹⁹

¹⁸⁸ *Aschoff*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 267 (267); *von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 34, 228; *Ebers*, Staat und Kirche, S. 114 ff., 119; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 44; *Huber/Huber*, Staat und Kirche im 19. und 20. Jahrhundert IV, S. 107 ff.; *Israël*, Geschichte des Reichskirchenrechts, S. 71; *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 2; *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 140, Rn. 4, 5; *Richter*, Beratungen der Weimarer Nationalversammlung, S. 639 ff.

¹⁸⁹ *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 14.

¹⁹⁰ *Heinig*, Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, S. 93; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 5.

¹⁹¹ *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 14.

¹⁹² *Heinig*, Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, S. 93; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 5.

¹⁹³ *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 6; Verhandlungen, Bd. 336, S. 191.

¹⁹⁴ Zu dem Verlauf der Verhandlungen siehe u. a.: *Heinig*, Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, S. 96 ff.

¹⁹⁵ *Heinig*, Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, S. 96; *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 14; Verhandlungen, Bd. 336, S. 201.

¹⁹⁶ *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 6.

¹⁹⁷ *Gebm*, StuW 1999, S. 243 (244); *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 14; Verhandlungen, Bd. 336, S. 199.

¹⁹⁸ Verhandlungen, Bd. 336, S. 199.

¹⁹⁹ Verhandlungen, Bd. 336, S. 191.

Die Artikel der WRV vereinbarten damit ein neues Modell der Staatsordnung.²⁰⁰ Art. 137 I WRV lehnt das Staatskirchentum ein für alle mal ab, die Kirchen werden damit nicht in den Staatsaufbau eingegliedert.²⁰¹ Die Vorschriften führten aber auch nicht zu einer radikalen Trennung von Staat und Kirche, da die Religionsgemeinschaften den öffentlich-rechtlichen Körperschaftsstatus mit den dazugehörigen Rechten behielten.²⁰² Es wurden gerade keine kirchenfeindlichen Vorschriften geschaffen, sondern eine umfassende Religionsfreiheit mit Selbstbestimmungsrecht der Religionsgemeinschaften in der Verfassung garantiert.²⁰³ Unter anderem durch die Gleichstellung der Weltanschauungsgemeinschaften mit den Religionsgemeinschaften entschied sich die WRV für ein religiös-neutralen Staat.²⁰⁴ Die Artikel stellen den Mittelweg der Förderung der religiösen Freiheit und der religiös- und weltanschaulichen Neutralität dar.²⁰⁵

2. Struktur und Inhalt des Kirchensteuermodells der WRV

Art. 137 VI WRV vereinheitlichte das Kirchensteuersystem in Deutschland und legte dessen Struktur fest. Der Artikel stellt klar, dass das Besteuerungsrecht ein staatliches Hoheitsrecht war.²⁰⁶ Es wurde den Religionsgemeinschaften zur Ausübung übertragen bzw. verliehen.²⁰⁷ Nur diejenigen Religionsgemeinschaften, die den Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts innehatten, konnten Steuern erheben.²⁰⁸ Privatrechtssubjekten konnte ein solches Hoheitsrecht nicht eigenständig überlassen werden.²⁰⁹ Folge dieses Hoheitsrechts ist die Aufsichtspflicht bzw. das Aufsichtsrecht des Staates über die Erhebung und Durchführung der Besteuerung.²¹⁰ Die Länder wurden verpflichtet, den Kirchen bei der Erhebung bzw. Einziehung der Kirchensteuer zu helfen. Sie mussten die gesetzlichen Grundlagen schaffen.²¹¹ Jedoch wurde den Ländern ein Regelungsspielraum für die Ausgestal-

²⁰⁰ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 50, 51.

²⁰¹ *Aschoff*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 267 (268); *von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 32; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 53; *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 1; *Schlieff*, Verhältnis von Staat und Kirche, S. 41 f.; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 10.

²⁰² *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 32.

²⁰³ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 32; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 53.

²⁰⁴ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 32; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 53; *Weber*, NVwZ 2002, S. 1443 (1444).

²⁰⁵ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 54.

²⁰⁶ *Ebers*, Staat und Kirche, S. 104 f.; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 54.

²⁰⁷ *Ebers*, Staat und Kirche, S. 104 f., 407 f.; *Ebers*, in: Nipperdey, Grundrechte, Bd. 2, S. 361 (421).

²⁰⁸ *Ebers*, Staat und Kirche, S. 408; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 55.

²⁰⁹ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 55.

²¹⁰ *Ebers*, Staat und Kirche, S. 411; *Ebers*, in: Nipperdey, Grundrechte, Bd. 2, S. 361 (422); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 55.

²¹¹ *Aschoff*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 267 (268 f.); *Ebers*, Staat und Kirche, S. 409 ff.; *Ebers*, in: Nipperdey, Grundrechte, Bd. 2, S. 361 (422).

zung der Besteuerung eingeräumt, die WRV ordnete dagegen an, ob ein solches Besteuerungsrecht besteht.²¹² Dieser Regelungsspielraum beinhaltete beispielsweise die Einräumung der Besteuerungsmöglichkeit juristischer Personen.²¹³ Art. 137 VI WRV enthielt auch das Recht, die Kirchensteuer als Maßstabsteuer auszugestalten, was die Landesgesetze auch meistens taten.²¹⁴ Grundsätzlich zog sich durch das Besteuerungsrecht weitergehend das Subsidiaritätsprinzip: Religionsgemeinschaften konnten Steuern erst und nur dann erheben, wenn sie sich nicht anderweitig finanzieren konnten.²¹⁵ Die Religionsgemeinschaften mussten ein tatsächliches Bedürfnis zur Steuererhebung nachweisen.²¹⁶ Diese Regelungen der Weimarer Reichsverfassung galten bis zum Ende des Zweiten Weltkrieges.

V. Die Zeit von 1919 bis 1933

Nach dem Ersten Weltkrieg war das Deutsche Reich verarmt und litt unter einer Hochinflation; die Kirchen waren nicht mehr in der Lage, ihren Finanzbedarf selbst zu decken.²¹⁷ Die Kirchensteuer wurde zum wichtigsten Finanzierungsinstrument der kirchlichen Institutionen.²¹⁸

VI. Die Zeit von 1933 bis 1945

In der Zeit von 1933 bis 1945 versuchten die Nationalsozialisten, die großen christlichen Kirchen zu bekämpfen und unter ihre Kontrolle zu bringen.²¹⁹ Neben der Einschränkung der Religionsfreiheit dahingehend, dass ein Bekenntnis nicht „gegen das Sittlichkeits- und Moralgefühl der germanischen Rasse verstoßen“²²⁰ durfte, wurden neue Gesetze bezüglich kirchlicher Abgaben erlassen sowie Steuervergünstigungen der Kirchen eingeschränkt.²²¹ Ziel war es, den Kirchen die finanzielle Leistungsfähigkeit zu nehmen, damit sie ihre geistliche und gesellschaftliche Arbeit nicht mehr verrichten konnten. Die Gesetze umfassten unter anderem, dass

²¹² *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 55.

²¹³ *Anschütz*, Verfassung des Deutschen Reichs, S. 648 f.; *Aschoff*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 267 (269); *Ebers*, Staat und Kirche, S. 412; *Hensel*, Steuerrecht, S. 44.

²¹⁴ *Ebers*, Staat und Kirche, S. 409; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 55, 58; *Hensel*, Steuerrecht, S. 43.

²¹⁵ *Ebers*, Staat und Kirche, S. 407, 414; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 55; *Hensel*, Steuerrecht, S. 43.

²¹⁶ *Ebers*, Staat und Kirche, S. 414.

²¹⁷ *Frank*, in: Ockenfels/Kettern, Streitfall Kirchensteuer, S. 185 (190).

²¹⁸ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 59.

²¹⁹ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 35 ff.; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 67 f.

²²⁰ Gem. Punkt 24 des Parteiprogramms der NSDAP

²²¹ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 37; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 67, 69.

die Kirchensteuer nicht mehr als Sonderausgabe von der Steuer abgesetzt werden konnte,²²² dass Nichtkirchenmitglieder nicht mehr zur Kirchensteuer herangezogen werden durften,²²³ und jüdischen Gemeinden wurde sogar der öffentlich-rechtliche Körperschaftsstatus aberkannt,²²⁴ was die Folge des Entzugs des Besteuerungsrechts mit sich brachte.²²⁵ Ab 1939 mussten die Länder den Kirchen nicht mehr helfen, die Kirchensteuer zu erheben.²²⁶ Kirchen mussten eigene Kirchensteuerämter einführen und selbst für die Kirchensteuererhebung sorgen.²²⁷

VII. Die Garantie der Kirchensteuer im Grundgesetz

Nach 1945 wurde im Grundgesetz unter anderem das Verhältnis von Staat zur Kirche und den Religions- und Weltanschauungsgemeinschaften geregelt. Es erfolgt die grundsätzliche Trennung von Staat und Kirche. Mit Art. 4 GG wird die Grundentscheidung der Garantie der Religionsfreiheit in das Grundgesetz aufgenommen.²²⁸ Art. 140 GG konkretisiert durch die Verweisung auf die sogenannten Weimarer Kirchenartikel (Art. 136, 137, 138, 139, 141 WRV) die Religionsfreiheit in institutioneller Weise.²²⁹ Mit Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 VI WRV wurde das Besteuerungsrecht im Grundgesetz verankert. Die Weimarer Kirchenartikel sind durch die Verweisung vollgültiges Verfassungsrecht und gleichrangig zu anderen Bestimmungen im Grundgesetz.²³⁰

²²² Ges. z. Änderung d. Einkommensteuergesetz v. 1. 2. 1938 (RGBl. I S. 99 ff.) Art. I 3 a): Abzug von Kirchensteuern als Sonderausgabe bis max. 2 % des Gesamtbetrags der Einkünfte; Ges. z. Änderung d. Einkommensteuergesetz v. 17.2. 1939 (RGBl. I S. 283 ff.) § 1 Nr. 1 a): Beseitigung.

²²³ Bsp.: Saarland: §§ 1, 5 KirchensteuerVO für das Saarland v. 20.12.1935 (RGBl. I S. 1527 ff.) i. V. m. §§ 1, 12, 18 ihrer 1. DVO v. 21.12.1935 (RGBl. I S. 1529 ff.).

²²⁴ § 1 II Ges. über d. Rechtsverhältnisse d. jüdischen Kultusvereinigungen v. 28.3.1938 (RGBl. I S. 338 ff.); *Rappoport*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 59 (59).

²²⁵ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 70.

²²⁶ § 18 IV RAO wurde mit Gesetz vom 4.7.1939 (RGBl. I S. 1181 f.) in eine Kannbestimmung geändert; *von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 228; *Meier*, Kirchensteuer, S. 34.

²²⁷ *Meier*, Kirchensteuer, S. 34. Das ist auch der Grund, warum in Bayern, anders als in den übrigen Bundesländern, immer noch eigene Kirchensteuerämter der Kirche vorliegen, die die Verwaltung der Kirchensteuer vornehmen und nicht auf die Finanzämter übertragen haben.

²²⁸ *Unrub*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 140, Rn. 2.

²²⁹ *Unrub*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 140, Rn. 2.

²³⁰ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (219); BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvL 31/62, 1 BvL 32/62, BVerfGE 19, S. 226 (236); *Schließ*, Verhältnis von Staat und Kirche, S. 129; *Unrub*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 140, Rn. 8.

Art. 140 GG ist „das Ergebnis eines doppelten Verfassungskompromisses“²³¹. Der erste Verfassungskompromiss erfolgte bereits in den Verhandlungen zur Weimarer Reichsverfassung.²³² Der zweite erfolgte bei der Neuordnung des Verhältnisses von Staat und Kirche 1948/1949.²³³ Er ist der Mittelweg zwischen „laizistischen Strömungen und kirchlich geprägten Tendenzen“²³⁴.

Sowohl die evangelische als auch die katholische Kirche bat den Parlamentarischen Rat, die kirchlichen Auffassungen in den Verfassungsberatungen zu berücksichtigen.²³⁵ Mit der Inkorporation der Weimarer Kirchenartikel setzten sich schließlich die kirchenfreundlichen Strömungen durch.²³⁶ Über den genauen Inhalt und die Bedeutung des Besteuerungsrechts des Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 VI WRV wurde in den Beratungen nicht gesprochen.²³⁷

VIII. Die Kirchenfinanzierung in der DDR

Art. 43 IV der Verfassung der DDR vom 7.10.1949²³⁸ übernahm den Text aus Art. 137 VI WRV und war damit zunächst eine ähnliche Regelung wie im Grundgesetz.²³⁹ Jedoch wurde die zwangsweise Durchsetzung der Kirchensteuer nach und nach aufgehoben und die Erhebung und Beitreibung der Steuern wurden unmöglich.²⁴⁰ Das Besteuerungsrecht wurde praktisch aufgehoben.²⁴¹ Die Kirchen mussten

²³¹ Ehlers, in: Sachs, GG, Art. 140 Rn. 1; *Hollerbach*, VVDStRL 26 1968, S. 57 (59); *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 140, Rn. 4; *Walter*, Religionsverfassungsrecht, S. 187 f.

²³² Zum Ersten Verfassungskompromiss vgl. Abschnitt C. IV. dieser Arbeit.

²³³ *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 140, Rn. 7; *Meier*, Kirchensteuer, S. 35.

²³⁴ *Meier*, Kirchensteuer, S. 35.

²³⁵ *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 140, Rn. 7.

²³⁶ *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 140, Rn. 7.

²³⁷ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (218 f.).

²³⁸ Verfassung der DDR vom 7.10.1949 (GBl. Nr. 1 S. 5).

²³⁹ *Boese*, Entwicklung des Staatskirchenrechts in der DDR, S. 121; *Engelhardt*, Kirchensteuer in den neuen Bundesländern, S. 1; *Jacobi*, in: Grundmann, FS J. *Heckel*, S. 56 (59 ff.); *Meier*, Kirchensteuer, S. 35; *Schlief*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 293 (295); *Schmitz*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 327 (329); *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 18 f.

²⁴⁰ *Engelhardt*, Kirchensteuer in den neuen Bundesländern, S. 2; *Gehm*, StuW 1999, S. 243 (245); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 75; *Jacobi*, ZevKR 1951, S. 113 (128); *Jacobi*, in: Grundmann, FS J. *Heckel*, S. 56 (59 ff.); *Meier*, Kirchensteuer, S. 1; *Otto*, in: Holzner/Ludyga, Entwicklungstendenzen des Staatskirchen- und Religionsverfassungsrechts, S. 269 (296); *Schlief*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 293 (295 f.); *Schmitz*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 327 (329); *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 19.

²⁴¹ *Engelhardt*, Die Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland, S. 12; *Engelhardt*, Kirchensteuer in den neuen Bundesländern, S. 1; *Jacobi*, in: Grundmann, FS J. *Heckel*, S. 56 (59 ff.).

sich aus freiwilligen Gaben ihrer Mitglieder finanzieren.²⁴² Daneben wurden die Kirchen in der DDR durch Spenden von ihren Partnerkirchen der EKD aus Westdeutschland unterstützt.²⁴³

IX. Die Wiedervereinigung 1990

Mit der Wiedervereinigung nach Art. 3 des Einigungsvertrages²⁴⁴ trat für die Länder Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Thüringen und Ostberlin am 3. Oktober 1990 das Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland in Kraft und damit die kirchenrechtlichen Artikel.²⁴⁵ Die neuen Bundesländer haben auch die Garantie des Besteuerungsrechts in ihre Landesverfassungen aufgenommen.²⁴⁶ Darüber hinaus gilt gem. Art. 9 V des Einigungsvertrages²⁴⁷ das im Herbst 1990 geschaffene Kirchensteuergesetz der DDR als Landesrecht in den neuen Bundesländern weiter.²⁴⁸ Das Kirchensteuergesetz wurde mit dem Zweck der Rechtsangleichung an die Bundesrepublik Deutschland geschaffen und stimmt teilweise wörtlich mit den Gesetzen der Bundesländer der Bundesrepublik Deutschlands überein.²⁴⁹ Die Kirchen in Deutschland haben damit ein einheitliches Kirchensteuerrecht.²⁵⁰

²⁴² *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 76; *Hünernmund*, Kirchensteuer und Kapitalertragsteuer, S. 14; *Jacobi*, in: Grundmann, FS J. *Heckel*, S. 56 (84 f.); *Otto*, in: Holzner/Ludyga, Entwicklungstendenzen des Staatskirchen- und Religionsverfassungsrechts, S. 269 (296); *Schlieff*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 293 (296).

²⁴³ *Otto*, in: Holzner/Ludyga, Entwicklungstendenzen des Staatskirchen- und Religionsverfassungsrechts, S. 269 (297).

²⁴⁴ Vertrag zw. d. Bundesrep. Deutschland u. d. Deutschen Demokr. Rep. über d. Herst. D. Einheit Deutschlands – Einigungsvertrag – v. 31.8.1990 (BGBl. 1990 II S. 885 (1194) = GBl. DDR I Nr. 64 1990 S. 1627 (1934)), ratifiziert durch Ges. v. 20.9.1990 (BBl. DDR I Nr. 64 S.1627) und v. 23.9.1990 (BGBl. II S. 885)

²⁴⁵ *Meier*, Kirchensteuer, S. 1, 44.

²⁴⁶ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 77; Bsp: Art. 40 LVerf Thüringen vom 25. Oktober 1993 (GVBl. S. 625); Art. 36 IV LVerf Brandenburg vom 20. August 1992 (GVBl. I S. 298).

²⁴⁷ Ges. z. Regelung d. Kirchensteuerwesens, Anl. II Kap. IV Abschn. I Nr. 5 zum Vertrag zw. d. Bundesrep. Deutschland u. d. Deutschen Demokr. Rep. über d. Herst. D. Einheit Deutschlands – Einigungsvertrag – v. 31.8.1990 (BGBl. 1990 II S. 885 (1194) = GBl. DDR I Nr. 64 1990 S. 1627 (1934)), ratifiziert durch Ges. v. 20.9.1990 (BBl. DDR I Nr. 64 S.1627) und v. 23.9.1990 (BGBl. II S. 885); *Engelhardt*, Kirchensteuer in den neuen Bundesländern, S. 2, 7.

²⁴⁸ *Engelhardt*, Kirchensteuer in den neuen Bundesländern, S. 7; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 77; *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1103); *Meier*, Kirchensteuer, S. 44; Zur Chronologie: *Romberg*, in: Martin, Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell, S. 55 (56 ff.).

²⁴⁹ *Meier*, Kirchensteuer, S. 45.

²⁵⁰ *Weber*, NVwZ 2002, S. 1443 (1445).

D. Bedeutung der Kirchenfinanzierung in Deutschland

Die Kirchensteuer hat sich zu der wichtigsten Finanzquelle sowohl der evangelischen als auch der katholischen Kirche entwickelt.²⁵¹ 2019 haben die evangelische und katholische Kirche insgesamt rund 12,71 Milliarden Euro an Kirchensteuern eingenommen. 6,76 Milliarden Euro davon nahm die Katholische Kirche ein, 5,95 Milliarden Euro die Evangelischen Kirchen.²⁵² Dies stellt einen Anstieg um rund 2,4 % zum Kirchensteueraufkommen im Jahr 2018 dar. Grund dafür war trotz sinkender Mitgliederzahlen die steigende wirtschaftliche Konjunktur. Im letzten Jahr sank das Kirchensteuervolumen um 6 % auf 11,9 Milliarden Euro.²⁵³ Grund dafür war die schwache wirtschaftliche Lage aufgrund der Corona-Pandemie. Experten erwarten eine kurzfristige Erholung, jedoch bleibt langfristig das Problem des demografischen Wandels und der rückläufigen Kirchenmitglieder.

²⁵¹ *Droege*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 23 (23); *Kirchhof*, in: Kämper/Thönnies, Ess. Gespr. 47 (2013), S. 7 (9); *Kupke*, in: Anke/de Wall/Heinig, HevKR, § 26, S. 898, Rn. 28; *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1103); *Petersen*, Kirchensteuer, 6.1; *Robbers*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 109 (120).

²⁵² https://rp-online.de/panorama/deutschland/kirchensteuer-2019-nie-zuvor-zahlten-die-deutschen-soviel_aid-52300583 (zuletzt aufgerufen am 12.09.2021).

²⁵³ <https://www.iwkoeln.de/presse/pressemitteilungen/beitrag/tobias-hentze-800-millionen-euro-weniger-einnahmen-durch-corona-krise.html> (zuletzt aufgerufen am 12.09.2021).

Aus der aktuellen Finanzstatistik der Evangelischen Kirche Deutschland für das Jahr 2014²⁵⁴ geht hervor, dass der Kirchensteueranteil 43,1 % aller Erträge ausmacht,²⁵⁵ Kollekten und Spenden dagegen nur 2,8 %. 26,2 % der Erträge stammen aus Fördermitteln und Zuschüssen und 2,2 % aus Staatsleistungen. Entgelte für kirchliche Dienstleistungen wie beispielsweise Schulgeld, Elternbeiträge in Kindertageseinrichtungen und Friedhofswesen machen 8,2 % der Erträge aus. 17,4 % der Erträge fällt auf das kirchliche Vermögen (7,2 % durch Vermögenseinnahmen (Mieten, Pachten, Kapitalerträge), 5,0 % sind übrige Erträge, wie beispielsweise Veräußerungserlöse und 5,2 % werden durch Darlehen, Rücklagenentnahmen oder Erträgen aus der Versorgungssicherung generiert).

Die Kirchensteuer sichert die Grundfinanzierung der Kirche ab.²⁵⁶ Auf der Ausgabenseite finanziert die Kirche mit der Kirchensteuer ihre kirchlichen Arbeitsfelder.²⁵⁷ Neben der Verkündigung des Evangeliums und der Seelsorge übernimmt die Kirche unter anderem Aufgaben in den Bereichen Ausbildung, Schule, Entwicklungshilfe, Jugend- und Frauenarbeit sowie die Unterhaltung von Gebäuden.²⁵⁸

Die durchschnittlich gezahlte Kirchensteuer lag im Jahr 2020 bei 270,22 Euro pro Kirchenmitglied.²⁵⁹ Der Betrag variiert je nach Lebensalter stark: Die höchste Kirchensteuerzahlung erfolgt zwischen dem 45. und 60. Lebensjahr.²⁶⁰ Beträgt der Beitrag am Anfang der Berufstätigkeit 70 Euro, steigt er bis zum 45. Lebensjahr auf 772 Euro kontinuierlich an.²⁶¹ In Deutschland zahlen Kirchenmitglieder ungefähr 2,7 % ihres Gehaltes an Kirchensteuern.²⁶² Zu beachten ist, dass nur rund 46 % aller Kirchenmitglieder im Jahr 2017 überhaupt Kirchensteuer gezahlt haben.²⁶³ Ein großer Anteil der Kirchenmitglieder zahlt somit keine, ein kleiner Anteil der Kirchenmitglieder die meiste Kirchensteuer: 10 % der Kirchenmitglieder zahlen 50 % des Kirchensteueraufkommens.²⁶⁴

²⁵⁴ [https://www.kirchenfinanzen.de/download/Auf%20einen%20Blick_Finanzstatistik%20der%20evangelischen%20Kirche%20\(2\).pdf](https://www.kirchenfinanzen.de/download/Auf%20einen%20Blick_Finanzstatistik%20der%20evangelischen%20Kirche%20(2).pdf) (zuletzt aufgerufen am 12.09.2021).

²⁵⁵ Für das Jahr 2019: Kirchenlohnsteuer macht einen Anteil von 74 % der Kirchensteuer aus, Kircheneinkommensteuer 23 % und Kirchensteuer auf die Abgeltungssteuer 3 %.

²⁵⁶ *Hessler/Strauß*, Kirchliche Finanzwirtschaft, S. 274.

²⁵⁷ *EKD*, Kirche im Umbruch 2019, S. 16.

²⁵⁸ *Petersen*, Kirchensteuer Diskussion, S. 11.

²⁵⁹ https://www.EKD.de/EKD_de/ds_doc/Steuerstatistik_Bericht_2020.pdf (zuletzt aufgerufen am 12.09.2021).

²⁶⁰ *Gutmann/Peters*, #Projektion2060, S. 36; *Riegel u. a.*, *IJPT*, 23 (2), 2019, S. 168 (181).

²⁶¹ *Gutmann/Peters*, #Projektion2060, S. 36.

²⁶² *Schoppe*, Kirchensteuer vs. Trennung von Staat und Kirche, S. 101.

²⁶³ *EKD*, Kirche im Umbruch 2019, S. 19.

²⁶⁴ *Kupke*, in: *Anke/de Wall/Heinig*, *HevKR*, § 26, S. 898, Rn. 32.

E. Kirchenfinanzierung in anderen Ländern

Das deutsche Kirchensteuersystem stellt nur eines der vielen möglichen Kirchenfinanzierungssysteme dar. Ein Blick zu den Nachbarländern Deutschlands oder die USA macht die unterschiedliche Ausgestaltung der kirchlichen Finanzierung deutlich. Gemeinsam haben alle Länder, dass die Gestaltung der Kirchenfinanzierungssysteme auf der geschichtlichen Entwicklung und der damit verbundenen Definition des Verhältnisses von Staat und Kirche beruht.²⁶⁵ Die Modelle reichen von einer Staatskirche mit ihrer engen Verflechtung von Staat und Kirche bis zur kompletten Trennung der beiden.²⁶⁶ Wenn über Reformüberlegungen gesprochen wird, ist es hilfreich, sich die Kirchenfinanzierungsmodelle der anderen Länder als Vergleich anzusehen. Zum einen kann die Qualität und Effektivität der deutschen Kirchenfinanzierung aus einer internationalen Perspektive mit einem internationalen Vergleich besser bewertet werden.²⁶⁷ Zum anderen wird deutlich, dass die Kirchen-

²⁶⁵ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 338; *Haering*, in: Gerosa/Müller, Politik ohne Gott?, S. 219 (221); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 90; *Marré*, Kirchenfinanzierung, S. 13; *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 43; *Pacillo*, in: Gerosa/Müller, Politik ohne Gott?, S. 163 (179 ff.); *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.950.

²⁶⁶ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 357; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 91 ff.; *Petersen*, Kirchensteuer, 29.2.

²⁶⁷ *Hammer*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 65 (66).

finanzierung in jedem Land historisch gewachsen und es gegebenenfalls schwierig ist, ein in einem anderen Land bestehendes System in Deutschland ohne Weiteres einzuführen.²⁶⁸ Neben verfassungsrechtlichen Bedenken spielt die gesellschaftliche Akzeptanz dabei eine große Rolle.²⁶⁹ Jedoch kann es ein Vorbild sein, an dem sich ein Land orientieren kann,²⁷⁰ abgewandelt oder angepasst an das jeweilige Verständnis von Staat und Kirche.

Die Finanzierung der Kirchen erfolgt meist nicht aufgrund einer Kirchenfinanzierungsart allein, sondern wird mit unterschiedlicher Schwerpunktsetzung als Mischform kombiniert.²⁷¹ Daher sollen anhand dieser Schwerpunktsetzung im Folgenden die unterschiedlichen Kirchenfinanzierungsmodelle dargestellt werden. Systematisch ist dabei zwischen der mehr oder weniger vollständigen Finanzierung der Kirche durch den Staat und der Finanzierung der Kirche durch die Kirchenmitglieder zu unterscheiden.²⁷²

I. Finanzierung der Kirchen durch den Staat

Die Finanzierung der Kirchen erfolgt in den Ländern Griechenland, Belgien, Tschechien, Slowakei und Estland durch den Staat.²⁷³ Eine gemeinsame Typenprägung für das Staats-Kirchen-Verständnis ist daraus aber nicht herzuleiten. Ist für Griechenland das Staatskirchentum charakteristisch, so hat sich in Belgien eine freundliche Trennung von Staat und Kirche mit gegenseitiger Freiheit und Unabhängigkeit²⁷⁴ entwickelt.

In Griechenland wird die Staatskirche, seit 1833 die orthodoxe Kirche, fast vollständig vom Staat finanziert.²⁷⁵ Es existiert kein Beitragssystem. Der Staat bezahlt die Gehälter für Pfarrer, Bischöfe, Metropoliten und andere Kirchenbedienstete, gibt Zuschüsse für kulturelle, kirchliche und soziale Arbeit und bezahlt die Ausbil-

²⁶⁸ *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuerertrag, S. 43.

²⁶⁹ *Hammer*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 65 (81).

²⁷⁰ *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuerertrag, S. 43.

²⁷¹ *Böttcher*, ZevKR 2007, S. 400 (400); *von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 357; *Hammer*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 65 (65); *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuerertrag, S. 44.

²⁷² *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 91; *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuerertrag, S. 43; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.950.

²⁷³ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 94, 95; *Petersen*, Kirchensteuer, 29.2.

²⁷⁴ *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuerertrag, S. 44.

²⁷⁵ Gem. Art. 3 der griechischen Verfassung ist die orthodoxe Kirche die „vorherrschende Religion“: *Antonou*, in: Kämper/Thönnies, Ess. Gespr. 40 (2007), S. 157 (158, 166); *von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 338; *Haering*, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (29); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 95; *Papadopoulou*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 171 (175); *Robbers*, ZevKR 1987, S. 122 (124); *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 374 (394 f.).

dung für den Dienst in der Kirche.²⁷⁶ Grund dafür ist, dass das Verhältnis von Staat und Kirche eine „weiterentwickelte Form des Cäsaropapismus“ darstellt.²⁷⁷ Andere Religionsgemeinschaften müssen sich eigenständig über Spenden und Kollekten finanzieren.²⁷⁸ Der Staat gewährt allen Religionsgemeinschaften, sowohl der orthodoxen Kirche als auch den übrigen Religionsgemeinschaften, Steuerbefreiungen.²⁷⁹

Dagegen gibt es in Belgien keine Staatskirche wie in Griechenland; dennoch finanziert der Staat die Kirchen.²⁸⁰ Alle Religions- und Weltanschauungsgemeinschaften, die er gesetzlich anerkennt,²⁸¹ erhalten staatliche Unterstützung. Artikel 181 der belgischen Verfassung verpflichtet den Staat, die Gehälter und Pensionen der Geistlichen und Laienmitarbeiter aus dem Staatshaushalt zu finanzieren.²⁸² Pfarrer und Bischöfe erhalten Unterkünfte, der Staat übernimmt die anfallenden Mietkosten.²⁸³ Die staatlichen Gemeinden müssen für die Defizite in den kirchlichen Haushalten aufkommen.²⁸⁴ Darüber hinaus haben Kirchen einen Anspruch auf finanzielle Unterstützung beim Bau oder bei der Reparatur von kirchlichen Gebäuden.²⁸⁵ Der Staat finanziert auch die Theologischen Fakultäten.²⁸⁶ Die staatliche Finanzierung anerkannter Religionsgemeinschaften stellt den Ausgleich für die Säkularisierung von Kleruseigentum und die Abschaffung des Zehnten nach der französischen Revolution dar²⁸⁷ und ist Ausdruck eines Verfassungskompromisses.²⁸⁸

²⁷⁶ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 95; *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 46 f.; *Papadopoulou*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 171 (187); *Petersen*, Kirchensteuer, 29.2; *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 374 (395).

²⁷⁷ *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 46; *Vachek*, Religionsrecht der EU, S. 34.

²⁷⁸ *Haering*, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (29); *Vachek*, Religionsrecht der EU, S. 333; *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 374 (395).

²⁷⁹ *Papadopoulou*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 171 (187).

²⁸⁰ Ausführlich in: *De Maeyer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 9 ff.; *Hermisdörfer*, Staat und Kirche in Belgien, S. 128 f.

²⁸¹ Anerkannte Religionsgemeinschaften sind: die katholische, protestantische, jüdische, anglikanische, islamische, und die griechisch- und russisch-orthodoxe Kirche; vgl. *Hermisdörfer*, Staat und Kirche in Belgien, S. 129.

²⁸² *Böttcher*, ZevKR 2007, S. 400 (403); *Hermisdörfer*, Staat und Kirche in Belgien, S. 129, 159 ff., 211 ff.; *Robbers*, ZevKR 1987, S. 122 (125); *Uhle*, in: Gerosa/Müller, Politik ohne Gott?, S. 191 (199); *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 254 (259).

²⁸³ *Hermisdörfer*, Staat und Kirche in Belgien, S. 212 ff.; *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 45; *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 254 (259).

²⁸⁴ *Hermisdörfer*, Staat und Kirche in Belgien, S. 216 f.; *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 45.

²⁸⁵ *Hermisdörfer*, Staat und Kirche in Belgien, S. 214 ff.; *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 45; *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 254 (260).

²⁸⁶ *Hermisdörfer*, Staat und Kirche in Belgien, S. 189 ff.; *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 45.

²⁸⁷ *Torfs/Vrielink*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 11 (36).

²⁸⁸ *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 44.

II. Eigenständige Finanzierung der Kirchen

Die eigenständige Finanzierung der Kirchen kann in vier Kategorien unterteilt werden. Sie können sich durch ein Spenden- und Kollektensystem, durch ein privatrechtliches Kirchenbeitragssystem, durch ein Kirchensteuersystem oder durch die sogenannte Steuerwidmung finanzieren.²⁸⁹

1. Finanzierung durch ein Spenden- und Kollektensystem

Spenden und Kollekten sind in den Kirchen aller Ländern üblich. Diese werden insbesondere für kulturelle oder soziale Projekte verwendet. Liegt keine staatliche Finanzierung und kein sonstiges Beitragssystem vor, kommen die Spenden und Kollekten auch für die Grundfinanzierung der Kirchen zugute. Dies ist insbesondere in Frankreich, den USA, Großbritannien, Irland und den Niederlanden der Fall. Diese Art der Kirchenfinanzierung ist zum einen in Ländern mit einer strengen Trennung von Staat und Kirche verbreitet, beispielsweise in Frankreich und den USA.²⁹⁰ Dies führt dazu, dass es keinerlei institutionelle Verflechtungen zwischen Staat und Religion geben darf, sodass sich die Kirchen eigenständig ohne jegliche staatliche Hilfe finanzieren müssen. Zum anderen ist das Spenden- und Kollektensystem in Ländern üblich, in denen eine Kirche eine Minderheitengemeinschaft darstellt, beispielsweise die katholische Kirche in Dänemark und Großbritannien.²⁹¹ Der Vorteil dieser Finanzierung ist die komplette Unabhängigkeit der Kirchen vom Staat und ihr Bemühen um ihre Gläubigen. Die einzelnen Kirchenmitglieder entscheiden frei, ob und wie viel sie den Kirchen für welche Zwecke geben wollen.²⁹² Jedoch kann es dazu führen, dass die Kirchen sich von finanzstarken Gläubigen und ggf. von ausländischen Großmächten abhängig machen, Arme von kirchlichen Dienstleistungen ausgeschlossen werden und die Geistlichen sich auf die Geldeintreibung und nicht auf das geistliche Wesen konzentrieren.²⁹³ Darüber hinaus ist die Verlässlichkeit und Kontinuität der Spenden schwer planbar, was Auswirkungen auf die kirchliche Aufgabenerfüllung haben kann.²⁹⁴

²⁸⁹ *Marré*, Kirchenfinanzierung, S. 17; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.951.

²⁹⁰ *Böttcher*, ZevKR 2007, S. 400 (405); *Griebel*, Die Religionsgesellschaft zwischen Staatsrecht und Europarecht, S. 161; *Marré*, in: *Seer/Kämper*, Bochumer Kirchensteuertag, S. 47.

²⁹¹ *Marré*, in: *Seer/Kämper*, Bochumer Kirchensteuertag, S. 47.

²⁹² *Marré*, in: *Seer/Kämper*, Bochumer Kirchensteuertag, S. 47.

²⁹³ *Hammer*, in: *Birk/Ehlers*, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 65 (82); *Hammer*, *StuW* 2009, S. 120 (122); *Heinig*, in: *Birk/Ehlers*, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 113 (118).

²⁹⁴ *Hammer*, *StuW* 2009, S. 120 (122).

In Frankreich sind seit der Trennungsgesetzgebung von 1905²⁹⁵ der Staat und die Kirche strikt getrennt.²⁹⁶ Art. 2 I TrennG enthält ein staatliches Subventionsverbot für die Kultusausübung.²⁹⁷ In den meisten Teilen Frankreichs (Ausnahme nur in Niederrhein, Oberrhein und Mosel²⁹⁸) finanziert sich die Kirche eigenständig zu 75 % aus Spenden und Kollekten und zu 25 % aus dem Kultbeitrag.²⁹⁹ Dieser stellt einen freiwilligen Beitrag dar, der von ungefähr 45 % der katholischen Kirchenmitglieder gezahlt wird.³⁰⁰ Die Höhe des Beitrages hat einen Richtwert von 1–2 Prozent des Gehalts³⁰¹ des Kirchenmitglieds und unterliegt dessen Selbsteinschätzung.³⁰² Da der Kultbeitrag rein freiwilliger Natur ist, kann er bei Nichtzahlung nicht eingeklagt werden. Eine Änderung in einen privatrechtlich verpflichtenden Beitrag wird überlegt, ist bis jetzt aber noch nicht erfolgt.³⁰³

Die primär katholischen Kirchengebäude, die bereits vor 1905 bestanden, stehen im Eigentum des Staates.³⁰⁴ Dieser muss sie unterhalten und der katholischen Kirche unentgeltlich zur Verfügung stellen.³⁰⁵ Dagegen gehören die evangelischen Kirchengebäude den Gemeinden, die sie eigenständig finanzieren und unterhalten

²⁹⁵ Abgedruckt in: *Durand*, in: Kämper/Thönnies, Ess. Gespr. 40 (2007), S. 5 ff.; Das Trennungsgesetz wurde am 02.01.1907 abgeändert durch „Loi concernant l'exercice publique des cultes“: *Giacometti*, Quellen zur Geschichte der Trennung von Staat und Kirche, S. 327 f.

²⁹⁶ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 345; *Durand*, in: Kämper/Thönnies, Ess. Gespr. 40 (2007), S. 5 ff.; *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 50; *Messner*, in: *Robbers*, State and Church in the European Union, S. 213 (213 ff., 229); *Metz*, in: Ess. Gespr. 6 (1972), S. 103 (113); *Moisset*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 183 (193); *Robbers*, ZevKR 1987, S. 122 (124); *Wick*, Trennung von Staat und Kirche, S. 34 ff.

²⁹⁷ *Marré*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 213 (214); *Mückl*, Europäisierung des Staatskirchenrechts, S. 208; *Siegel*, Finanzierung, S. 130 f.; *Wick*, Trennung von Staat und Kirche, S. 114.

²⁹⁸ *Chatelain*, in: Listl/Schlick, Denkmalpflege und Denkmalschutz an den Sakralbauten, S. 16 (16); *Siegel*, Finanzierung, S. 109, 166 ff.

²⁹⁹ *Böttcher*, ZevKR 2007, S. 400 (406); *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 50; *Petersen*, Kirchensteuer, 29.2; *Petersen*, in: von Campenhausen/Riedel-Spangenberg/Sebott, Lexikon für Kirchen- und Staatskirchenrecht II, S. 523; *Robbers*, ZevKR 1987, S. 122 (124); *Wick*, Trennung von Staat und Kirche, S. 114.

³⁰⁰ *Leb*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 211 (235); *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 50; *Wick*, Trennung von Staat und Kirche, S. 114.

³⁰¹ *Böttcher*, ZevKR 2007, S. 400 (406); *Leb*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 211 (235); *Schoppe*, Kirchensteuer vs. Trennung von Staat und Kirche, S. 101.

³⁰² *Böttcher*, ZevKR 2007, S. 400 (406).

³⁰³ *Böttcher*, ZevKR 2007, S. 400 (406).

³⁰⁴ *Böttcher*, ZevKR 2007, S. 400 (406 f.); *Leb*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 211 (237); *Messner*, in: *Robbers*, State and Church in the European Union, S. 213 (230); *Metz*, in: Ess. Gespr. 6 (1972), S. 103 (120); *Mückl*, Europäisierung des Staatskirchenrechts, S. 211; *Wick*, Trennung von Staat und Kirche, S. 35; Zur historischen Entwicklung: *Chatelain*, in: Listl/Schlick, Denkmalpflege und Denkmalschutz an den Sakralbauten, S. 16 (16 ff.).

³⁰⁵ *Chatelain*, in: Listl/Schlick, Denkmalpflege und Denkmalschutz an den Sakralbauten, S. 16 (22 ff.); *Messner*, in: *Robbers*, State and Church in the European Union, S. 213 (230); *Metz*, in: Ess. Gespr. 6 (1972), S. 103 (120); *Mückl*, Europäisierung des Staatskirchenrechts, S. 211; *Wick*, Trennung von Staat und Kirche, S. 35.

müssen.³⁰⁶ Anzumerken ist, dass die katholische Kirche meist nicht in der Lage ist, ihre kirchlichen Aufgaben zu finanzieren.³⁰⁷ Pfarrer müssen meist einer Nebentätigkeit nachgehen, um einen ausreichenden Lohn zu erhalten.³⁰⁸

In den USA ist durch die „Establishment-Clause“ von 1791 in der Verfassung eine scharfe Trennung von Staat und Kirche geregelt.³⁰⁹ Der Staat darf zugunsten von Religionsgemeinschaften keine Steuern erheben.³¹⁰ Die Kirchen in den USA müssen sich selbst finanzieren. Anders als in Frankreich können sie dies auch bestens und mehr als ausreichend durch freiwillige Spenden.³¹¹ Die Kirchen in den USA finanzieren sich primär durch Spenden, die über 50 % der Einnahmen darstellen.³¹² Sie erhalten regelmäßige Kollekten durch sog. „Sunday Envelopes“ oder „Commitment Cards“. Die registrierten Pfarrangehörigen werden von geschulten Spendensammlern zur Unterstützung aufgefordert.³¹³ Die Spendensammler geben die Umschläge an die Mitglieder, damit diese sich darin selbst verpflichten, die Gemeinde in einer bestimmten und festgesetzten Höhe zu unterstützen.³¹⁴ Diese Kollekten sind zwar freiwillig, werden aber erwartet, und aufgrund der fehlenden Anonymität kann der Spender nach Name und Zahlungshöhe jederzeit identifiziert werden.³¹⁵ Dadurch besteht ein gewisser Zahlungsdruck. Ein privatrechtlicher Mitgliedsbeitrag besteht dagegen nicht. Daneben wird aktives Fundraising betrieben, also groß angelegte Spendensammlungen.³¹⁶ Die Kirchen erhalten daneben ihre

³⁰⁶ *Mückel*, Europäisierung des Staatskirchenrechts, S. 211; die evangelischen Kirchen haben gem. des Trennungsgesetzes Kultvereine gegründet, in die das Eigentum der Kirchengebäude überging, sodass diese auch für den Erhalt und Unterhalt aufkommen müssen. Die katholische Kirche hatte sich dagegen geweigert, sodass deren Eigentum an den Staat überging.

³⁰⁷ *Leb*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 211 (236); *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 49; *Metz*, in: Ess. Gespr. 6 (1972), S. 103 (127 f.); *Moisset*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 183 (206); *Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag*, Ausarbeitung: Besonderes Kirchgeld und Vorschläge zur Reform der Kirchensteuer, S. 6.

³⁰⁸ *Böttcher*, ZevKR 2007, S. 400 (406); *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 51; *Petersen*, in: von Campenhausen/Riedel-Spangenberg/Sebott, Lexikon für Kirchen- und Staatskirchenrecht II, S. 523.

³⁰⁹ First Amendment: „Congress shall make no law respecting an establishment of religion or prohibiting the free exercise thereof“; *von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 347 ff.; *Funke*, Die Religionsfreiheit im Verfassungsrecht der USA, S. 6, 35 f.; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 104; *Heun*, in: Kästner/Nörr/Schlaich, FS M. Heckel, S. 341 (341 f.); *Muckell/Ogorek*, DÖV 2003, S. 305 (306); Überblick zur geschichtlichen Entwicklung in: *Fischer*, Finanzierung der kirchlichen Sendung, S. 272 ff.

³¹⁰ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 104; *Schlaich*, in: Krautscheidt/Marré, Ess. Gespr. 4 (1970), S. 9 (15).

³¹¹ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 107.

³¹² *Fischer*, Finanzierung der kirchlichen Sendung, S. 310 ff.; *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 140, Rn. 48; *Meuthen*, Kirchensteuer, S. 182 ff.

³¹³ *Meuthen*, Kirchensteuer, S. 182.

³¹⁴ *Meuthen*, Kirchensteuer, S. 182.

³¹⁵ *Meuthen*, Kirchensteuer, S. 183.

³¹⁶ *Meuthen*, Kirchensteuer, S. 183.

Erträge aus Vermögenswerten sowie durch indirekte staatliche Zuschüsse³¹⁷ (insb. Steuererleichterungen für Spenden³¹⁸ bis zu 50 % des steuerpflichtigen Einkommens). Den Kirchen in der USA wird gleichzeitig auch vorgeworfen, dass sie sich zu sehr auf die Geldgewinnung konzentrieren und von Großspendern abhängig machen.³¹⁹

In Irland herrscht vergleichbar mit den USA eine Trennung von Kirche und Staat.³²⁰ Die irische Verfassung besagt: „Der Staat garantiert, keiner Religion finanzielle Unterstützung zu leisten.“³²¹ Folglich finanzieren sich die Kirchen primär durch Spenden ihrer Mitglieder.³²² Die katholische Kirche ist die größte in Irland.³²³ Bis 1871 war die anglikanische Kirche die dortige Staatskirche³²⁴ und jeder (auch Nichtmitglieder und Mitglieder der anderen – überwiegend katholischen – Kirchen) musste sie finanzieren.³²⁵ Aus dieser Unterdrückung folgt die Solidarität der katholischen Kirchenmitglieder für ihre Kirche.

In den Niederlanden erfolgt keine grundsätzliche Finanzierung der Kirchen. Die niederländische Verfassung enthält keine Regelungen zur Finanzierung von Kirchen mehr.³²⁶ 1983 wurde die staatliche Kirchenfinanzierung abgeschafft.³²⁷ Staatsleistungen, die als Ausgleich für Säkularisierungen gezahlt wurden, wurden im Jahr 1983 auch abgegolten.³²⁸ Die Kirchen müssen sich seitdem selbst aus Spenden und

³¹⁷ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 348; *Heun*, in: Kästner/Nörr/Schlaich, FS M. Heckel, S. 341 (354).

³¹⁸ *Cardia*, in: Gerosa/Müller, Katholische Kirche und Staat in der Schweiz, S. 29 (45); *Ibán*, in: Gerosa/Müller, Politik ohne Gott?, S. 233 (240); *Muckell/Ogorek*, DÖV 2003, S. 305 (306 f.).

³¹⁹ *Branahl*, Kirchensteuer, S. 27; *von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 235, Fn. 46; *Demel*, Handbuch Kirchenrecht, S. 375 ff.; *Fischer*, Finanzierung der kirchlichen Sendung, S. 318; *Meuthen*, Kirchensteuer, S. 184 f.; *Schoppe*, Kirchensteuer vs. Trennung von Staat und Kirche, S. 106; *Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag*, Ausarbeitung: Besonderes Kirchengeld und Vorschläge zur Reform der Kirchensteuer, S. 6.

³²⁰ *Böttcher*, ZevKR 2007, S. 400 (402); *Farrell*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 147 (150).

³²¹ Art. 44 Abs. 2 Nr. 2 der irischen Verfassung; *Farrell*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 147 (149 f.); *Vachek*, Religionsrecht der EU, S. 333; *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 254 (283).

³²² *Böttcher*, ZevKR 2007, S. 400 (402).

³²³ 2016 haben sich 78,3 % der Einwohner als römisch-katholisch identifiziert; *Farrell*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 147 (147).

³²⁴ Mit dem Irish Church Act von 1869 erfolgte die Entstaatlichung der Kirche; *Farrell*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 147 (149); *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 254 (280).

³²⁵ *Hammer*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 65 (78); *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 53.

³²⁶ *Van Bijsterveld*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 409 (427).

³²⁷ *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 54.

³²⁸ *Van Bijsterveld*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 409 (412 f.).

Kollekten, genannt Aktion „Kerkbalans“, finanzieren.³²⁹ Der Kirchenbeitrag ist, vergleichbar mit dem französischen Kultbeitrag, freiwillig und nicht verpflichtend.³³⁰ Die Kirchenmitglieder können die Höhe ihres Beitrages selber festsetzen.³³¹ Empfohlen wird ein Beitrag von 1–3 % des Einkommens.³³² Dieser freiwillige Kirchenbeitrag stellt ungefähr 68 % der Einnahmen dar.³³³ Karitative Einrichtungen und konfessionelle Schulen werden vom Staat subventioniert.³³⁴

Großbritannien hat kein einheitliches Staats-Kirchen-System: In Nordirland und Wales besteht eine grundsätzliche Trennung von Staat und Kirche,³³⁵ während Schottland und England, ähnlich wie Griechenland, Staatskirchen hat.³³⁶ Dennoch gibt es in keinen Teilen Großbritanniens eine unmittelbare staatliche Kirchenfinanzierung. Die Church of England und die Church of Scotland als Staatskirchen müssen sich auch aus eigenem Vermögen sowie aus Spenden und Kollekten finanzieren.³³⁷ Der Staat finanziert die Staatskirchen nicht, mit Ausnahme von Zuschüssen für den Unterhalt und Erhalt der Kathedralen und Kirchen und Mittel für Aufgaben, die im Allgemeininteresse liegen.³³⁸ Anzumerken ist, dass beide Kirchen erhebliche Vermögenswerte haben, aus deren Erträgen sie sich größtenteils finanzie-

³²⁹ *Böttcher*, ZevKR 2007, S. 400 (407); *Petersen*, Kirchensteuer, 29.2; *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 254 (307 f.).

³³⁰ *Böttcher*, ZevKR 2007, S. 400 (407).

³³¹ *Böttcher*, ZevKR 2007, S. 400 (407).

³³² *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 54; *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 254 (308).

³³³ *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 54.

³³⁴ *Van Bijsterveld*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 409 (422, 427 f.); *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 254 (307 f.).

³³⁵ *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 52.

³³⁶ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 339; *McCLean*, in: Kämper/Thönnies, Ess. Gespr. 40 (2007), S. 13 (16 f.); *McCLean*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 657 (657); *Mückl*, Europäisierung des Staatskirchenrechts, S. 78; *Robbers*, ZevKR 1987, S. 122 (124); *Vachek*, Religionsrecht der EU, S. 33 f.

³³⁷ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 339; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 95; *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 52, 53; *McCLean*, in: Kämper/Thönnies, Ess. Gespr. 40 (2007), S. 13 (19); *Thompson*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 165 (165); *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 254 (273).

³³⁸ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 96; *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 52; *McCLean*, in: Kämper/Thönnies, Ess. Gespr. 40 (2007), S. 13 (19); *McCLean*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 657 (671 f.); *Mückl*, Europäisierung des Staatskirchenrechts, S. 136; *Petersen*, Kirchensteuer, 29.2; *Thompson*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 165 (166).

ren müssen.³³⁹ Jedoch führt die eigenständige Finanzierung zu Geldnöten mit der Folge, dass die Kirchen auf karitative Dienstleistungen verzichten sowie Bau- und Kunstdenkmäler verkaufen müssen.³⁴⁰

2. Finanzierung durch ein privatrechtliches Kirchenbeitragssystem

Im Gegensatz zu Frankreich und den Niederlanden finanzieren sich die österreichischen Kirchen durch ein Kirchenmitgliedsbeitrag. Dieser ist privatrechtlicher Natur und nicht öffentlich-rechtlich.³⁴¹ Beitragspflichtig sind alle volljährigen Kirchenmitglieder, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich haben.³⁴² Der Kirchenbeitrag ist nicht an eine staatliche Maßstabssteuer gekoppelt, orientiert sich aber ebenfalls am Einkommen und damit an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Mitglieds.³⁴³ Die Beitragshöhe beträgt zwischen 1 und 1,5 % des Bruttoeinkommens des Vorjahres, welches die Kirchenmitglieder ihrer Kirche mitteilen müssen.³⁴⁴ Der Kirchenbeitrag macht 85 % der Einnahmen aus.³⁴⁵ Der Staat verwaltet die Kirchenbeiträge nicht, vielmehr müssen die Kirchen die Beiträge selbst einziehen bzw. durch das Zivilgericht einklagen und durch den Gerichtsvollzieher vollstrecken lassen.³⁴⁶ Hier liegt der Unterschied zu den Kirchenbeiträgen in Frankreich und den Niederlanden: Sie stellen dort einen freiwilligen Beitrag dar. Der österreichische Kirchenbeitrag ist dagegen verpflichtend und kann auf dem Zivilrechtsweg eingeklagt werden.

³³⁹ *Böttcher*, ZevKR 2007, S. 400 (401); *Haering*, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (34); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 96; *Hammer*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 65 (76); *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 254 (273 f.).

³⁴⁰ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 96.

³⁴¹ *Hammer*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 65 (69); *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1107); *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 60; *Meuthen*, Kirchensteuer, S. 189; *Paarhammer*, in: Paarhammer/Pototschnig/Rinnerthaler, 60 Jahre Österreichisches Konkordat, S. 545 (546); *Petersen*, Kirchensteuer, 29.2; *Potz*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 435 (454 f.); *Schwarz*, ZevKR 2007, S. 465 (489).

³⁴² *Böttcher*, ZevKR 2007, S. 400 (409).

³⁴³ *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 60 ff.; *Meuthen*, Kirchensteuer, S. 189; *Mückl*, in: Haering/Rees/Schmitz, HdbKathKR, § 102, S. 1532 (1545).

³⁴⁴ *Rees*, in: Müller/Rees/Krutzler, Vermögen der Kirche – Vermögende Kirche?, S. 17 (50); *Schöch*, in: Weiß/Ihli, FS Richard Puza, S. 751 (778).

³⁴⁵ *Mückl*, in: Haering/Rees/Schmitz, HdbKathKR, § 102, S. 1532 (1545); *Puza*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 341 (346); *Schiestl*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 49 (67).

³⁴⁶ *Haering*, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (24); *Hammer*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 65 (70); *Puza*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 341 (349 ff.); *Potz*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 435 (455); *Schwarz*, ZevKR 2007, S. 465 (490).

Die Kirchen müssen die Beitragspflichtigen selbst erfassen und anschreiben.³⁴⁷ Sie schätzen das Einkommen und legen anhand der Schätzung die Kirchensteuerpflicht fest.³⁴⁸

Österreich hat vergleichbar mit Deutschland ein System der institutionellen Trennung von Staat und Kirche mit vielen Kooperationen.³⁴⁹ Der Grund für dieses in Europa einmalige Kirchenfinanzierungssystem ist historisch bedingt. Das Kirchenbeitragsystem wurde durch die Nationalsozialisten mit dem Ziel eingeführt, dass Kirchenmitglieder aufgrund der eingeführten Zahlungsverpflichtung aus den Kirchen austreten.³⁵⁰ Es löste die bis dahin geltenden staatlichen Zahlungsverpflichtungen an die Kirchen ab.³⁵¹ Die Nationalsozialisten führten ähnliche Kirchenbeitragsysteme auch in anderen Ländern ein.³⁵² Diese wurden nach dem Kriegsende 1945 überwiegend abgeschafft; allein Österreich behielt das Kirchenbeitragsystem bei.³⁵³

Die Kosten für die Beitragsverwaltung sind in Österreich deutlich höher als in Deutschland.³⁵⁴ Sie betragen in Österreich ungefähr 10–15 % der Einnahmen, während sie in Deutschland nur ungefähr 4 % ausmachen.³⁵⁵ Darüber hinaus ist

³⁴⁷ Schwarz, ZevKR 2007, S. 465 (490).

³⁴⁸ Branahl, Kirchensteuer, S. 28; Leisching, in: Rinderer, Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften, S. 73 (82); Mückl, in: Haering/Rees/Schmitz, HdbKathKR, § 102, S. 1532 (1545); Puza, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 341 (351).

³⁴⁹ Marré, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuerertrag, S. 60.

³⁵⁰ Kirchenbeitragsgesetz (KBG) von 1939 mit ergangenen Durchführungsbestimmungen: Gesetz über die Erhebung von Kirchenbeiträgen im Lande Österreich, Gesetzblatt für das Land Österreich (GBLÖ) Nr. 543/1939; Haering, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (24); Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 67 f.; Klecatsky, in: Krautscheidt/Marré, Ess. Gespr. 6 (1972), S. 54 ff.; Leisching, in: Rinderer, Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften, S. 73 (77); Paarhammer, in: Paarhammer/Pototschnig/Rinnerthaler, 60 Jahre Österreichisches Konkordat, S. 545 (547); Puza, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 281 (282 ff.); Puza, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 341 (349); Rees, in: Müller/Rees/Krutzler, Vermögen der Kirche – Vermögende Kirche?, S. 17 (41); Schiestl, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 49 (69); Schwarz, ZevKR 2007, S. 465 (488); Smekal, in: Rinderer, Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften, S. 121 (125); zur geschichtlichen Entwicklung: Haering, in: Müller/Rees/Krutzler, Vermögen der Kirche – Vermögende Kirche?, S. 71 (79 ff.).

³⁵¹ Marré, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuerertrag, S. 61.

³⁵² Höfer, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 87 (88).

³⁵³ Hammer, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 65 (70); Höfer, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 87 (88); Paarhammer, in: Paarhammer/Pototschnig/Rinnerthaler, 60 Jahre Österreichisches Konkordat, S. 545 (545); Puza, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 281 (285); Puza, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 341 (342); Rees, in: Müller/Rees/Krutzler, Vermögen der Kirche – Vermögende Kirche?, S. 17 (25 ff., 40 ff.); Smekal, in: Rinderer, Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften, S. 121 (125 f.); ausführlich zur geschichtlichen Entwicklung: Liebmann, in: Paarhammer/Pototschnig/Rinnerthaler, 60 Jahre Österreichisches Konkordat, S. 529 ff.

³⁵⁴ Meuthen, Kirchensteuer, S. 190.

³⁵⁵ Branahl, Kirchensteuer, S. 28; Leisching, in: Rinderer, Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften, S. 73 (80); Schoppe, Kirchensteuer vs. Trennung von Staat und Kirche, S. 102.

die Beitragsbelastung in Österreich halb so hoch wie in Deutschland.³⁵⁶ Vorteil der österreichischen Regelung ist die mitgliedsorientierte Beitragsstaffelung und die höhere Identifikation der Mitglieder mit ihrer Kirche.³⁵⁷

3. Finanzierung durch ein Kirchensteuersystem

Ein Kirchensteuersystem, vergleichbar mit dem in Deutschland, haben unter anderen die Länder Schweden, Dänemark, Finnland und die Schweiz. Charakteristisch für diese Länder ist ein Mischmodell des Staats-Kirchenverständnisses: Grundsätzlich gilt eine Trennung von Staat und Kirche, jedoch lässt diese Trennung eine Kooperation zwischen beiden zu. Die genaue Ausgestaltung der Kirchensteuer divergiert, jedoch haben sie gemeinsam, dass die Abgabe die wesentlichen Voraussetzungen einer Steuer erfüllt.³⁵⁸ Kirchensteuersysteme haben den Vorteil, dass sie die ausreichende kirchliche Finanzierung absichern können. Durch Anpassung des Steuersatzes kann Vorwürfen von Reichtum und Verschwendung begegnet werden.

In Schweden existiert seit dem Jahr 2000 ein Kirchensteuersystem.³⁵⁹ Organisatorisch wurde die enge Verbindung von Staat und Kirche mit einer Staatskirche abgeschafft und die freundliche Trennung von Staat und Kirche eingeführt.³⁶⁰ Steuerberechtigt sind Religionsgemeinschaften, die staatlich registriert sind (rund 15 Religionsgemeinschaften, u. a. die evangelisch-lutherische und die römisch-katholische Kirche).³⁶¹ Die Kirchensteuer bei der evangelisch-lutherischen Staatskirche beträgt zwischen 0,8 % und 1,5 % des versteuerbaren Einkommens und wird von den staatlichen Steuerbehörden mit der Einkommenssteuer zusammen eingezogen.³⁶²

³⁵⁶ *Schoppe*, Kirchensteuer vs. Trennung von Staat und Kirche, S. 102.

³⁵⁷ *Meuthen*, Kirchensteuer, S. 190; *Paarhammer*, in: *Paarhammer/Pototschnig/Rinnerthaler*, 60 Jahre Österreichisches Konkordat, S. 545 (551 f.).

³⁵⁸ *Hammer*, in: *Birk/Ehlers*, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 65 (68).

³⁵⁹ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 343; *Friedner*, in: *Robbers*, State and Church in the European Union, S. 641 (651 f.); *Haering*, in: *Uhle*, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (30); *Hammer*, in: *Birk/Ehlers*, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 65 (69); *Vachek*, Religionsrecht der EU, S. 336.

³⁶⁰ *Friedner*, in: *Robbers*, State and Church in the European Union, S. 641 (642 f.); *Marré*, in: *Seerl Kämper*, Bochumer Kirchensteuertag, S. 59.

³⁶¹ *Friedner*, in: *Robbers*, State and Church in the European Union, S. 641 (644, 646).

³⁶² *Friedner*, in: *Robbers*, State and Church in the European Union, S. 641 (346); *Weinberger*, in: *Rees*, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 345 (360).

In Dänemark erhält die dänische Volkskirche³⁶³ Zuschüsse für Gehälter, Pensionen und zur Unterhaltung von Kulturdenkmälern.³⁶⁴ Daneben steht der staatskirchenrechtlich privilegierten Volkskirche ein Besteuerungsrecht zu, das auf die Mitglieder der Volkskirche begrenzt ist.³⁶⁵ Die Kirche erzielt auch eigene Erträge aus ihren Vermögenswerten.

In Finnland finanzieren sich die kirchensteuerberechtigten Kirchen (die lutherische Kirche, die Olaus Petri Kirche und die orthodoxe Kirche) durch Kirchensteuern.³⁶⁶ Sie beträgt zwischen 1 % und 2 % des steuerpflichtigen Einkommens.³⁶⁷

In der Schweiz finanzieren sich die Kirchen durch eine Ortskirchensteuer, die von den Kirchengemeinden in den jeweiligen Kantonen festgesetzt wird.³⁶⁸ Art. 72 I der schweizerischen Bundesverfassung legt die Zuständigkeit für die Regelung des Verhältnisses von Staat und Kirche in den Bereich der Kantone.³⁶⁹ Es gibt 26 verschiedene staatskirchenrechtliche Systeme in der Schweiz.³⁷⁰ 22 Kantone erheben die Kirchensteuer für natürliche Personen, 16 erheben auch für juristische Per-

³⁶³ Art. 4 der dänischen Verfassung statuiert die Evangelisch-Lutheranische Kirche als die Staats-/Volkskirche Dänemarks; *Vachek*, Religionsrecht der EU, S. 32.

³⁶⁴ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 95; *Vinding*, in: *Robbers*, State and Church in the European Union, S. 87 (90); *Weinberger*, in: *Rees*, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 345 (349).

³⁶⁵ Gem. Art. 68 Dänischer Verfassung; *von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 344; *Hammer*, in: *Birk/Ehlers*, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 65 (69); *Vachek*, Religionsrecht der EU, S. 332; *Vinding*, in: *Robbers*, State and Church in the European Union, S. 87 (101); *Weinberger*, in: *Rees*, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 345 (349): 2015 stammten 78 % der kirchlichen Einnahmen aus der Kirchensteuer, die zwischen 0,44 % und 1,40 % des jeweiligen Einkommens betrug.

³⁶⁶ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 344; *Hammer*, in: *Birk/Ehlers*, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 65 (69); *Kotiranta*, in: *Robbers*, State and Church in the European Union, S. 613 (629); *Petersen*, Kirchensteuer, 29.2.

³⁶⁷ *Weinberger*, in: *Rees*, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 345 (368).

³⁶⁸ *Haering*, in: *Uhle*, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (22); *Hammer*, in: *Birk/Ehlers*, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 65 (67); *Kraus*, Schweizerisches Staatskirchenrecht, S. 387; *Petersen*, Kirchensteuer, 29.2; *Ries*, in: *Gatz*, Die Kirchenfinanzen VI, S. 358 (364).

³⁶⁹ *Marré*, in: *Listl/Pirson*, HdbStKirchR I, S. 1101 (1106); *Pahud de Mortanges*, ZevKR 2007, S. 495 (498).

³⁷⁰ Das Verhältnis von Staat und Kirche variiert von einer strengen Trennung bis hin zu einer Einheit von Staat und Kirche: *Buschor*, in: *Rinderer*, Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften, S. 157 (158); *von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 340; *Kosch*, in: *Abmeier*, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 179 (181); *Pahud de Mortanges*, ZevKR 2007, S. 495 (498).

sonen.³⁷¹ Der Kirchensteuersatz variiert je nach Kanton.³⁷² Die Kirchensteuer bemisst sich nach dem Einkommen bzw. Vermögen des Steuerpflichtigen.³⁷³ Die Kirchengemeinden erheben die Kirchensteuer zusammen mit den staatlichen bzw. kommunalen Steuern.³⁷⁴

4. Finanzierung durch die Steuerwidmung

In die vierte Kategorie – Finanzierung durch ein optionales Steuersystem – fallen folgende Länder: Italien, Spanien, Portugal, Island und Ungarn. Die Einzelheiten des Steuersystems variieren von Land zu Land. Der Grundgedanke ist, dass das Gesetz einen bestimmten Prozentsatz als Zuschlag zur Einkommensteuer festsetzt.³⁷⁵ Die Steuerpflichtigen können jedoch über die Verwendung des Betrages selbst entscheiden, indem sie in der Steuererklärung einen aufgelisteten Zuwendungsempfänger auswählen. Zuwendungsempfänger können Religionsgemeinschaften sowie teilweise auch kulturell oder sozial tätige Organisationen sein.³⁷⁶ Es kann von einer Teilzweckbindung eines Steueranteils gesprochen werden.³⁷⁷ Vorteil dieser Regelung ist, dass die Steuerpflichtigen die Wahlmöglichkeit und ein Mitbestimmungsrecht haben.³⁷⁸ Jedoch kann es auch zu Wettbewerb führen. Kirchen dürfen ihre Popularität in der Bevölkerung nicht verlieren und können sich daher gezwungen fühlen, unbeliebte Entscheidungen zu vermeiden.³⁷⁹

³⁷¹ *Buschor*, in: Rinderer, Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften, S. 157 (160 ff.); *Kraus*, Schweizerisches Staatskirchenrecht, S. 387 f.; *Ries*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 358 (364); *Team Dokumentation und Steuerinformation Eidg. Steuerverwaltung*, Kirchensteuern, S. 12 f.; keine Kirchensteuer für natürliche Personen im Kanton Waadt; fakultative Kirchensteuerpflicht für natürliche Personen in den Kantonen Genf, Neuenburg, Tessin; teilweise Kirchensteuerpflicht für natürliche Personen im Kanton Wallis (5 von 141 Gemeinden erheben Kirchensteuer), ansonsten Finanzierung der Kirchen aus allgemeinen Steuern der Gemeinde mit Möglichkeit der Rückforderung des prozentualen Anteils für Personen, die keiner Kirche angehörig sind. Zur Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz vgl. Abschnitt I. IV 2. dieser Arbeit.

³⁷² *Kosch*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 179 (182 ff.).

³⁷³ *Buschor*, in: Rinderer, Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften, S. 157 (160 ff.); *Kraus*, Schweizerisches Staatskirchenrecht, S. 387 f.; *Ries*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 358 (364). Zur Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz vgl. Abschnitt I. IV 2. dieser Arbeit.

³⁷⁴ *Kraus*, Schweizerisches Staatskirchenrecht, S. 387; *Ries*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 358 (364).

³⁷⁵ *Hammer*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 65 (71).

³⁷⁶ *Hammer*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 65 (71).

³⁷⁷ *Haering*, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (26).

³⁷⁸ *Meuthen*, Kirchensteuer, S. 195 ff.; *Schoppe*, Kirchensteuer vs. Trennung von Staat und Kirche, S. 107.

³⁷⁹ *Hammer*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 65 (82).

In Italien und Spanien finanzieren sich die Kirchen durch Steuergelder, nämlich durch die sogenannte Kultussteuer.³⁸⁰ Dies bedeutet, dass jeder Steuerpflichtige in Italien 0,8 % der staatlichen Einkommenssteuer (otto per mille)³⁸¹ bzw. in Spanien 0,7 % der persönlichen Einkommenssteuer an kirchliche, soziale oder kulturelle Zwecke abgeben muss.³⁸² Er kann in seiner Steuererklärung den Zweck (unabhängig von einer Kirchenmitgliedschaft) selbst wählen und angeben.³⁸³ Wählt er keinen Zweck aus, wird der Steuerbetrag in Italien nach proportionalem Verhältnis der Wahlentscheidung aller Steuerzahler den jeweiligen Zwecken,³⁸⁴ in Spanien nur den angegebenen Zwecken zugeordnet. Gibt der Steuerpflichtige keinen Zweck an, erhält der Staat den entsprechenden Betrag.³⁸⁵ Durch die Teilzweckbindung der Einkommenssteuer wurde in Italien und Spanien das bis dahin geltende System der staatlichen Subventionierung der katholischen Kirche abgelöst.³⁸⁶ Die Steuersätze sind wesentlich geringer als die 8 % bzw. 9 % Kirchensteuer in Deutschland.³⁸⁷

In Spanien erhält die Kirche daneben auch Steuerbefreiungen³⁸⁸ und die katholische Kirche auch allgemeine Steuergelder, sofern das Aufkommen aus der Kultussteuer nicht für ihren Haushalt ausreichend ist.³⁸⁹ Diese Ergänzung des Kirchenhaushalts durch Steuergelder aus dem allgemeinen Haushalt wurde als Übergangslösung³⁹⁰ eingeführt, um die Umstellung der staatlichen Finanzierung auf das Kultussteuersystem zu vereinfachen. Die Frist für diese Übergangslösung ist bereits abgelaufen, jedoch finanziert der Staat das Defizit der katholischen Kirche weiter, da das Aufkommen aus der Kultussteuer bei Weitem nicht den Finanzbedarf der katholischen Kirche deckt.³⁹¹

³⁸⁰ *Petersen*, Kirchensteuer, 29.2; *Robbers*, ZevKR 1987, S. 122 (125). Zur Kultursteuer in Italien vgl. Abschnitt I. III. 1. dieser Arbeit.

³⁸¹ *Long*, ZevKR 2007, S. 524 (533); *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 65; *Mitterhofer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (121).

³⁸² *Haering*, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (26); *Ibán*, in: *Robbers*, State and Church in the European Union, S. 195 (207); *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1107); *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 254 (331 ff.).

³⁸³ *Ibán*, in: *Robbers*, State and Church in the European Union, S. 195 (207); *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1107 f.); *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 66.

³⁸⁴ *Haering*, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (28); *Long*, ZevKR 2007, S. 524 (533).

³⁸⁵ *Roca*, in: Kämper/Thönnies, Ess. Gespr. 40 (2007), S. 127 (132); *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 254 (333).

³⁸⁶ *Böttcher*, ZevKR 2007, S. 400 (418).

³⁸⁷ *Schoppe*, Kirchensteuer vs. Trennung von Staat und Kirche, S. 103.

³⁸⁸ *Ibán*, in: *Robbers*, State and Church in the European Union, S. 195 (207); *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 254 (334).

³⁸⁹ *Giménez de Carvajal*, in: Steuer-Wahl, S. 33 (34, 36); *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 63 f.; *Mückl*, Europäisierung des Staatskirchenrechts, S. 376; *Roca*, in: Kämper/Thönnies, Ess. Gespr. 40 (2007), S. 127 (132 f.); *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 254 (333).

³⁹⁰ *Mückl*, Europäisierung des Staatskirchenrechts, S. 376.

³⁹¹ *Böttcher*, ZevKR 2007, S. 400 (420).

In Italien dagegen können Spenden für religiöse Zwecke zum Unterhalt des Klerus steuerlich geltend gemacht werden,³⁹² sodass der Staat die Kirchen indirekt durch Steuerbefreiungen mitfinanziert. Die Kirchen erhalten auch selbst Steuerbefreiungen. Anzumerken ist, dass die Gläubigen in Italien weiterhin hohe Stolgebühren für die Spendung von Sakramenten³⁹³ zahlen sowie erhebliche Zahlungen für Schulen oder Krankenhäuser in kirchlicher Trägerschaft leisten müssen.³⁹⁴

In Ungarn werden die Kirchen zum einen durch Steuern finanziert.³⁹⁵ Der Steuerzahler kann 2 % der persönlichen Einkommenssteuer einem Zweck zuordnen;³⁹⁶ 1 % der Einkommenssteuer ist zweckgebunden für kulturelle, wohlthätige und kirchliche Organisationen³⁹⁷, ein weiterer Prozentpunkt kann Kirchen oder sozialen Aufgaben des Staates gewidmet werden.³⁹⁸ Zum anderen finanzieren sich die Kirchen durch Spenden, Kollekten und Stolgebühren.³⁹⁹ Der Staat unterstützt die Kirchen durch Zuschüsse beispielsweise beim Betrieb von Schulen⁴⁰⁰ und sozialen Einrichtungen⁴⁰¹, durch Steuerbefreiungen⁴⁰² sowie durch Staatsleistungen.⁴⁰³

³⁹² *Böttcher*, ZevKR 2007, S. 400 (419 f.); *Graulich*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (168 f.); *Long*, ZevKR 2007, S. 524 (533).

³⁹³ *Graulich*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (176).

³⁹⁴ *Graulich*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (175).

³⁹⁵ *Petersen*, Kirchensteuer, 29.2; *Schanda*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 363 (381); *Schanda*, in: Kämper/Thönnnes, Ess. Gespr. 40 (2007), S. 151 (154).

³⁹⁶ *Haering*, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (28); *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 71; *Schanda*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 363 (381); *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 374 (473).

³⁹⁷ *Haering*, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (28); *Schanda*, in: Kämper/Thönnnes, Ess. Gespr. 40 (2007), S. 151 (154); *Schanda*, ZevKR 2007, S. 560 (566); *Schanda*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 363 (371, 381); *Schlösser*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 149 (157).

³⁹⁸ *Haering*, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (28); *Schanda*, in: Kämper/Thönnnes, Ess. Gespr. 40 (2007), S. 151 (154); *Schanda*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 363 (371, 381).

³⁹⁹ *Schanda*, in: Kämper/Thönnnes, Ess. Gespr. 40 (2007), S. 151 (154); *Schanda*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 363 (383); *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 374 (473).

⁴⁰⁰ *Schanda*, ZevKR 2007, S. 560 (567); *Schanda*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 363 (371, 374, 382); *Schlösser*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 149 (158 f.); *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 374 (474).

⁴⁰¹ *Schanda*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 363 (383).

⁴⁰² *Schanda*, in: Robbers, State and Church in the European Union, S. 363 (382); *Schanda*, in: Kämper/Thönnnes, Ess. Gespr. 40 (2007), S. 151 (154); *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 374 (474).

⁴⁰³ *Böttcher*, ZevKR 2007, S. 400 (420).

In Portugal finanziert sich die römisch-katholische Kirche als größte Kirche im Land⁴⁰⁴ aus Staatsleistungen, Erträgen ihrer Vermögenswerte und Spenden.⁴⁰⁵ Der Staat hat die eingeschriebenen religiösen Körperschaften von Steuern und Abgaben befreit.⁴⁰⁶ Weiter können Mitglieder der Kirchen 0,5 % der Einkommenssteuer religiösen oder wohltätigen Zwecken zuweisen.⁴⁰⁷ Die Steuerpflichtigen müssen die Zuweisung in der Steuererklärung angeben; tun sie dies nicht, erhält der Staat die kompletten Steuern.⁴⁰⁸ Die Finanzverwaltung zahlt das Geld an die Kirchen aus, wenn sie jährlich eine Aufstellung über die Mittelverwendung produzieren.⁴⁰⁹

⁴⁰⁴ *Canas*, in: *Robbers, State and Church in the European Union*, S. 483 (483).

⁴⁰⁵ *Petersen*, *Kirchensteuer*, 29.2; *Weinberger*, in: *Rees, Katholische Kirche im neuen Europa*, S. 254 (317).

⁴⁰⁶ *Canas*, in: *Robbers, State and Church in the European Union*, S. 483 (503 f.); *Pacillo*, in: *Gerosa/Müller, Politik ohne Gott?*, S. 163 (181).

⁴⁰⁷ Art. 32 § 4 LRL; *Canas*, in: *Robbers, State and Church in the European Union*, S. 483 (504); *Weinberger*, in: *Rees, Katholische Kirche im neuen Europa*, S. 254 (317 f.).

⁴⁰⁸ *Canas*, in: *Robbers, State and Church in the European Union*, S. 483 (504); *Weinberger*, in: *Rees, Katholische Kirche im neuen Europa*, S. 254 (318).

⁴⁰⁹ *Canas*, in: *Robbers, State and Church in the European Union*, S. 483 (504).

F. Rechtsgrundlagen des Kirchensteuerrechts

Das Kirchensteuerrecht ist sowohl im staatlichen als auch im kirchlichen Recht geregelt.⁴¹⁰ Als Hoheitsrecht bedarf es zunächst einer gesetzlichen Grundlage. Diese ist im staatlichen Recht zu finden. Der mitgliedschaftliche Charakter der Kirchensteuer und das Selbstbestimmungsrecht der Kirchen aus Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 III WRV garantieren den Kirchen jedoch die genaue Ausgestaltung der Kirchensteuer. Folglich sind auch Rechtsgrundlagen im kirchlichen Recht zu finden. Erst das Zusammenspiel beider Rechtsgebiete erklärt das deutsche Kirchensteuersystem.

I. Staatliches Recht

1. Verfassungsrecht

Das Grundgesetz enthält in Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 VI WRV die ausdrückliche Garantie des religionsgemeinschaftlichen Besteuerungsrechts.⁴¹¹ Zwar gibt das Grundgesetz in Art. 140 GG das Besteuerungsrecht nicht eigens wieder, jedoch

⁴¹⁰ Meyer, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 173.

⁴¹¹ Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 121.

werden die aufgeführten Artikel der Weimarer Reichsverfassung durch den Verweis zu vollgültigem gleichwertigem Verfassungsrecht.⁴¹² Der Staat kann mit dieser Garantie das Besteuerungssystem nicht abschaffen oder aushöhlen, jedoch darf er es ändern oder einschränken.⁴¹³

Auch die Landesverfassungen enthalten Rechtsgarantien der Kirchensteuer.⁴¹⁴ Diese Garantien haben grundsätzlich keine eigenständige Bedeutung, da das höherrangige Bundesrecht nicht gebrochen werden darf.⁴¹⁵ Nur für den Fall, dass das Grundgesetz keine abschließende Regelung trifft, können Länder eigene Regelungen treffen.

Inhaltlich garantiert Art. 137 VI WRV den Religionsgemeinschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechtes sind, das Besteuerungsrecht aufgrund bürgerlicher Steuerlisten nach Maßgabe der landesrechtlichen Bestimmungen. Die genannten bürgerlichen Steuerlisten existieren seit 1925 nicht mehr.⁴¹⁶ Der Staat ist heute verpflichtet, die Realisierung des Besteuerungsrechts möglich zu machen.⁴¹⁷ Das *BVerfG* hat entschieden, dass der Staat die geordnete Verwaltung der Kirchensteuer sicherstellen muss, indem er gesetzliche Regelungen zur Steuererhebung erlassen, sich am Vollzug der Kirchensteuer beteiligen und den Religionsgemeinschaften seinen Verwaltungszwang zur Verfügung stellen muss.⁴¹⁸

Von dem Besteuerungsrecht können alle Religionsgemeinschaften Gebrauch machen, die den Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts i. S. d. Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 V WRV haben.⁴¹⁹ Es kommt daher auf den Körperschaftsstatus

⁴¹² BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (219).

⁴¹³ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (218); BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1498); *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 140, Rn. 247; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 119. Jedoch ist die einseitige Änderung des Kirchensteuersystems durch Kirchenverträge ausgeschlossen. Zu Kirchenverträgen vgl. Abschnitt f. I. 2. dieser Arbeit.

⁴¹⁴ Siehe: Art. 5 Verf.BaWü.; Art. 22 Verf.NRW; Art. 143 III Verf.Bay.; Art. 51 III Verf.Hess.; Art. 43 III Verf.Rh-Pf.; Art. 37 III Verf.Saarl.; Art. 9 I Verf.MVV.; Art. 109 IV Verf.Sächs.; Art. 32 V Verf. SachsAnh.; Art. 40 Verf.Thür.

⁴¹⁵ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 121 f.; statt vieler: *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 31, Rn. 8; *Meyer*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 180.

⁴¹⁶ *Janssen*, Aspekte des Status von Religionsgemeinschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts, S. 245; *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1112); *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 121; *Weber*, NVwZ 2002, S. 1443 (1445).

⁴¹⁷ *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1111); *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 121.

⁴¹⁸ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (217); BVerfG v. 08.02.1977 – 1 BvR 329/71, 1 BvR 217/73, 1 BvR 199/74, 1 BvR 217/74, BVerfGE 44, S. 37 (57); *Droege*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 23 (32); *Janssen*, Aspekte des Status von Religionsgemeinschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts, S. 245; *Meyer*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 200; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 121.

⁴¹⁹ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 230; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 248. Religionsgemeinschaften, die den öffentlich-

und dessen Voraussetzungen an.⁴²⁰ Der öffentlich-rechtliche Körperschaftsstatus hat den Zweck, „die Eigenständigkeit und Unabhängigkeit der Kirche vom Staat sowie ihre originäre Kirchengewalt“ zu bekräftigen⁴²¹ und die Religionsfreiheit zu fördern.⁴²² Die Religionsgemeinschaften sind öffentlich-rechtliche Körperschaften sui generis und nicht mit den verwaltungsorganisatorischen Körperschaften vergleichbar.⁴²³ Sie werden in den staatlichen Funktionsbereich einbezogen, also dem öffentlichen Recht zugeordnet, aber nicht in den Bereich des Staates eingegliedert oder ihm untergeordnet.⁴²⁴

Für die Verleihung des Körperschaftsstatus sind die einzelnen Bundesländer zuständig.⁴²⁵ Voraussetzung für die Verleihung sind neben der Antragstellung die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale. Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 V 2 WRV nennt drei Kriterien: die Gewähr der Dauer, die Verfassung und die Zahl der Mitglieder.⁴²⁶ Daneben gibt es noch ungeschriebene Tatbestandsmerkmale, wie beispielsweise die Verfassungstreue.⁴²⁷

rechtlichen Körperschaftsstatus genießen, sind unter anderem die evangelischen Kirchen, die römisch-katholische Kirche, einzelne jüdische Gemeinden, die Baptisten und die Mennoniten. Aktuelle Auflistung aller Religions- und Weltanschauungsgemeinschaften mit öffentlich-rechtlichem Körperschaftsstatus: <https://www.personenstandsrecht.de/Webs/PERS/DE/informationen/religionsgemeinschaften/religionsgemeinschaften-node.html> (zuletzt aufgerufen am 12.09.2021).

⁴²⁰ Droege, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 23 (31).

⁴²¹ BVerfG v. 17.02.1965 – 1 BvR 732/64, BVerfGE 13, S. 385 (387); BVerfG v. 31.03.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, S. 415 (428); *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 67.

⁴²² BVerfG v. 21.09.1976 – 2 BvR 350/75, BVerfGE 42, S. 312 (322); BVerfG v. 19.12.2000 – 2 BvR 1500/97, BVerfGE 102, S. 370 (387, 393); BVerfG v. 30.06.2015 – 2 BvR 1282/11, BVerfGE 139, S. 321 (349 f.); *Arning*, Grundrechtsbindung, S. 41 ff.; *Heinig*, Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, S. 265 ff.; *Magen*, Körperschaftsstatus, S. 197 ff., 296 ff.; *Meyer-Teschendorf*, AöR 1978, S. 289 (329 ff.); *Morlok/Heinig*, NVwZ 1999, S. 697 (700 f.); *Schlaich*, Neutralität, S. 243; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 198.

⁴²³ *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 67, 69.

⁴²⁴ BVerfG v. 17.02.1965 – 1 BvR 732/64, BVerfGE 13, S. 385 (386 f.); BVerfG v. 19.12.2000 – 2 BvR 1500/97, BVerfGE 102, S. 370 (388); *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 65.

⁴²⁵ *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 72.

⁴²⁶ BVerfG v. 19.12.2000 – 2 BvR 1500/97, BVerfGE 102, S. 370 (384 ff.); *von Campenhausen*, ZevKR 1997, S. 169 (172).

⁴²⁷ BVerfG v. 19.12.2000 – 2 BvR 1500/97, BVerfGE 102, S. 370 (386 f., 390 ff.); BVerfG v. 30.06.2015 – 2 BvR 1282/11, BVerfGE 139, S. 321 (351); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 258 f.

2. Kirchenverträge

Kirchenverträge zwischen dem Staat und den Religionsgemeinschaften enthalten oftmals eine Garantie des Besteuerungsrechts der Kirchen.⁴²⁸ Die Bundesländer verpflichten sich deklaratorisch für die Beibehaltung des kirchlichen Besteuerungsrechts.⁴²⁹ Der Unterschied zu den gesetzlichen Regelungen besteht darin, dass die Verträge vom Staat und den Religionsgemeinschaften vereinbart worden sind.⁴³⁰ Durch diese Verträge entsteht ein gemeinsames kirchliches und staatliches Recht: Sie sind staatlich-kirchliche Rechtsquellen.⁴³¹ Der Staat kann dieses Recht nicht einseitig ändern.⁴³² Die Möglichkeit der Umgestaltung oder Beendigung der Staatskirchenverträge durch Befristungen, Kündigung oder einvernehmliche Abänderung bleibt davon unberührt.⁴³³

Die Kirchenverträge regeln teilweise auch weitergehende Pflichten für die Steuerverwaltung durch staatliche Behörden und kirchliche Pflichten bei der Ausgestaltung der Steuern.⁴³⁴ Beispielsweise ist die Kirchensteuerverwaltung durch die staatlichen Steuerbehörden nicht verfassungsrechtlich garantiert, sondern freiwillig kirchenvertraglich abgesichert.⁴³⁵ Teilweise enthalten die Kirchenverträge Genehmigungsfiktionen oder pauschale staatliche Genehmigungen von Kirchensteuerbeschlüssen.⁴³⁶

Anzumerken ist, dass die tatsächliche Ausgestaltung der Steuerpflicht aber durch die Kirchensteuergesetze der Länder und die Kirchensteuerordnungen und -beschlüsse der Kirchen erfolgt.

⁴²⁸ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 228; *Haering*, in: Haering/Rees/Schmitz, HdbKathKR, § 118, S. 1803 (1805); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 127: Art. 13 Reichskonkordat (Schlussprotokoll); Art. 10 § 5 Bayer. Konkordat; Art. IV Nr. 4 Badisches Konkordat; Art. 14 Niedersächs. Konkordat; Art. 20 Bayer. Kirchenvertrag; Art. 13 Pfälz. Kirchenvertrag; Art. II Abs. 5 Badischer Kirchenvertrag; Art. 17, 18 Hess. Kirchenvertrag; Art. 22 Rheinl.-Pfälz. Kirchenvertrag; Berliner Vereinbarung vom 2.7. 1970 (evangelisch unter VII, röm.-kath. Unter VI); Art. 14, 15 Kirchenvertrag Brandenburg; Art. 13, 14 Brem. Kirchenvertrag; Art. 17 Kirchenvertrag MV.; Art. 16, 17 Kirchenvertrag Sachsen; Art. 14, 15 Kirchenvertrag Sachsen-Anh.; Art. 14, 15 Kirchenvertrag Thüringen.

⁴²⁹ *Petersen*, Kirchensteuer, 3.4.

⁴³⁰ *Stern*, in: Stern/Sachs/Dietlein, Staatsrecht IV/2, § 119, S. 1163 (157).

⁴³¹ *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 14.

⁴³² *Schier*, Die Bestandskraft staatskirchenrechtlicher Verträge, S. 96 ff.; *Unrub*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 247.

⁴³³ *Ehlers*, in: Geis/Lorenz, FS Hartmut Maurer, S. 333 (347 f.).

⁴³⁴ *Droege*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 23 (27); *Meyer*, in: Lieneemann, Die Finanzen der Kirche, S. 180; *Weber*, NVwZ 2002, S. 1443 (1445); Beispielsweise Art. 17, 18 Hess. Kirchenvertrag.

⁴³⁵ *Magen*, Körperschaftsstatus, S. 275.

⁴³⁶ *Droege*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 23 (27); *Gehm*, StuW 1999, S. 243 (246).

3. Kirchensteuergesetze und Rechtsverordnungen der Länder

Die Kirchensteuergesetze der Länder sind das Zentralstück des Kirchensteuerrechts.⁴³⁷ Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 VI WRV garantiert den Religionsgemeinschaften nach landesrechtlichen Vorschriften das Besteuerungsrecht. Die Länder sind damit verpflichtet, die Steuererhebung durch Erlass staatlicher Kirchensteuergesetze zu ermöglichen.⁴³⁸

Die Kirchensteuergesetze müssen garantieren, dass die Steuererhebung durch die jeweilige Religionsgemeinschaft den Anforderungen des Grundgesetzes genügt. Dies kann einerseits durch detaillierte Vorgaben erfolgen, die die Voraussetzungen und Grenzen der kirchlichen Besteuerung beinhalten.⁴³⁹ Diesen Weg haben die Länder für die Kirchensteuer gewählt. Die jetzigen Gesetze beinhalten Vorgaben für die Kirchensteuer, die als Zuschlagsteuer zu den staatlichen Steuern ausgestaltet ist.⁴⁴⁰ Andererseits kann dies auch durch eine Ermächtigungsgrundlage für die Kirchen erfolgen, die nur die unabdingbaren Grundlagen (insbesondere das Erfordernis der Genehmigung) enthält.⁴⁴¹ Diesen Weg haben einige Länder für das Allgemeine und Besondere Kirchgeld gewählt.

Neben den Kirchensteuergesetzen haben die Länder die Möglichkeit, Rechtsverordnungen zu erlassen. Diese ergänzen die Kirchensteuergesetze der Länder und helfen bei der Interpretation und Anwendung der Gesetze.⁴⁴²

4. Steuergesetze des Bundes

Grundsätzlich liegt die Gesetzgebungskompetenz für das materielle Steuerrecht und das Steuerverfahrensrecht gem. Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 VI, VIII WRV und Art. 108 V 2 GG, Art. 72 I GG bei den Ländern.⁴⁴³ Jedoch können die Steuer-

⁴³⁷ *Gehm*, StuW 1999, S. 243 (246); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 128.

⁴³⁸ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (217); BVerfG v. 08.02.1977 – 1 BvR 329/71, 1 BvR 217/73, 1 BvR 2237/73, 1 BvR 199/74, 1 BvR 217/74, BVerfGE 44, S. 37 (57); *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 98; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 134.

⁴³⁹ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, S. 253 (258 f.); BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (399); *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (113); *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 120.

⁴⁴⁰ Zu den staatlichen Steuern zählen die Einkommens- und Lohnsteuer, die Vermögenssteuer sowie der Solidaritätszuschlag; *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 98; *Meyer*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 182.

⁴⁴¹ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, S. 253 (258 f.); BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (399); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 129; *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 98; *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1113); *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 120; *Niemeier*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 213.

⁴⁴² *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 130.

⁴⁴³ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 131; *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1111); *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 250.

gesetze des Bundes relevant werden, wenn Landeskirchensteuergesetze Bundessteuerrecht für anwendbar erklären oder wenn Bundessteuerrecht Veränderungen in den Regelungen zu den Maßstabsteuern vornimmt.⁴⁴⁴

Die Landeskirchensteuergesetze können die Vorschriften des Bundessteuerrechts ausdrücklich oder durch Umschreibung für anwendbar erklären.⁴⁴⁵ Beispielsweise verweisen alle Landeskirchensteuergesetze auf die Regelung zur Zuschlagsteuer zur Einkommensteuer des § 51 a II und II a EStG sowie auf die Anwendbarkeit der Abgabenordnung, das Lohnsteuerabzugsverfahren, die veranlagte Einkommensteuer und die pauschalisierte Einkommensteuer.⁴⁴⁶

Da die Kirchensteuer als Zuschlagsteuer ausgestaltet ist, können Veränderungen in der Maßstabsteuer große Auswirkungen auf die Kirchensteuer haben.⁴⁴⁷ Da es nur bundesrechtlich geregelte Maßstabsteuern gibt, kann eine Änderung in der Bundessteuerpolitik zu Veränderungen in der Kirchensteuer führen.⁴⁴⁸ Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Bund primär indirekte Steuern einführt, die auf unbekannte Dritte abgewälzt werden können.⁴⁴⁹ Bei indirekten Steuern ist die unmittelbare Zuordnung zu einem Kirchenmitglied nicht möglich, sodass der vom *BVerfG* eingeführte Grundsatz der Mitgliedsbesteuerung nicht eingehalten werden könnte.⁴⁵⁰ Anders sieht die Situation aus, wenn der Bund sein Steueraufkommen über direkte Steuern finanziert.⁴⁵¹ Direkte Steuern, wie beispielsweise die Einkommensteuer, sind natürlichen Personen unmittelbar zuzuordnen.⁴⁵² Damit eignen sie sich bestens als Maßstabsteuer für die Kirchensteuer.

5. Europäisches Unionsrecht

Europäisches Unionsrecht kann jegliche Regelungen des deutschen Rechts, unter anderem auch das Staatskirchenrecht, beeinflussen.⁴⁵³ Gezielte Regelungen für die Kirchensteuer liegen nicht vor und sind auch nicht zu erwarten.⁴⁵⁴ Als Annexsteuer

⁴⁴⁴ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 131, 133.

⁴⁴⁵ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 131.

⁴⁴⁶ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 131 f.

⁴⁴⁷ *Weber*, NVwZ 2002, S. 1443 (1449).

⁴⁴⁸ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 131; *Weber*, NVwZ 2002, S. 1443 (1449).

⁴⁴⁹ *Hey*, in: *Tipke u. a., Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rn. 7.11, 7.20; *Seer*, in: *Tipke u. a., Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rn. 2.47, 2.49. Beispielsweise bei Umsatz-, Verkehr- und Verbrauchssteuern.

⁴⁵⁰ *BVerfG* v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, *BVerfGE* 19, S. 206 (216 ff.); *BVerfG* v. 14.12.1965 – 1 BvL 31/62, 1 BvL 32/62, *BVerfGE* 19, S. 226 (235 ff.); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 133 f.; *Kirchhof*, *DstZ* 1986, S. 25 (29).

⁴⁵¹ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 133.

⁴⁵² *Hey*, in: *Tipke u. a., Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rn. 7.11, 7.20.

⁴⁵³ *Classen*, *ZevKR* 2016, S. 333 (333 ff., 338 ff.); *Starck*, in: *Due/Lutter/Schwarze*, *FS Everling* II, S. 1427 (1430 ff.); *Vachek*, *Religionsrecht der EU*, S. 343 ff.; *de Wall*, *ZevKR* 2000, S. 157 (160 ff.); *de Wall*, *ZevKR* 2002, S. 205 (207 ff.); *Weber*, NVwZ 2002, S. 1443 (1452); *Weber*, *ZevKR* 2002, S. 221 (226 ff., 230 ff., 232 ff.).

⁴⁵⁴ *Hollerbach*, *ZevKR* 1990, S. 250 (279 ff.); *Kirchhof*, in: *Kämper/Thönnies*, *Ess. Gespr.* 47 (2013), S. 7 (11); *Korioth*, in: *Herzog u. a., Maunz/Dürig*, GG, Art. 140, Rn. 45; *Mückel*, *Europäisierung*

können jedoch europarechtliche Regelungen bezüglich der Maßstabsteuer auf die Kirchensteuer durchgreifen.⁴⁵⁵ Nach Art. 17 AEUV hat die Europäische Union den Status der Religions- oder Weltanschauungsgemeinschaften der einzelnen Mitgliedstaaten zu achten: Sie „beeinträchtigt ihn nicht“.⁴⁵⁶ Die Kirchensteuer ist damit in ihrer Existenz gesichert.⁴⁵⁷

II. Kirchenrecht

1. Kirchenverfassungen

Die Kirchenverfassungen der evangelischen Landeskirchen erhalten meist Vorschriften zur Kirchensteuer, während der Codex Iuris Canonici (CIC), die Grundordnung der römisch-katholischen Kirche, keine Regelungen enthält.⁴⁵⁸ Die evangelischen Kirchenverfassungen gehen von der Existenz der Kirchensteuer aus und regeln teilweise auch materielle Grundsatzbestimmungen.⁴⁵⁹

des Staatskirchenrechts, S. 532 ff.; *Müller-Franken*, in: Pulte/Hense, Grund und Grenzen staatlicher Religionsförderung, S. 185 (186); *Petersen*, in: von Campenhausen/Riedel-Spangenberg/Sebott, Lexikon für Kirchen- und Staatskirchenrecht II, S. 522; *Rüfner*, in: Ipsen u. a., Verfassungsrecht im Wandel, S. 485 (491 f.); *Starck*, in: Due/Lutter/Schwarze, FS Everling II, S. 1427 (1431); *de Wall*, ZevKR 2000, S. 157 (162 f.); *Weber*, ZevKR 2002, S. 221 (232).

⁴⁵⁵ *Berkmann*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 488 (502 ff.); *Petersen*, in: von Campenhausen/Riedel-Spangenberg/Sebott, Lexikon für Kirchen- und Staatskirchenrecht II, S. 522; *Rees*, in: Müller/Rees/Krutzler, Vermögen der Kirche – Vermögende Kirche?, S. 17 (61); *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.952; *de Wall*, ZevKR 2000, S. 157 (163).

⁴⁵⁶ *Berkmann*, in: Haering/Rees/Schmitz, HdbKathKR, § 119, S. 1816 (1820); *Classen*, ZevKR 2016, S. 333 (334 ff.); *Hatzinger*, ZevKR 2016, S. 356 (356 f., 359); *Kirchhof*, in: Kämper/Thönnies, Ess. Gespr. 47 (2013), S. 7 (11); *Müller-Franken*, BayVBl 2007, S. 33 (35 f.); *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.952; *Rees*, in: Müller/Rees/Krutzler, Vermögen der Kirche – Vermögende Kirche?, S. 17 (61 f.); *de Wall*, ZevKR 2000, S. 157 (157 f.); *Weber*, NVwZ 2002, S. 1443 (1453).

⁴⁵⁷ *Droege*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 23 (44); *Müller-Franken*, in: Pulte/Hense, Grund und Grenzen staatlicher Religionsförderung, S. 185 (198 f.); *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.952.

⁴⁵⁸ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 135; *Rüfner*, in: von Campenhausen/Riedel-Spangenberg/Sebott, Lexikon für Kirchen- und Staatskirchenrecht II, S. 520; *Steinmüller*, in: Krautscheidt/Marré, Ess. Gespr. 4 (1970), S. 199 (204); Grund dafür ist, dass der CIC für den gesamten Bereich der römisch-katholischen Weltkirche gilt und nur ein kleiner Teil dieses Bereiches Kirchensteuern kennt.

⁴⁵⁹ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 135; *Meyer*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 177 f.

2. Kirchensteuerordnungen und Kirchensteuerbeschlüsse

Kirchensteuerordnungen (KiStO) und Kirchensteuerbeschlüsse (KiStBeschl) sind auf Kirchenseite die zentralen Rechtsquellen im Kirchensteuerwesen.⁴⁶⁰ Sie begründen die tatsächliche Steuerforderung der Religionsgemeinschaft gegen ihr jeweiliges Mitglied.⁴⁶¹ Die Kirchensteuerordnungen setzen die Steuerpflicht, die Arten und die Bemessungsgrundlage der Steuern, das Verfahren, die Verwaltung und die Rechtsbehelfe fest.⁴⁶² Die Kirchensteuerbeschlüsse dagegen legen die Regeln über die Höhe der Kirchensteuer fest.⁴⁶³ Beide müssen staatsaufsichtlich genehmigt oder anerkannt werden, damit sie im staatlichen Bereich wirksam sind.⁴⁶⁴ Der Staat darf dabei nicht gestaltend tätig werden,⁴⁶⁵ sondern kann die Anerkennung nur wegen einem möglichen Widerspruch zum staatlichen Recht versagen.⁴⁶⁶ Die Regelungen sind auf einen bestimmten Zeitraum begrenzt und müssen laufend erneuert werden, mit der Folge der jeweiligen staatlichen Genehmigung.⁴⁶⁷

⁴⁶⁰ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 136; *Schoppe*, Kirchensteuer vs. Trennung von Staat und Kirche, S. 20.

⁴⁶¹ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 229.

⁴⁶² *Axer*, in: Muckel, FS Rüfner, S. 13 (23); *von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 229; *Gehm*, StuW 1999, S. 243 (246); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 137; *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1115 f.); *Unrub*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 253.

⁴⁶³ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 239; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 137; *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1115 f.). In den evangelischen Landeskirchen beschließen die Landessynoden die Höhe des Steuersatzes in den Haushaltsplänen.

⁴⁶⁴ *Axer*, in: Muckel, FS Rüfner, S. 13 (23); *Engelhardt*, Die Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland, S. 175; *Listl*, in: Schwab u. a., FS Mikat, S. 579 (603); *Unrub*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 253.

⁴⁶⁵ *Engelhardt*, Die Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland, S. 178; *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 10 f.; *Unrub*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 253.

⁴⁶⁶ *Gehm*, StuW 1999, S. 243 (247).

⁴⁶⁷ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 137 f.

G. Rechtsnatur der Kirchensteuer

Die Kirchensteuer ist eine „Geld- bzw. Beitragsleistung, die von den als Körperschaft des öffentlichen Rechts anerkannten Religionsgemeinschaften aufgrund der bürgerlichen Steuerlisten zur Finanzierung kirchlicher Aufgaben nach Maßgabe landesrechtlicher Bestimmungen von ihren Mitgliedern erhoben werden kann“⁴⁶⁸. Sie ist eine Mitgliedssteuer⁴⁶⁹ und wird als echte Steuer im Sinne der Abgabenordnung (§ 3 I AO) qualifiziert.⁴⁷⁰ § 3 I AO definiert Steuern als „Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem

⁴⁶⁸ Petersen, Kirchensteuer, 6.

⁴⁶⁹ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (216 f.); BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 606/60, BVerfGE 19, S. 268 (274 f.); Seer, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.958.

⁴⁷⁰ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (217 f.); BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (398 f.); BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1497); von Campenhausen/de Wall, Staatskirchenrecht, S. 229; Jurina, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 30; Marré, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1108); Meuthen, Kirchensteuer, S. 107 ff.; Meyer, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 178; Morlok, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 117 f.; Mückl, in: Isensee/Kirchhof, HdbStR V, § 160, Rn. 57; Niemeier, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 215; a. A.: Kirchhof, in: Kämper/Thönnies, Ess. Gespr. 47 (2013), S. 7 (23); Kirchhof vertritt die Auffassung, dass die Kirchensteuer eine Verbandslast ist, die an eine Zweckvereinigung geleistet wird, vergleichbar mit Beiträgen an Rechtsanwalts- oder Industrie- und Handelskammer.

öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein“. Die technische Begriffsbestimmung des § 3 I AO stellt die wesentlichen Merkmale einer Steuer vor.⁴⁷¹ Die Kirchensteuer erfüllt alle vorliegend beschriebenen Kriterien der Steuer.⁴⁷²

I. Geldleistung

Zunächst bestimmt § 3 I AO, dass es sich bei der Steuer um eine Geldleistung handeln muss, sodass Naturalleistungen, Hand- und Spanndienste und andere Mitwirkungspflichten davon nicht erfasst sind.⁴⁷³ Auch die von früher bekannten Zehnt-Abgaben i. S. d. Frucht- oder Blutzehnts gelten nicht als Steuer.⁴⁷⁴

II. Hoheitlich auferlegte Geldleistung

§ 3 I AO besagt nicht ausdrücklich, dass die Steuer hoheitlich sein muss und nicht auch privatrechtlich sein kann.⁴⁷⁵ Aus dem Gesamtsinn der Norm ist dies aber zu schließen.⁴⁷⁶ Eine Leistungspflicht unabhängig von einer Gegenleistung, die nur an die Erfüllung von Tatbestandsmerkmale geknüpft ist, kann nur hoheitlich (in Subordinations- oder Sonderrechtsverhältnissen) denkbar sein.⁴⁷⁷ Aus dem Kriterium der Auferlegung folgt, dass die Zahlungsverpflichtung durch einen einseitigen hoheitlichen Akt entsteht, unabhängig vom Willen des Verpflichteten.⁴⁷⁸ Die Kirchensteuerpflicht wird einseitig durch die Behörde festgesetzt.⁴⁷⁹ Vertragliche und freiwillige Zahlungen stellen keine Steuer dar.⁴⁸⁰

⁴⁷¹ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 143; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht Rn. 2.13.

⁴⁷² *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 143.

⁴⁷³ *Große*, in: Ax u. a., AO/FGO, Rn. 21; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 2.14.

⁴⁷⁴ *Engelhardt*, Kirchensteuer in den neuen Bundesländern, S. 3.

⁴⁷⁵ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 144.

⁴⁷⁶ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 144; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 2.17.

⁴⁷⁷ *Große*, in: Ax u. a., AO/FGO, Rn. 23; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 144.

⁴⁷⁸ *Große*, in: Ax u. a., AO/FGO, Rn. 23.

⁴⁷⁹ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 145.

⁴⁸⁰ *Große*, in: Ax u. a., AO/FGO, Rn. 23; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 2.17.

III. Auferlegung durch öffentlich-rechtliches Gemeinwesen

Die Geldleistungen müssen durch das öffentlich-rechtliche Gemeinwesen auferlegt werden. Als öffentlich-rechtliches Gemeinwesen kommen alle Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts in Betracht, insbesondere also der Bund, die Länder, die Gemeinden oder die Religionsgemeinschaften.⁴⁸¹ Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 VI WRV benennt die Religionsgemeinschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, ausdrücklich als Steuergläubiger.⁴⁸² Andere privatrechtlich organisierte Religions- und Weltanschauungsgemeinschaften dürfen keine Steuern erheben.

IV. Gegenleistungsfreiheit oder Voraussetzungslosigkeit der Steuer

Weiteres Merkmal der Steuer und damit der Kirchensteuer ist die Gegenleistungsfreiheit der Steuer.⁴⁸³ Das bedeutet, dass die Zahlung der Geldleistung unabhängig von der Gewährung einer besonderen Leistung oder eines Vorteils der steuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft ist.⁴⁸⁴ Damit unterscheidet sich die Steuer von Vorzugslasten (Gebühren und Beiträge), die eine staatliche Gegenleistung mit sich bringen.⁴⁸⁵ Gebühren fallen an, wenn der Einzelne eine staatliche Leistung tatsächlich in Anspruch nimmt, beispielsweise die Gebühr für eine Beglaubigung.⁴⁸⁶ Früher gab es solche Gebühren als Stolgebühren für kirchliche Amtshandlungen.⁴⁸⁷ Beiträge stellen die Geldleistung für die Möglichkeit einer Nutzung einer besonderen Leistung dar.⁴⁸⁸

Die Steuer dient der Einnahme zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs.⁴⁸⁹ Gem. § 3 I 1, 2. HS AO reicht es aus, wenn die Erzielung von Einnahmen Nebenzweck ist. Das bedeutet, dass der Gesetzgeber auch andere Ziele als den Fiskalzweck, wie unter anderem gesellschaftspolitische, sozialpolitische oder wirtschaftliche Ziele, mit einer Steuer verfolgen kann.⁴⁹⁰ Der Zweck der Erzielung von Einnahmen zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs darf dabei nur nicht ganz verloren gehen.

⁴⁸¹ *Große*, in: Ax u. a., AO/FGO, Rn. 22; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 2.17; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.958.

⁴⁸² *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 230.

⁴⁸³ *Meuthen*, Kirchensteuer, S. 114 ff.

⁴⁸⁴ *Engelhardt*, Kirchensteuer in den neuen Bundesländern, S. 3; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 146; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 2.15.

⁴⁸⁵ *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht Rn. 2.15.

⁴⁸⁶ *Große*, in: Ax u. a., AO/FGO, Rn. 24; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 2.20.

⁴⁸⁷ *Engelhardt*, Kirchensteuer in den neuen Bundesländern, S. 3.

⁴⁸⁸ *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 2.23.

⁴⁸⁹ *Engelhardt*, Kirchensteuer in den neuen Bundesländern, S. 4; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 2.15.

⁴⁹⁰ *Große*, in: Ax u. a., AO/FGO, Rn. 25.

Sonst liegt keine Steuer mehr vor. Das ist das entscheidende Abgrenzungskriterium zu einer Sonderabgabe, die der Finanzierung besonderer Aufgaben durch bestimmte Gruppen dient.⁴⁹¹ Diese Geldleistungen werden meist nicht in den öffentlichen Haushalt eingespeist, sondern fließen direkt in Sonderfonds.⁴⁹² Beispiele für eine Sonderabgabe sind die Weinabgabe und die Filmabgabe.⁴⁹³

Der Fiskalzweck kann nur erreicht werden, wenn das öffentlich-rechtliche Gemeinwesen die erzielten Einnahmen nicht durch die Erbringung einer Gegenleistung wieder verausgaben muss.⁴⁹⁴ Das Merkmal der Gegenleistungsfreiheit der Steuer konkretisiert den Fiskalzweck der Steuer.⁴⁹⁵

V. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

Gem. § 3 I AO muss ein gesetzlicher Tatbestand vorliegen und erfüllt werden, um eine Leistungspflicht (die Steuerpflicht) zu begründen. Dies stellt eine einfach- oder spezialgesetzliche Ausprägung des Vorbehalts des Gesetzes dar.⁴⁹⁶ Der Gesetzesvorbehalt wird aus dem Rechtsstaatsprinzip aus Art. 20 III GG hergeleitet.⁴⁹⁷ Er besagt, dass ein Parlamentsgesetz für alle wesentlichen Entscheidungen notwendig ist, insbesondere bei Grundrechtseingriffen.⁴⁹⁸ Da die Steuerpflicht einen Eingriff in das Grundrecht der Eigentumsfreiheit aus Art. 14 GG darstellt,⁴⁹⁹ muss jegliche Steuerpflicht durch Gesetz begründet oder modifiziert werden.⁵⁰⁰ Aus dem Gesetz muss sich sowohl der Tatbestand ergeben, an den die Rechtsfolge der Steuer angeknüpft wird, als auch die tatsächliche Rechtsfolge.⁵⁰¹ Inhaltlich müssen steuerbegründende

⁴⁹¹ *Große*, in: Ax u. a., AO/FGO, Rn. 26; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht Rn. 2.15, 2.25.

⁴⁹² *Große*, in: Ax u. a., AO/FGO, Rn. 26.

⁴⁹³ BVerfG v. 06.05.2014 – 2 BvR 1139/12, 2 BvR 1140/12, 2 BvR 1141/12, BVerfGE 136, S. 194 (241 ff.); BVerfG v. 28.01.2014 – 2 BvR 1561/12, 2 BvR 1562/12, 2 BvR 1563/12, 2 BvR 1564/12, BVerfGE 135, S. 155 (209 ff.).

⁴⁹⁴ *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 101.

⁴⁹⁵ *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 101.

⁴⁹⁶ *Große*, in: Ax u. a., AO/FGO, Rn. 70; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 148, 390; *Hey*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.232; *Jochum*, Grundfragen des Steuerrechts, S. 5.

⁴⁹⁷ BVerfG v. 19.04.1978 – 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, S. 210 (221); BVerfG v. 14.07.1998 – 1 BvR 1640/97, BVerfGE 98, S. 218 (251); *Jarass*, in: Jarass/Pierothe, GG, Art. 20, Rn. 37, 69 ff.; *Niemeier*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 215; *Schulze-Fielitz*, in: Dreier, GG, Art. 20, Rn. 105 f.

⁴⁹⁸ BVerfG v. 12.11.1958 – 2 BvL 4/56, 2 BvL 26/56, 2 BvL 40/56, 2 BvL 1 /57, 2 BvL 7/57, BVerfGE 8, S. 274 (325); BVerfG v. 19.04.1978 – 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, S. 210 (221); BVerfG v. 14.07.1998 – 1 BvR 1640/97, BVerfGE 98, S. 218 (251); *Jarass*, in: Jarass/Pierothe, GG, Art. 20, Rn. 37, 69 ff.; *Schulze-Fielitz*, in: Dreier, GG, Art. 20, Rn. 105 f.

⁴⁹⁹ BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121 (137); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 336; *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, HdbStR V, § 118, Rn. 80.

⁵⁰⁰ *Hey*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.230, 3.233 ff.; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 2.19.

⁵⁰¹ *Hey*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.230, 3.233.

Umstände, Entscheidungen der Steuerverwaltung sowie Steuerbefreiungen, -ermäßigungen und -vergünstigungen gesetzlich festgelegt werden.⁵⁰² Der Steuerpflichtige muss in der Lage sein können, seine Steuerlast im Voraus zu berechnen.⁵⁰³

Als einfach- oder spezialgesetzliche Ausprägung des Gesetzesvorbehalts aus Art. 20 III GG und entgegen der Formulierung des § 3 I AO stellt die Gesetzmäßigkeit der Steuer eine Rechtmäßigkeitsvoraussetzung dar und kein konstitutives Merkmal.⁵⁰⁴ Folglich ist eine Leistung, die die Merkmale des Steuerbegriffs erfüllt, aber keine hinreichende gesetzliche Grundlage vorweist, dennoch eine Steuer.⁵⁰⁵ Diese Steuer ist nur rechtswidrig und damit angreifbar.⁵⁰⁶ § 3 I AO bekräftigt die Bedeutung der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung.

Für die Kirchensteuer gilt damit, dass diese auch nur aufgrund eines Parlamentsgesetzes erhoben werden darf.⁵⁰⁷ Die Kirchensteuer erfüllt einerseits die Voraussetzungen des § 3 I AO, andererseits greift sie mit einer Leistungspflicht in die Grundrechte der Bürger (Schutzbereich des Eigentumsrechts aus Art. 14 I GG) ein.⁵⁰⁸ Das Kirchensteuerrecht hat im Gegensatz zum staatlichen Steuerrecht die Besonderheit, dass es sowohl in staatlichen als auch in kirchlichen Rechtsordnungen geregelt ist.⁵⁰⁹ Es genügt daher, dass die Kirchensteuergesetze eine allgemeine Ermächtigung zur Kirchensteuererhebung mit einem Genehmigungsvorbehalt enthalten.⁵¹⁰

VI. Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Die Gleichmäßigkeit der Steuer bildet ebenso wie die Gesetzmäßigkeit der Steuer kein konstitutives Merkmal, sondern eine Rechtmäßigkeitsvoraussetzung.⁵¹¹ § 3 I AO fordert mittelbar die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, indem die Steuerpflicht allen auferlegt wird, die den gesetzlichen Tatbestand erfüllen.⁵¹² Grund-

⁵⁰² Hey, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.233 ff.

⁵⁰³ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, S. 253 (267); BVerfG v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, S. 343 (362); BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (400); Niemeier, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 216.

⁵⁰⁴ Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 148.

⁵⁰⁵ Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 148.

⁵⁰⁶ Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 148.

⁵⁰⁷ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 586/58, BVerfGE 19, S. 248 (251 ff.).

⁵⁰⁸ Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 149.

⁵⁰⁹ BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (400); Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 149; Kästner, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 509.

⁵¹⁰ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, S. 253 (258); Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 149, 391; Marré, in: Listl/Pirson, HdbStKirch R I, S. 1101 (1116).

⁵¹¹ Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 151.

⁵¹² Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 151.

sätzlich wird die Gleichheit der Besteuerung aus Art. 3 I GG hergeleitet.⁵¹³ Das entscheidende Kriterium für die Bestimmung dieser Steuergerechtigkeit ist das Leistungsfähigkeitsprinzip.⁵¹⁴

⁵¹³ Zur Bedeutung von Art. 3 I GG im Steuerrecht vgl. Abschnitt I. I. 1. c) dieser Arbeit.

⁵¹⁴ Hey, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.40. Zum Leistungsfähigkeitsprinzips vgl. Abschnitt I. I. 1. c) aa) dieser Arbeit.

H. Aufbau des jetzigen Kirchensteuersystems

I. Ausgestaltung der Steuer

Das Kirchensteuersystem kennt zwei verschiedene Arten der Kirchensteuer: die Kirchengemeindegeldsteuer und das Kirchengeld.⁵¹⁵ Die Kirchensteuer als Zuschlag zur Lohn- und Einkommensteuer macht den größten Teil der Kirchensteuereinnahmen aus, andere Kirchensteuerarten wie das Kirchengeld tragen nur zu 0,5 % zum Gesamtaufkommen bei.⁵¹⁶ Das Unterscheidungskriterium ist die Abhängigkeit von einem festgesetzten Maßstab.

⁵¹⁵ Meyer, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 186.

⁵¹⁶ Petersen, Kirchensteuer, 6.1.

1. Kirchensteuer

Die Kirchensteuer ist eine Zuschlagssteuer.⁵¹⁷ Sie ist als Zuschlag (Annex) zu der festgesetzten persönlichen Einkommenssteuer ausgestaltet.⁵¹⁸ Die festgesetzte Einkommenssteuer umfasst die Lohn-, Einkommen- und Kapitalertragssteuer.⁵¹⁹ In Baden-Württemberg und Bayern beträgt der Hebesatz 8 %, in den übrigen Bundesländern 9 % der Einkommensschuld.⁵²⁰ Der Arbeitgeber behält die Kirchensteuer neben der staatlichen Lohnsteuer des Arbeitnehmers ein und führt diese an das Finanzamt ab.⁵²¹ Maßgebend für die Berechnung der Kirchensteuer sind die Nachweise in den elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen, die Auskunft über Steuerklasse, Religionszugehörigkeit und Zahl der zuzurechnenden Kinder geben.⁵²²

Die jeweiligen Religionsgemeinschaften legen den Hebesatz durch ihre gesetzlichen Organe (z. B. in den evangelischen Landeskirchen durch die Synoden) fest.⁵²³ Die zuständigen staatlichen Stellen (Finanz- oder Kultusministerium) müssen diesen Hebesatz anerkennen.⁵²⁴ Der Hebesatz gilt für das ganze Gebiet der Religionsgemeinschaft, auch wenn diese sich über mehrere Bundesländer erstreckt.⁵²⁵

2. Kirchgeld

Von der Kirchensteuer ist das Kirchgeld zu unterscheiden. Das Verwaltungsgericht Berlin definiert das Kirchgeld wie folgt: „... das Kirchgeld ist, im Gegensatz zur Kircheneinkommensteuer, nicht von einer Maßstabsteuer abhängig; das Kirchgeld ist eine eigenständige Steuer, die nicht nach prozentualen Anteilen von der staatlichen (Einkommen-)Steuer, sondern nach eigenen Bemessungskriterien erhoben wird.“⁵²⁶ Das Kirchgeld stellt eine Kirchensteuer nach kircheneigenem Tarif dar.⁵²⁷

⁵¹⁷ Marré, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1130); Seer, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.962.

⁵¹⁸ Marré, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1130); Meyer, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 188; Petersen, Kirchensteuer, 4.1.

⁵¹⁹ Marré, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1130); Meyer, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 189; Petersen, Kirchensteuer, 4.1; Seer, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.964.

⁵²⁰ Petersen, Kirchensteuer, 4.1; Seer, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.962, 8.964; Petersen, in: von Campenhausen/Riedel-Spangenberg/Sebott, Lexikon für Kirchen- und Staatskirchenrecht II, S. 519.

⁵²¹ Petersen, in: von Campenhausen/Riedel-Spangenberg/Sebott, Lexikon für Kirchen- und Staatskirchenrecht II, S. 519; Petersen, Kirchensteuer, 6.1; Weber, NVwZ 2002, S. 1443 (1445).

⁵²² Petersen, Kirchensteuer, 6.1.

⁵²³ Petersen, Kirchensteuer, 6.2.1.

⁵²⁴ Petersen, Kirchensteuer, 6.2.1.

⁵²⁵ BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1498); Petersen, Kirchensteuer, 6.2.2.

⁵²⁶ VG Berlin v. 29.06.1972 – VG III A 300.71, KirchE 12, S. 520 (521).

⁵²⁷ Niemeier, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 218.

Das Kirchgeld kann als Ortskirchgeld, Ortskirchensteuer oder Gemeindebetrag ausgestaltet sein. Es dient primär „der Finanzierung der kirchlichen Aufgaben auf kirchengemeindlicher Ebene“⁵²⁸. Da die Kirchensteuer ein Zuschlag zur Einkommensteuer darstellt, fällt sie nur bei denjenigen Kirchenmitgliedern an, die tatsächlich Einkommensteuer zahlen müssen.⁵²⁹ Das Kirchgeld fällt auch bei denjenigen Kirchenmitgliedern an, die keine Kirchensteuer zahlen (horizontale Beitragsgerechtigkeit).⁵³⁰ Das Kirchgeld ist eine Kopfsteuer.⁵³¹

Für die Festsetzung des Kirchgeldes sind die Kirchengemeinden zuständig.⁵³² Die kirchlichen Steuer- oder Kirchgeldordnungen regeln den Steuerschuldner, die Bemessungsgrundlage, die Höhe des Kirchgeldes, die Anrechnungsbestimmungen auf die Kirchensteuer und die Befreiungstatbestände.⁵³³ Das Kirchgeld kann entweder „als einheitlicher Betrag oder gestaffelt nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit“ des Kirchenmitglieds erhoben werden.⁵³⁴ Die Höhe des Kirchgeldes variiert je nach Religionsgemeinschaft zwischen 1,50 und 150 Euro pro Jahr.⁵³⁵ Das Kirchgeld kann bei den meisten Religionsgemeinschaften auf die Kirchensteuer angerechnet werden, um eine Doppelbelastung zu vermeiden.⁵³⁶

II. Voraussetzungen der Steuerpflicht

Die Voraussetzungen der Kirchensteuerpflicht sind in den Kirchensteuergesetzen und -ordnungen geregelt.⁵³⁷ Zwei Kriterien sind entscheidend: erstens die Kirchenzugehörigkeit (Kirchenmitgliedschaft) und zweitens der Wohnsitz bzw. der gewöhn-

⁵²⁸ *Kapischke*, LKV 2003, S. 411 (412); *Petersen*, Kirchensteuer, 6.3.4; *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 164.

⁵²⁹ *Robbers*, in: *Robbers*, State and Church in the European Union, S. 109 (121).

⁵³⁰ *Kapischke*, LKV 2003, S. 411 (412); *Petersen*, Kirchensteuer, 6.3.4; *Seer*, in: *Tipke u. a.*, *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rn. 8.967; *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 164.

⁵³¹ VG Kassel v. 09.1969 – III E 205/68, KirchE 11, S. 31 (40); *Meyer*, in: *Lienemann*, Die Finanzen der Kirche, S. 203.

⁵³² OVG Rheinland-Pfalz v. 09.12.1963 – 6 A 24/63, KirchE 6, S. 347 (348 f.); OVG Lüneburg v. 11.1976 – VIII OVG A 59/75, KirchE 15, S. 403 (404 f.); OVG Lüneburg v. 09.11.1976 – VIII OVG A 147/75, KirchE 15, S. 406 (407 ff.); *Petersen*, Kirchensteuer, 6.3.4; *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 165.

⁵³³ *Petersen*, Kirchensteuer, 6.3.4.

⁵³⁴ *Giloy/König*, Kirchensteuerrecht und Kirchensteuerpraxis in den Bundesländern, S. 49; *Listl*, in: *Schwab u. a.*, FS Mikat, S. 579 (597); *Petersen*, Kirchensteuer, 6.3.4; Überblick über die Regelungen in den evangelischen Landeskirchen siehe: *Petersen*, Kirchensteuer, Tab. 6.4.

⁵³⁵ Beim Landesverband der Jüdischen Gemeinden von Nordrhein sogar bis 250 €.

⁵³⁶ Die ev.-luth. Landeskirche Bayern erhebt eine Ortskirchensteuer, aber lässt keine Anrechnung zu; vgl. u. a. BVerwG v. 04.05.1977 – VII B 2.77, KirchE 16, S. 106 (107 f.); *Petersen*, Kirchensteuer, 6.3.4.

⁵³⁷ Beispielsweise gem. § 1 KiStG-HE, § 1 KiStO f. EKHN i. Bereich HE, § 1 KiStO f. EKHN i. Bereich Rh.-Pfalz.

liche Aufenthaltsort (Territorialprinzip).⁵³⁸ Daneben ist aufgrund der Ausgestaltung der Kirchensteuer als Zuschlagssteuer eine tatsächliche Einkommensteuerpflicht für die Kirchensteuerbelastung notwendig.⁵³⁹ Anders sieht das beim Kirchgeld aus.⁵⁴⁰ Die Kirchensteuerpflicht ist auf natürliche Personen beschränkt; juristische Personen sind in Deutschland nicht kirchensteuerpflichtig.⁵⁴¹

1. Kirchenmitgliedschaft

Für die Kirchensteuerpflicht ist zunächst die Kirchenmitgliedschaft relevant. Die Kirchensteuerpflicht ist die wirtschaftliche Folge der Mitgliedschaft.⁵⁴² Grundsätzlich schränkt das Besteuerungsrecht aus Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 VI WRV den Kreis der Steuerpflichtigen nicht auf die Mitglieder ein. Wurden früher auch Nichtmitglieder zur Kirchensteuer herangezogen, hat das *BVerfG* in einer Reihe von Entscheidungen diese Praxis revidiert.⁵⁴³ Nach dem *BVerfG* ist der Staat „Heimstatt aller Staatsbürger“ und untersagt dem weltanschaulich und religiös-neutralen Staat die „Einführung staatskirchlicher Rechtsformen“ sowie „die Privilegierung bestimmter Bekenntnisse“.⁵⁴⁴ Damit darf der Staat keine Hoheitsbefugnisse über Nichtmitglieder ausüben und diese auch nicht den Religionsgemeinschaften verleihen.⁵⁴⁵ Art. 4 I GG garantiert neben der positiven Religionsfreiheit auch die negative Religionsfreiheit, also unter anderem das Recht, keine Religionsgemeinschaft finanziell unterstützen zu müssen.⁵⁴⁶ Folge dieses Rechts der negativen Religionsfreiheit nach

⁵³⁸ *Petersen*, Kirchensteuer, 8; *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 80, 83.

⁵³⁹ *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 100.

⁵⁴⁰ *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 101.

⁵⁴¹ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (217). Zur Kirchensteuerpflicht juristischer Personen vgl. Abschnitt I. IV. 1) dieser Arbeit.

⁵⁴² BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvL 31/62, 1 BvL 32/62, BVerfGE 19, S. 226 (238 f.); *Listl*, Das Grundrecht der Religionsfreiheit in der Rechtsprechung der Gerichte der Bundesrepublik Deutschland, S. 217; *Marré*, in: *Listl/Pirson*, HdbStKirchR I, S. 1101 (1118 f.); *Petersen*, Kirchensteuer, 8.1; *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 80.

⁵⁴³ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (216 ff.); BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvL 31/62, 1 BvL 32/62, BVerfGE 19, S. 226 (235 ff.); BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvL 2/60, BVerfGE 19, S. 242 (247); BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 606/60, BVerfGE 19, S. 268 (274).

⁵⁴⁴ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (216).

⁵⁴⁵ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (216 ff.).

⁵⁴⁶ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvL 31/62, 1 BvL 32/62, BVerfGE 19, S. 226 (235 f.); *Bäcker*, Kirchenmitgliedschaft, S. 17 f.; *Droege*, in: *Birk/Ehlers*, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 23 (34); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 265 ff.; *Haß*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft, S. 67 ff.; *Listl*, Das Grundrecht der Religionsfreiheit in der Rechtsprechung der Gerichte der Bundesrepublik Deutschland, S. 217, 222 f.; *Morlok*, in: *Dreier*, GG, Art. 4, Rn. 138.

Art. 4 I GG, Art. 140 GG i. V. m. Art. 136 III WRV ist, dass die Mitgliedschaft in der steuererhebenden Religionsgemeinschaft unabdingbare Voraussetzung für die Kirchensteuerpflicht ist.⁵⁴⁷

Die Regelungskompetenz bezüglich des Mitgliedschaftsrechts liegt bei den jeweiligen Religionsgemeinschaften.⁵⁴⁸ Für den staatlichen Bereich und für die Kirchensteuerpflicht sind die formalen, auf innerkirchlichem Recht beruhenden Mitgliedschaftsregeln maßgebend.⁵⁴⁹ Die Mitgliedschaft richtet sich demnach nach der Erfüllung der für die jeweilige Religionsgemeinschaft geltenden Tatbestandsmerkmale.⁵⁵⁰ Bei den evangelischen Landeskirchen richtet sich die Mitgliedschaft gem. § 1 I Kirchenmitgliedschaftsgesetz EKD (KMitglG-EKD) nach der Taufe und dem Wohnsitz.⁵⁵¹

Der religiös-neutrale Staat darf keine Regelungen bezüglich des Mitgliedschaftsrechts treffen, da dies gegen das Grundrecht der Religionsfreiheit aus Art. 4 I, II GG und das Selbstbestimmungsrecht der Kirchen aus Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 III 1 WRV verstoßen würde.⁵⁵² Dem Staat kommt lediglich eine Schutzpflicht zu. Er hat sicherzustellen, dass die kirchlichen Gesetze keine Zwangsrechte für den Kirchenaustritt im säkularen Bereich festlegen, wie beispielsweise das fortwirkende Besteuerungsrecht,⁵⁵³ oder dass die jederzeitige Beendigung der Kirchen-

⁵⁴⁷ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (216 ff.); BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvL 31/62, 1 BvL 32/62, BVerfGE 19, S. 226 (235 ff.); BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvL 2/60, BVerfGE 19, S. 242 (247); BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 606/60, BVerfGE 19, S. 268 (274); *Petersen*, Kirchensteuer, 8.1; *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 80.

⁵⁴⁸ BVerfG v. 31.03.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, S. 415 (422).

⁵⁴⁹ BVerfG v. 31.03.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, S. 415 (422); *Haß*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft, S. 97; *Petersen*, Kirchensteuer, 8.1; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.958.

⁵⁵⁰ *Haß*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft, S. 22 ff., 37 f.; *Petersen*, Kirchensteuer, 8.1.

⁵⁵¹ *Haß*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft, S. 120, 123 ff., 147 ff.; *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 57 f.; ebenso bei der römisch-katholischen Kirche und der Alt-Katholischen Kirche. Bei den Jüdischen/Israelischen Gemeinden richtet sich die Mitgliedschaft nach der Abstammung von einer Mutter jüdischen Glaubens: *von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 155 ff.; *Petersen*, Kirchensteuer, 8.1; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 124.

⁵⁵² BVerfG v. 31.03.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, S. 415 (422); *von Campenhausen*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 777 (777); *von Campenhausen*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 755 (756); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 268; *Hammer*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 65 (83 ff.); *Haß*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft, S. 30, 37 f.; *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1119); *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 124; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.958.

⁵⁵³ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 272; *Mikat*, in: Mikat, FS Nottarp, S. 197 (215 ff.).

mitgliedschaft mit staatlicher Wirkung ermöglicht wird.⁵⁵⁴ Ansonsten hat der Staat „die Kirchenmitgliedschaft in einer Religionsgemeinschaft ohne Wertung des Glaubens, des Bewusstseins oder der Intensität der Beziehung zu akzeptieren“⁵⁵⁵.

2. Wohnsitz

Als nächstes ist für die Kirchensteuerpflicht der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des Kirchenmitglieds relevant.⁵⁵⁶ Der Wohnsitz bzw. der gewöhnliche Aufenthaltsort bestimmen den Gläubiger der Kirchensteuer. Der Gläubiger der Kirchensteuer ist die Religionsgemeinschaft, in deren Gebiet das Kirchenmitglied seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, da Religionsgemeinschaften nur von ihren Mitgliedern Beiträge erheben können.⁵⁵⁷ Die Kirchen können entscheiden, ob sie die Kirchensteuer als Ortskirchensteuer oder Landeskirchensteuer ausgestalten.⁵⁵⁸ Im ersten Fall wäre die Kirchengemeinde Steuergläubiger, im zweiten Fall wären dies die evangelischen Landeskirchen.⁵⁵⁹ Die Bestimmung von Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthaltsort erfolgt nach staatlichem Recht gem. § 8⁵⁶⁰ und § 9⁵⁶¹ AO und nicht nach kirchlichem Recht.⁵⁶²

III. Beginn und Ende der Kirchensteuerpflicht

Die Kirchensteuerpflicht beginnt mit der Zugehörigkeit zu der jeweiligen steuererhebenden Religionsgemeinschaft, also der Begründung der Mitgliedschaft. Die Zugehörigkeit zur steuerhebenden Religionsgemeinschaft erfolgt gem. §§ 6, 7

⁵⁵⁴ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 152 ff., 160 ff., 231; *Mikat*, in: *Mikat*, FS Nottarp, S. 197 (215 f.).

⁵⁵⁵ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 150, 231; *Marré*, in: *Listl/Pirson*, HdbStKirchR I, S. 1101 (1119); *Petersen*, Kirchensteuer, 3.4.6; *Seer*, in: *Tipke u. a.*, *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rn. 8.958.

⁵⁵⁶ *Haß*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft, S. 147 ff.; *Marré*, in: *Listl/Pirson*, HdbStKirchR I, S. 1101 (1119 f.); *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 83.

⁵⁵⁷ *Petersen*, Kirchensteuer, 9.

⁵⁵⁸ *Marré*, in: *Listl/Pirson*, HdbStKirchR I, S. 1101 (1117); *Morlok*, in: *Dreier*, GG, Art. 137 WRV, Rn. 136; *Mückl*, in: *Isensee/Kirchhof*, HdbStR V, § 160, Rn. 59; *Seer*, in: *Tipke u. a.*, *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rn. 8.957; *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 93.

⁵⁵⁹ *Seer*, in: *Tipke u. a.*, *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rn. 8.957; *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 93.

⁵⁶⁰ § 8 AO lautet: „Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.“

⁵⁶¹ § 9 AO lautet: „Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. Als gewöhnlicher Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes ist stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen; kurzfristige Unterbrechungen bleiben unberücksichtigt.“

⁵⁶² *Haß*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft, S. 148; *Marré*, in: *Listl/Pirson*, HdbStKirchR I, S. 1101 (1120).

und 8 KMitglG-EKD durch Taufe, Zuzug des Kirchenangehörigen, Kircheneintritt oder Kirchenübertritt.⁵⁶³ Eine Steuerbelastung tritt ein, soweit die anderen Voraussetzungen der Kirchensteuerpflicht erfüllt sind. In den evangelischen Landeskirchen ist beispielsweise auch ein minderjähriger Getaufter kirchensteuerpflichtig.⁵⁶⁴ Die Kirchensteuerpflicht endet mit dem Ende der Kirchenmitgliedschaft, also mit dem Tod des Kirchenmitglieds, gem. § 10 KMitglG-EKD durch Fortzug, Wohnsitzwechsel oder durch Kirchenaustritt.⁵⁶⁵

IV. Verwaltung und Durchführung des Kirchensteuereinzugs

1. Übertragung auf die staatliche Finanzverwaltung

Die Kirchensteuer ist eine kirchliche Abgabe, die der Kirche zusteht und von ihr zu erheben ist.⁵⁶⁶ Sie unterliegt damit der kirchlichen Verwaltung.⁵⁶⁷ Jedoch geben die Kirchensteuergesetze der Bundesländer den Kirchen „die Möglichkeit, die Verwaltung der Kirchensteuer auf die Landesfinanzbehörden (Finanzämter) zu übertragen“⁵⁶⁸. Die evangelische Kirche hat in allen Bundesländern von der Möglichkeit Gebrauch gemacht und die Verwaltung der Kirchensteuer auf die Landesfinanzbehörden übertragen.⁵⁶⁹ Die Finanzämter erhalten für die Verwaltung der Kirchensteuer eine Verwaltungskostenentschädigung.⁵⁷⁰ Diese beträgt je nach Bundesland zwischen 2 % und 4 % des Kirchensteueraufkommens.⁵⁷¹ Inhaltlich umfasst die

⁵⁶³ *Von Campenhausen*, in: Güthoff/Haering/Pree, Der Kirchenaustritt im staatlichen und kirchlichen Recht, S. 59 (64); *Haß*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft, S. 210 ff., 220 ff.; *Petersen*, Kirchensteuer, 10.1.

⁵⁶⁴ *Petersen*, Kirchensteuer, 8.2.

⁵⁶⁵ *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1120); *Petersen*, Kirchensteuer, 10.2; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.959; *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 85.

⁵⁶⁶ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 234; *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1136); *Petersen*, Kirchensteuer, 23.1; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 265.

⁵⁶⁷ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 234; *Petersen*, Kirchensteuer, 23.1; *Weber*, NVwZ 2002, S. 1443 (1445).

⁵⁶⁸ *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 101; *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1136); *Petersen*, Kirchensteuer, 23.1; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 265.; Beispielsweise gem. § 9 KiStG-HES.

⁵⁶⁹ *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1136); *Petersen*, Kirchensteuer, 23.1; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.969.

⁵⁷⁰ *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 101; *Petersen*, Kirchensteuer, 23.2; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 265.

⁵⁷¹ Übersicht siehe: *Petersen*, Kirchensteuer, Tab. 23.1.

Verwaltung die Festsetzung, Erhebung, Beitreibung und den Einzug⁵⁷² der abzuführenden Kirchensteuer.⁵⁷³ Grenzen bestehen für die Finanzämter bei Stundungs- und Erlasanträgen.⁵⁷⁴ Hierfür haben sich die Kirchen weiterhin die Entscheidung vorbehalten.⁵⁷⁵

2. Anwendbarkeit der Abgabenordnung

Grundsätzlich sind in den Fällen, in denen die Kirchensteuergesetze und Steuerordnungen keine Regelungen getroffen haben, die Vorschriften der Abgabenordnung anwendbar. Die Kirchensteuergesetze der Länder verweisen auf die Abgabenordnung.⁵⁷⁶ Die Vorschriften: § 152 AO (Festsetzung des Verspätungszuschlags), §§ 233 bis 239 AO (Verzinsung), § 240 AO (Säumniszuschläge), §§ 369 bis 412 AO (Straf- und Bußgeldverfahren)⁵⁷⁷ und §§ 347 bis 368 AO (außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren) sind durch ausdrückliche Verweisung in den Kirchensteuergesetzen der Länder nicht anzuwenden.⁵⁷⁸

3. Rechtsweg und Rechtsmittel

Da die Kirchensteuern mit staatlicher Hoheitsgewalt erhoben werden, muss im Rahmen der Rechtsweggarantie aus Art. 19 IV GG der Rechtsweg zu staatlichen Gerichten sichergestellt werden.⁵⁷⁹ Ein kirchlicher Gerichtsschutz ist nicht ausrei-

⁵⁷² Ausnahme Bayern: Die Verwaltung der Kirchensteuer erfolgt gem. Art. 17 KiStG-Bay durch eigene Kirchensteuerämter; nur der Einzug der Kirchensteuer obliegt gem. Art. 17 III KiStG-Bay der Finanzverwaltung.

⁵⁷³ *Petersen*, Kirchensteuer, 23.1.

⁵⁷⁴ *Petersen*, Kirchensteuer, 23.1; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.969.

⁵⁷⁵ *Petersen*, Kirchensteuer, 23.1; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.969.

⁵⁷⁶ *Giloy/König*, Kirchensteuerrecht und Kirchensteuerpraxis in den Bundesländern, S. 149; Beispielsweise gem. § 15 KiStG-HES.

⁵⁷⁷ Beispielsweise gem. § 11 II KiStG-RP; *Melchior*, in: Ax u. a., AO/FGO, Rn. 2963.

⁵⁷⁸ *Welz*, in: Braun/Günther, Das Steuer-Handbuch, Kirchensteuer, II. 2.

⁵⁷⁹ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (217 f.); BVerfG v. 31.03.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, S. 415 (421 f.); *von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 238; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 488; *Hammer*, in: Heun u. a., Evangelisches Staatslexikon, Sp. 1229; *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 557; *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 102; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 132; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 270.

chend.⁵⁸⁰ Der jeweilige Landesgesetzgeber legt den Rechtsweg für die Kirchensteuer fest.⁵⁸¹ Die Länder haben bei Kirchensteuerstreitigkeiten teilweise den Finanzrechtsweg, teilweise den Verwaltungsrechtsweg vorgeschrieben.⁵⁸²

Eine Klage gegen die festgesetzte Kirchensteuer muss sich gegen die Kirchensteuer und nicht gegen die zugrunde liegende Maßstabsteuer richten.⁵⁸³ Will ein Steuerpflichtiger gegen die zugrunde liegende Maßstabsteuer vorgehen, dann kann er dies allein mit einem Rechtsbehelf gegen diese tun und nicht durch Anfechtung des Kirchensteuerbescheids.⁵⁸⁴

⁵⁸⁰ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 488, 501 f.; *Hammer*, in: Heun u. a., Evangelisches Staatslexikon, Sp. 1229.

⁵⁸¹ *Suhrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 186; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 270.

⁵⁸² Überblick zu Rechtsmittel und Rechtsweg gegen Heranziehung zur Kirchensteuer bei *Petersen*, Kirchensteuer kompakt, Tabelle 20.1; *von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 238, Fn. 62; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 495, 497 f.; *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 102; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 132; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 270.

⁵⁸³ Beispielsweise gem. § 14 VI KiStG-NRW: „Einwendungen gegen die zugrundegelegte Maßstabsteuer [...] sind unzulässig“; *Giloy/König*, Kirchensteuerrecht und Kirchensteuerpraxis in den Bundesländern, S. 145; *Reim*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 137 (139); *Suhrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 190; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 270.

⁵⁸⁴ Gem. §§ 51 a V 2 EStG, 351 II AO; *Giloy/König*, Kirchensteuerrecht und Kirchensteuerpraxis in den Bundesländern, S. 145; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 500.

I. Reformvorschläge

I. Befreiung von der Kirchensteuerpflicht für Berufseinsteiger

Laut der Freiburger Studie treten primär Berufseinsteiger im Alter zwischen 25 und 35 aus der Kirche aus.⁵⁸⁵ Grund dafür ist, dass sie das erste Mal auf ihrem Steuerbescheid den tatsächlichen Beitrag sehen, den sie für die Kirche zahlen müssen. Dies nehmen sie als Anlass, um über ihre Mitgliedschaft in der Kirche nachzudenken. Daher wird die Absenkung oder das Aussetzen der Kirchensteuer für die Gruppe der Berufseinsteiger für eine bestimmte Anzahl an Jahren diskutiert.⁵⁸⁶ Der EKD-Ratsvorsitzende Heinrich Bedford-Strohm schlägt vor, dass die Kirchensteuerpflicht erst später eintritt, um so auf die bestimmte Lebenssituation Rücksicht zu nehmen.⁵⁸⁷

⁵⁸⁵ EKD, Kirche im Umbruch 2019, S. 10; Petersen, Kirchensteuer, 5.1.3.

⁵⁸⁶ <https://www.faz.net/aktuell/politik/inland/gibt-es-bald-kirchensteuer-rabatt-fuer-berufseinsteiger-16887625.html> (zuletzt aufgerufen am 12.09.2021); <https://www.zdf.de/nachrichten/politik/kirchensteuer-senkung-reform-100.html> (zuletzt aufgerufen am 12.09.2021).

⁵⁸⁷ <https://www.faz.net/aktuell/politik/inland/gibt-es-bald-kirchensteuer-rabatt-fuer-berufseinsteiger-16887625.html> (zuletzt aufgerufen am 12.09.2021); <https://www.zdf.de/>

Als Vergleich für eine solche Regelung werden andere flexible Lösungen bezüglich der Kirchensteuer wie beispielsweise die Kappung der Kirchensteuer oder die Regelung zu außerordentlichen Einkünften sowie Sonderregeln für Familien mit Kindern genannt.⁵⁸⁸ Es liegt noch kein konkreter Vorschlag oder Gesetzesentwurf vor.

Die Frage ist daher, ob und wie eine solche Befreiung verfassungsrechtlich und kirchensteuerrechtlich zulässig und umsetzbar ist. Zunächst ist zu untersuchen, welche Voraussetzungen die Verfassung an die Kirchensteuerregelungen knüpft (1.). Danach sind die verschiedenen Möglichkeiten zu beleuchten, wie Berufseinsteiger rechtlich von der Kirchensteuer befreit werden können. Zum einen kann über eine Ausnahmeregelung von der Kirchensteuerpflicht für Berufseinsteiger in den Kirchensteuerordnungen nachgedacht werden (2.). Zum anderen ist die Einführung einer Erlassregelung als Billigkeitsmaßnahme eine Möglichkeit (3.). Schließlich ist die Einführung eines kircheneigenen Steuertarifs für Berufseinsteiger zu untersuchen (4.).

1. Verfassungsrechtliche Voraussetzungen

a) Grundrechtsbindung der Kirche bei der Kirchensteuererhebung

Grundsätzlich sind Religionsgemeinschaften bei ihren Tätigkeiten, die sie kraft ihres Selbstbestimmungsrechts aus Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 III WRV wahrnehmen, nicht an Grundrechte gebunden.⁵⁸⁹ Das Selbstbestimmungsrecht umfasst das Recht der Religionsgemeinschaften, Beiträge von ihren Mitgliedern zu erheben,⁵⁹⁰ wobei diese Bindung aufgehoben ist.⁵⁹¹ Grund dafür ist der Zweck von Grundrechten als

nachrichten/politik/kirchensteuer-senkung-reform-100.html (zuletzt aufgerufen am 12.09.2021).

⁵⁸⁸ <https://www.evangelisch.de/inhalte/177408/27-10-2020/erik-fluegge-kirchensteuer-rabatt-haelt-nicht-von-kirchenaustritt-ab?kamp=b-012> (zuletzt aufgerufen am 12.09.2021).

⁵⁸⁹ BVerfG v. 19.12.2000 – 2 BvR 1500/97, BVerfGE 102, S. 370 (392 f.); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 289; *Heckel*, Gleichheit, S. 17; *Hesse*, in: Schneider/Götz, FS Weber, S. 447 (450 ff.); *Kirchhof*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 651 (676); *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 86; *Rüfner*, in: Krautscheidt/Marré, Ess. Gespr. 7 (1972), S. 9 ff.; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 43; *Waldhoff*, StuW 2005, S. 37 (41); *Weber*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 573 (579); *Weber*, ZevKR 1972, S. 386 (395); *Weber*, ZevKR 1997, S. 282 (289); allgemein zu Grundrechten in der Kirche *Pirson*, ZevKR 1972, S. 358 ff.

⁵⁹⁰ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (217); *Engelhardt*, Kirchensteuer in den neuen Bundesländern, S. 3; *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1116); *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 118.

⁵⁹¹ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (217); *Barwig*, Grundrechte im kirchlichen Bereich, S. 133 f.; *Droege*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 23 (31); *Engelhardt*, Kirchensteuer in den neuen Bundesländern, S. 3; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 289; *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1116); *Martens*, Öffentlich als Rechtsbegriff, S. 148; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 118.

Abwehrrechte des Individuums gegen den Staat.⁵⁹² Religionsgemeinschaften sind Grundrechtsträger und Grundrechtsberechtigte und gerade keine Grundrechtsverpflichtete.⁵⁹³ Der öffentlich-rechtliche Körperschaftsstatus ändert daran nichts, denn die Religionsgemeinschaften werden nicht in den Staat eingegliedert und unterliegen nicht der staatlichen Aufsicht.⁵⁹⁴ Sie haben ihre eigenen Rechte. Der Zweck des Körperschaftsstatus der Religionsgemeinschaften und der damit verbundenen Rechte liegt vielmehr in der Förderung der Religionsfreiheit.⁵⁹⁵

Anders sieht dies für staatliche Organe aus. Art. 1 III GG bindet staatliche Organe bei der Ausübung von Hoheitsgewalt an die Grundrechte.⁵⁹⁶ Dies bedeutet, dass der Staat die Grundrechte immer zu beachten hat.⁵⁹⁷ Art. 1 III GG „beabsich-

⁵⁹² BVerfG v. 02.05.1967 – 1 BvR 578/63, BVerfGE 21, S. 362 (369); BVerfG v. 14.04.1987 – 1 BvR 775/84, BVerfGE 75, S. 192 (195 f.); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 290; *Heckel*, Gleichheit, S. 17 f.; *Remmert*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 19, Rn. 42 f.; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 43.

⁵⁹³ BVerfG v. 21.09.1976 – 2 BvR 350/75, BVerfGE 42, S. 312 (322); *Barwig*, Grundrechte im kirchlichen Bereich, S. 47 ff.; *Mager*, in: Kämmerer/Kotzur, von Münch/Kunig, GG, Art. 4, Rn. 81; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 82; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 43; *Waldhoff*, StuW 2005, S. 37 (41).

⁵⁹⁴ BVerfG v. 17.02.1965 – 1 BvR 732/64, BVerfGE 18, S. 385 (386 f.); BVerfG v. 04.10.1965 – 1 BvR 498/62, BVerfGE 19, S. 129 (133 f.); BVerfG v. 21.09.1976 – 2 BvR 350/75, BVerfGE 42, S. 312 (321 f.); BVerfG v. 19.12.2000 – 2 BvR 1500/97, BVerfGE 102, S. 370 (378 f.); *Arning*, Grundrechtsbindung, S. 23 ff.; *Barwig*, Grundrechte im kirchlichen Bereich, S. 49 ff., 74 ff.; *Kästner*, JuS 1977, S. 715 (719); *Meyer-Teschendorf*, AöR 1978, S. 289 (294 f.); *Rüfner*, in: Krautscheidt/Marré, Ess. Gespr. 7 (1972), S. 9 (10); *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, S. 43; *Weber*, ZevKR 1972, S. 386 (395).

⁵⁹⁵ BVerfG v. 19.12.2000 – 2 BvR 1500/97, BVerfGE 102, S. 370 (387, 393); BVerfG v. 21.09.1976 – 2 BvR 350/75, BVerfGE 42, S. 312 (322); BVerfG v. 30.06.2015 – 2 BvR 1282/11, BVerfGE 139, S. 321 (349 f.); *Arning*, Grundrechtsbindung, S. 41 ff.; *Heinig*, Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, S. 265 ff.; *Magen*, Körperschaftsstatus, S. 197 ff., 296 ff.; *Meyer-Teschendorf*, AöR 1978, S. 289 (329 ff.); *Morlok/Heinig*, NVwZ 1999, S. 697 (700 f.); *Schlaich*, Neutralität, S. 243; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 198.

⁵⁹⁶ BVerfG v. 07.05.1957 – 1 BvR 289/56, BVerfGE 6, S. 386 (387); BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1497); *Arning*, Grundrechtsbindung, S. 23; *Droege*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 23 (39); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 294; *Herdegen*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 1 Abs. 3, Rn. 1, 12; *Hesse*, in: Schneider/Götz, FS Weber, S. 447 (449).

⁵⁹⁷ *Herdegen*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 1 Abs. 3, Rn. 12; *Rüfner*, in: Isensee/Kirchhof, HdbStR IX, § 197, Rn. 1.

tigt eine lückenlose Bindung der Staatsgewalt⁵⁹⁸. Dies umfasst ist sowohl den Fall, dass der Staat seine Hoheitsrechte zugunsten der Religionsgemeinschaft ausübt, als auch den Fall, dass der Staat seine Hoheitsrechte zur Verfügung stellt.⁵⁹⁹

Das Besteuerungsrecht aus Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 VI WRV stellt „eine hoheitliche Befugnis des Staates gegenüber den Bürgern“ dar, „die dieser in dem gesetzlich bestimmten Umfang den Religionsgemeinschaften verleiht“. ⁶⁰⁰ Art. 137 VI WRV ist ein Fall der Hoheitsrechtsdelegation. Religionsgemeinschaften machen von einem abgeleiteten Recht Gebrauch.⁶⁰¹ Das Besteuerungsrecht ist und bleibt ein staatliches Hoheitsrecht. Lediglich die Ausübung wird den Religionsgemeinschaften zu eigenen Zwecken möglich gemacht.⁶⁰² Der Schwerpunkt des Art. 137 VI WRV liegt darin, dass der Staat garantiert, die von den Religionsgemeinschaften festgesetzten Beiträge notfalls durch seine Organe mit Verwaltungszwang beizutreiben.⁶⁰³ Die Religionsgemeinschaften können aufgrund ihres Besteuerungsrechts somit Steuerbescheide erlassen, die bestandskraftfähige und vollstreckbare Titel darstellen.⁶⁰⁴ Die staatliche Mitwirkung „macht den kirchlichen Anspruch auf Geldleistung zu einem Anspruch auf Steuerzahlung“⁶⁰⁵.

Wenn der Staat die Religionsgemeinschaften nun bei Handlungen unterstützt oder ihnen Hoheitsgewalt zur Verfügung stellt, darf er die Grundrechte nicht verletzen.⁶⁰⁶ Dies umfasst damit auch die Kirchensteuererhebung. Folge ist, dass die Religionsgemeinschaften dann an Grundrechte und die grundgesetzliche Ordnung gebunden sind, wenn sie nicht von eigenen, sondern von abgeleiteten, staatlichen Rechten Gebrauch machen.⁶⁰⁷

⁵⁹⁸ *Barwig*, Grundrechte im kirchlichen Bereich, S. 139; *Höfling*, in: Sachs, GG, Art. 1, Rn. 86; *Rüfner*, in: Isensee/Kirchhof, HdbStR IX, § 197, Rn. 1; *Starck*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 1, Rn. 222.

⁵⁹⁹ *Barwig*, Grundrechte im kirchlichen Bereich, S. 133; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 294; *Rüfner*, in: Krautscheidt/Marré, Ess. Gespr. 7 (1972), S. 9 (12).

⁶⁰⁰ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (218); *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 118.

⁶⁰¹ *Droege*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 23 (30).

⁶⁰² *Droege*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 23 (30).

⁶⁰³ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (217); BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (399); *von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 229; *Kirchhof*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 651 (672); *Meyer*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 178.

⁶⁰⁴ *Magen*, Körperschaftsstatus, S. 275.

⁶⁰⁵ *Kirchhof*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 651 (672); *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1114).

⁶⁰⁶ BVerfG v. 31.03.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, S. 415 (422); BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1497); *Barwig*, Grundrechte im kirchlichen Bereich, S. 139 f.; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 294.

⁶⁰⁷ BVerfG v. 31.03.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, S. 415 (422); BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1497); *Arning*, Grundrechtsbindung, S. 79 f.; *Heckel*, Gleichheit, S. 18; *Hesse*, in: Schneider/Götz, FS Weber, S. 447 (451); *Hünernmund*, Kirchensteuer und Kapitalertragsteuer, S. 42; *Kästner*, JuS 1977, S. 715 (719); *Kirchhof*, in: Listl/Pirson,

Die Situation sieht daher so aus: Religionsgemeinschaften müssen sich bei der kirchlichen Beitragserhebung nicht an Grundrechte halten, während der Staat dies bei der Kirchensteuererhebung tun muss.⁶⁰⁸ Die Religionsgemeinschaften können die Abgaben ohne Berücksichtigung der Grundrechte gestalten, jedoch kann sich der Staat nur dann an der Kirchensteuererhebung beteiligen und seine Hoheitsgewalt zur Verfügung stellen, wenn die Grundrechte beachtet werden.⁶⁰⁹ Ist dies nicht der Fall, muss der Staat seine Hoheitsgewalt verwehren.⁶¹⁰ Benötigen die Religionsgemeinschaften für die Kirchenbeitragserhebung hoheitliche Gewalt, müssen sie daher die Grundrechte beachten.⁶¹¹ Dies umfasst auch solche Regelungen, die von den Religionsgemeinschaften in den Kirchensteuerordnungen und -beschlüssen umgesetzt werden, die „den normativen Rahmen der Länder-Kirchensteuer ausfüllen“⁶¹².

Inhaltlich sind die Religionsgemeinschaften damit an die verfassungsmäßige Ordnung, insbesondere an die Grundrechte gebunden.⁶¹³ Die Kirchensteuerordnungen und -beschlüsse müssen die „Mindestanforderungen rechtsstaatlicher Steuererhebung erfüllen“⁶¹⁴.

Anzumerken ist, dass Religionsgemeinschaften keine Steuern erheben müssen;⁶¹⁵ sie können auch Beiträge von ihren Mitgliedern erheben. Wollen die Religionsgemeinschaften die Grundrechtsbindung umgehen, müssen sie sich durch privatrechtliche Mitgliedsbeiträge finanzieren.⁶¹⁶ Im Vergleich zur Kirchensteuer können sich die Kirchen zur Durchsetzung des Zahlungsanspruchs dann aber nur kirchlicher Mittel bedienen, wie beispielsweise die Aberkennung mitgliedschaftli-

HdbStKirchR I, S. 651 (676 f.); *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 88; *Rüfner*, in: Krautscheidt/Marré, Ess. Gespr. 7 (1972), S. 9 (12 ff.); *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 44; *Weber*, ZevKR 1972, S. 386 (411 ff.); *Weber*, in: List/Pirson, HdbStKirchR I, S. 573 (574, 577); *Weber*, ZevKR 1997, S. 282 (287).

⁶⁰⁸ *Droege*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 23 (30 f.); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 295.

⁶⁰⁹ BVerfG v. 31.03.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, S. 415 (422); BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1497); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 295; *Weber*, ZevKR 1997, S. 282 (287).

⁶¹⁰ BVerfG v. 31.03.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, S. 415 (422); BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1497); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 295.

⁶¹¹ BVerfG v. 31.03.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, S. 415 (422); BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1497); *Droege*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 23 (39); *Petersen*, Kirchensteuer, 3.1; *Weber*, in: List/Pirson, HdbStKirchR I, S. 573 (577).

⁶¹² *Schoppe*, Kirchensteuer vs. Trennung von Staat und Kirche, S. 47.

⁶¹³ BVerfG v. 31.03.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, S. 415 (422); BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1497).

⁶¹⁴ BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1497).

⁶¹⁵ *Engelhardt*, Kirchensteuer in den neuen Bundesländern, S. 3; *Meyer*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 178.

⁶¹⁶ BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1497); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 295.

cher Rechte.⁶¹⁷ Wollen die Kirchen diese Beitragsforderung hoheitlich zwangsweise durchsetzen, müssen sie zunächst einen Vollstreckungstitel bei einem ordentlichen Gericht einklagen.⁶¹⁸

b) Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

Die Gruppe der Berufseinsteiger für die Befreiungsregelung muss genau festgelegt werden, da die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ein Teil der Mindestanforderung rechtsstaatlicher Steuererhebung ist.⁶¹⁹ Das Rechtsstaatsprinzip aus Art. 20 III GG als eines der Grundprinzipien des Grundgesetzes und der daraus abgeleitete Vorbehalt des Gesetzes schreiben vor, dass ein Parlamentsgesetz für alle wesentlichen Entscheidungen notwendig ist, insbesondere bei Grundrechtseingriffen.⁶²⁰ Die Steuerpflicht stellt einen Eingriff in das Grundrecht der Eigentumsfreiheit aus Art. 14 I GG dar.⁶²¹ Aus dem Gesetz muss sich sowohl der Tatbestand ergeben, an den die Rechtsfolge der Steuer angeknüpft wird, als auch die tatsächliche Rechtsfolge.⁶²² Jegliche Steuerpflicht muss durch das Gesetz begründet oder modifiziert werden.⁶²³ Inhaltlich müssen steuerbegründende Umstände, Entscheidungen der Steuerverwaltung sowie Steuerbefreiungen, -ermäßigungen und -vergünstigungen gesetzlich festgelegt werden.⁶²⁴ Gerade auch der Kreis der Begünstigten muss genau abgegrenzt werden. Der Steuerpflichtige muss in der Lage sein können, seine Steuerlast im Voraus zu berechnen und zu planen.⁶²⁵ Ist dies nicht der Fall, ist die Steuer rechtswidrig und damit angreifbar.⁶²⁶

⁶¹⁷ *Axer*, in: Muckel, FS Rüfner, S. 13 (18); *Meyer*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 178; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 118.

⁶¹⁸ *Axer*, in: Muckel, FS Rüfner, S. 13 (18); *Engelhardt*, Kirchensteuer in den neuen Bundesländern, S. 3; *Korloth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 97; *Meyer*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 178; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 118.

⁶¹⁹ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, S. 253 (267); BVerfG v. 28.02.1973 – 2 BvL 19/70, BVerfGE 34, S. 348 (366 f.); BVerfG v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, S. 343 (362); BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (400).

⁶²⁰ BVerfG v. 19.04.1978 – 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, S. 210 (221); BVerfG v. 14.07.1998 – 1 BvR 1640/97, BVerfGE 98, S. 218 (251); *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 20, Rn. 37, 69 ff.; *Schulze-Fielitz*, in: Dreier, GG, Art. 20, Rn. 105 f.

⁶²¹ BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121 (137); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 336; *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, HdbStR V, § 118, Rn. 80.

⁶²² *Hey*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.230, 3.233 ff.; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 2.19.

⁶²³ *Hey*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.230, 3.233 ff.; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 2.19.

⁶²⁴ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 149; *Hey*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.233 ff.

⁶²⁵ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, S. 253 (267); BVerfG v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, S. 343 (362); *Niemeier*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 216.

⁶²⁶ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 148.

Im Kirchensteuerrecht gilt die Besonderheit, dass die Gesetze nicht zwingend staatliche Gesetze sein müssen, sondern die Tatbestandssicherheit auch durch kirchliche Gesetze umgesetzt werden kann.⁶²⁷ Die kirchlichen Gesetze, also die Kirchensteuerordnungen und -beschlüsse, müssen staatlich anerkannt bzw. genehmigt werden und werden durch ihre Bekanntmachung in den kirchlichen Amtsblättern verbindliche Vorschriften für das Kirchensteuerrecht.⁶²⁸

Die Gruppe der Berufseinsteiger muss damit genau definiert und festgelegt werden. Nach dem wörtlichen Verständnis eines Berufseinsteigers sollten damit solche Personen verstanden werden, die anfangen, ihren ersten Beruf auszuüben. Logischerweise können darunter nur Berufe fallen, die gegen Entgelt erfolgen, da nur daran überhaupt eine Steuerpflicht geknüpft werden kann. Jedoch sollte ein Berufseinsteiger im Sinne dieser Norm nicht jeder Berufseinsteiger sein, der zwar zum ersten Mal Einkommen generiert, aber mit seinem Einkommen unterhalb der Einkommensteuerfreigrenze liegt und noch gar keine Kirchensteuer zahlt. Es sollten erst solche Berufseinsteiger zählen, die auch tatsächlich einkommensteuerpflichtig und damit kirchensteuerpflichtig sind. Dafür spricht auch der Sinn und Zweck der Regelung. Würde das erste Einkommen ausschlaggebend sein, würden auch Studentenjobs, Aushilfsjobs und bezahlte Praktika als Berufseinstieg zählen sowie Personen steuerpflichtig sein, die jahrzehntelang unterhalb der Einkommensteuergrenze gearbeitet haben. Da die Freiburger Studie gerade aber gezeigt hat, dass die erste Kirchensteuerpflicht der Anstoß für einen Austritt ist, sollte nach dem Sinn und Zweck der Regelung auch auf diese abgestellt werden. Eine solche Regelung wäre auch einfacher zu verwalten. Nur dann, wenn tatsächlich erstmals eine Kirchensteuerpflicht anfällt, muss gehandelt werden. Unsicherheiten bzgl. der Qualifizierung und Einordnung von Praktika, Aushilfsjobs oder Ähnlichem werden aus dem Weg geräumt. Es wird somit an die erstmalige Kirchensteuerpflicht als Berufseinstieg angeknüpft.

Darüber hinaus kann überlegt werden, ob an den Berufseinsteiger eine Altersbegrenzung geknüpft wird. Die Regelung könnte sich auf Berufseinsteiger bis einschließlich 30 Jahren beschränken. Dadurch könnte einer Überspannung des wörtlichen Verständnisses eines Berufseinsteigers entgegengewirkt werden. Dagegen spricht, dass Personen, die ihren ersten Beruf aufgrund von längerer Ausbildungs- oder Studienzeit oder aus familiären Gründen erst später anfangen, nicht mehr als Berufseinsteiger qualifiziert wären, obwohl sie nach dem Sprachgebrauch tatsächliche Berufseinsteiger sind. Sie würden schlechtergestellt werden.

Um allen Kirchenmitgliedern die gleichen Chancen einzuräumen, kann eine zeitliche Begrenzung der Befreiungsregelung sinnvoll sein. Demnach werden Berufseinsteiger in den beispielsweise ersten fünf Jahren nach ihrer ersten Kirchen-

⁶²⁷ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, S. 253 (267); BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (400); *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 509.

⁶²⁸ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, S. 253 (258); *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1116).

steuerpflicht von der Kirchensteuer befreit. Die erste Kirchensteuerpflicht knüpft an den individuellen Berufseinstieg jedes Mitglieds an. Es ist gerade nicht notwendig, dass das Kirchenmitglied in den folgenden fünf Jahren durchgängig kirchensteuerpflichtig ist. Dadurch würde hervorgehoben werden, dass der Berufseinstieg ein einmaliges Ereignis ist. Die Anzahl der Befreiungsjahre muss anhand der Wirkung auf das Kirchenmitglied und des Finanzbedarfes der Kirche abgewogen werden.

c) Bedeutung von Art. 3 I GG im Steuerrecht

Das Grundgesetz stellt – im Gegensatz zur Weimarer Reichsverfassung – keine speziellen Anforderungen an den Staat für die Besteuerung seiner Bürger.⁶²⁹ Da das Steuerrecht ein Eingriffsrecht ist, sind aber die rechtsstaatlichen Anforderungen zu beachten, insbesondere der allgemeine Gleichheitssatz.⁶³⁰ Der allgemeine Gleichheitssatz fordert grundsätzlich die Gleichbehandlung des wesentlich Gleichen und die Ungleichbehandlung des wesentlich Ungleichen.⁶³¹ Damit ist nicht gemeint, dass formal jeder Steuerzahler den genau gleichen Beitrag der Steuerlast zahlen muss.⁶³² Vielmehr ist dieser Vergleichsmaßstab bereichsspezifisch zu konkretisieren.⁶³³ Art. 3 I GG stellt bereichsspezifisch für das Steuerrecht das Gebot der sachgerechten Besteuerung und damit das Leistungsfähigkeitsprinzip auf.⁶³⁴ Dieses Gebot

⁶²⁹ Art. 134 WRV: „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei“; BVerfG v. 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, S. 55 (70 f.); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 16; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 342; *Kingreen*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 3, Rn. 727; *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, HdbStR V, § 118, Rn. 12; *Klein*, in: Leibholz u. a., FS W. Geiger zum 65. Geburtstag, S. 697 (698 ff.); *Züllighoven*, Lastengleichheit, S. 104.

⁶³⁰ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 170 ff.; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 342 f.; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 1.27.

⁶³¹ BVerfG v. 17.12.1953 – 1 BvR 147/52, BVerfGE 3, S. 58 (135 f.); BVerfG v. 15.07.1998 – 1 BvR 1554/89, 1 BvR 963/94, 1 BvR 964/94, BVerfGE 98, S. 365 (385); BVerfG v. 12.10.2011 – 2 BvR 236/08, 2 BvR 237/08, 2 BvR 422/08, BVerfGE 129, S. 208 (261 f.); *Heun*, in: Dreier, GG, Art. 3, Rn. 20; *Jochum*, Grundfragen des Steuerrechts, S. 19, 21; *Kingreen*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 3, Rn. 240, 245–290; *Kirchhof*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 3, Rn. 5.

⁶³² BVerfG v. 24.06.1958 – 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, S. 51 (68 f.); BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121 (135); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 15; *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, HdbStR V, § 118, Rn. 168; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 262.

⁶³³ BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121 (134); BVerfG v. 21.07.2010 – 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, S. 400 (416); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 15; *Jochum*, Grundfragen des Steuerrechts, S. 21; *Kingreen*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 3, Rn. 725; *Kirchhof*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 3, Rn. 6; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 262.

⁶³⁴ BVerfG v. 24.06.1958 – 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, S. 51 (68 f.); BVerfG v. 03.07.1973 – 1 BvR 368/65, 1 BvR 369/65, BVerfGE 35, S. 324 (335); BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, S. 1 (27 f.); *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 174; *Heun*, in: Dreier, GG, Art. 3, Rn. 75 f.; *Hey*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.110; *Kingreen*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 3, Rn. 729; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 262.

stellt das Grundprinzip des Steuerrechts dar, das im gesamten Steuerrecht Beachtung findet.⁶³⁵ Folge ist, dass jede Steuer individuell anhand der Gerechtigkeitsmaßstäbe, die die Verfassung und die Steuerrechtsordnungen aufstellen, zu untersuchen ist.⁶³⁶

aa) Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip stellt die wichtigste steuerrechtliche Ausprägung des Art. 3 I GG dar.⁶³⁷ Es ist der oberste Vergleichsmaßstab für die gerechte Verteilung von steuerlichen Lasten, sogenannter „Primärgrundsatz des Steuerrechts“⁶³⁸, und „führt zu einer relativen Gleichheit der Steuerbürger“⁶³⁹. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist ein allgemeiner und unbestimmter Grundsatz, vergleichbar mit dem Grundsatz von Treu und Glauben,⁶⁴⁰ der der Konkretisierung bedarf.⁶⁴¹

(1) Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips

Steuerliche Leistungsfähigkeit bedeutet Zahlungsfähigkeit.⁶⁴² Diese wird nach dem zur Verfügung stehenden, disponiblen Einkommen bestimmt.⁶⁴³ Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip dürfen Leistungspflichten nicht jede steuerpflichtige Person im gleichen Umfang treffen (sog. Kopfsteuer).⁶⁴⁴ Die Leistungspflichten müssen vielmehr so verteilt werden, dass die Bürger individuell entsprechend ihrer unterschiedlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, unter Wahrung des Existenzmini-

⁶³⁵ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 15; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 344; *Hey*, in: *Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht*, Rn. 3.110.

⁶³⁶ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 344; *Heun*, in: *Dreier, GG, Art. 3, Rn. 76*.

⁶³⁷ BVerfG v. 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, S. 55 (70 f.); BVerfG v. 19.12.1978 – 1 BvR 335/76, 1 BvR 427/76, 1 BvR 811/76, BVerfGE 50, S. 57 (78); BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, S. 239 (268 ff.); BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121 (134 f.); BVerfG v. 08.06.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, S. 412 (433); *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 155 ff.; *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 16; *Hey*, in: *Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht*, Rn. 3.13, 3.40; *Wälz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, S. 155.

⁶³⁸ *Hey*, in: *Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht*, Rn. 3.41.

⁶³⁹ *Jochum*, Grundfragen des Steuerrechts, S. 23.

⁶⁴⁰ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 17; *Lang*, in: *Drenseck/Seer, FS Heinrich Wilhelm Kruse*, S. 313 (337).

⁶⁴¹ *Heun*, in: *Dreier, GG, Art. 3, Rn. 76*; *Kirchhof*, *StuW* 2011, S. 365 (366 f.); *Lang*, in: *Drenseck/Seer, FS Heinrich Wilhelm Kruse*, S. 313 (337).

⁶⁴² *Birk/Desens/Tappe*, *Steuerrecht*, Rn. 35; *Desens*, *StuW* 2016, S. 240 (243); *Hey*, in: *Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht*, Rn. 3.64; *Jachmann*, *Steuern*, S. 53; *Muchenberger*, *Entwicklung der Besteuerung*, S. 112.

⁶⁴³ BVerfG v. 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, S. 88 (96); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 17; *Wernsmann*, *StuW* 1998, S. 317 (322 ff.).

⁶⁴⁴ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 345; *Jochum*, Grundfragen des Steuerrechts, S. 22; *Kirchhof*, *StuW* 2011, S. 365 (365); *Wernsmann*, *Verhaltenslenkung*, S. 272 ff.; zur Kopfsteuer: *Muchenberger*, *Entwicklung der Besteuerung*, S. 110 f.

mums,⁶⁴⁵ in die Pflicht genommen und belastet werden.⁶⁴⁶ Das bedeutet vereinfacht gesagt, dass derjenige, der mehr zur Verfügung hat, auch mehr Steuern zahlen muss.⁶⁴⁷ Gleichzeitig führt „gleich hohe Leistungsfähigkeit zu einer gleich hohen Steuerlast (horizontale Gleichheit)“ und unterschiedlich hohe Leistungsfähigkeit zu einer unterschiedlich hohen Steuerlast (vertikale Gleichheit).⁶⁴⁸ Gerade für die Einkommensteuer gilt das Leistungsfähigkeitsprinzip besonders strikt,⁶⁴⁹ da diese auf die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausgerichtet ist.⁶⁵⁰

Dieser Primärgrundsatz wird sowohl persönlich als auch sachlich konkretisiert.⁶⁵¹ In persönlicher Hinsicht ist die Frage, wer steuerpflichtig ist und damit wer Zuordnungsobjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit sein kann.⁶⁵² Hier kommen sowohl natürliche Personen als auch Unternehmen bzw. juristische Personen in Betracht.⁶⁵³ In sachlicher Hinsicht stellt sich die Frage, wie die Leistungsfähigkeit bemessen wird, also welche Indikatoren für die Bestimmung der Leistungsfähigkeit herangezogen werden (Einkommen, Vermögen, Konsum).⁶⁵⁴

Das Leistungsfähigkeitsprinzip kann für die Verwirklichung rechtspolitischer Ziele wie beispielsweise wirtschaftliche-, soziale- und kulturelle Zwecke durchbrochen werden. Eine solche Durchbrechung bedarf dann aber der Rechtfertigung.⁶⁵⁵

⁶⁴⁵ BVerfG v. 25.09.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, S. 153 (170 f.); BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, S. 246 (259); *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 183 ff.; *Kirchhof*, Beihefter zu DStR 37, 2003, S. 1 (5); *Ulbrich*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 7.

⁶⁴⁶ BVerfG v. 22.02.1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, S. 214 (223); *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 155; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 345; *Kruse*, StuW 1990, S. 322 (326).

⁶⁴⁷ *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 122.

⁶⁴⁸ BVerfG v. 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, S. 73 (126); BVerfG v. 08.06.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, S. 412 (434); *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 165; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 179; *Desens*, StuW 2016, S. 240 (242); *Heun*, in: Dreier, GG, Art. 3, Rn. 76; *Jochum*, Grundfragen des Steuerrechts, S. 23; *Kingreen*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 3, S. 729; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I, S. 324 f.; *Ulbrich*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 7; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 286; *Züllighoven*, Lastengleichheit, S. 85.

⁶⁴⁹ BVerfG v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, S. 108 (120); BVerfG v. 29.05.1990 – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, S. 60 (86).

⁶⁵⁰ BVerfG v. 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, S. 55 (67); *Eckhoff*, StuW 2016, S. 207 (208); *Wernsmann*, StuW 1998, S. 317 (322).

⁶⁵¹ *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 54 ff.; *Hey*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.49; *Züllighoven*, Lastengleichheit, S. 85.

⁶⁵² *Hey*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.49.

⁶⁵³ *Hey*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.50 f.

⁶⁵⁴ *Hey*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.49, 3.55 ff.

⁶⁵⁵ Zur Rechtfertigung von Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips vgl. Abschnitt I. I. 2. dieser Arbeit.

(2) Grund für das Leistungsfähigkeitsprinzip

Der Grund für das Leistungsfähigkeitsprinzip liegt darin, dass die Steuer ohne eine unmittelbar korrespondierende Gegenleistung zur Finanzierung der Staatsaufgaben von der Allgemeinheit erhoben wird. Sie ist eine Gemeinlast aller Inländer.⁶⁵⁶ Die Steuerpflicht stellt die Konsequenz der Zugehörigkeit zur Gemeinschaft der im Staat Lebenden dar.⁶⁵⁷ Die Inländer werden zur Finanzierung der allgemeinen Staatsaufgaben herangezogen.⁶⁵⁸ Dieser steuerliche Eingriff in die jeweilige Vermögens- und Rechtssphäre des Einzelnen wird dann aus der Gleichheit der Lastenzuteilung gerechtfertigt.⁶⁵⁹ Das Leistungsfähigkeitsprinzip basiert auf dem Grundgedanken, dass jeder Staatsbürger qualitativ die gleiche Verantwortung für das Gemeinwohl trägt, unter Berücksichtigung der individuellen Situationen der Staatsbürger,⁶⁶⁰ und eben nicht darauf, dass die Steuer der Preis für eine staatliche Gewährung ist.⁶⁶¹ Die qualitativ gleiche Verantwortung für das Gemeinwohl legt das rechtliche Fundament für die hoheitlichen Inanspruchnahmen.⁶⁶²

Der Staat erbringt mit der Steuer Leistungen, die im Interesse der Allgemeinheit liegen.⁶⁶³ Der Beitrag des Einzelnen ist ein wirtschaftliches Opfer, das er für die Befriedigung des Kollektivbedarfs, also für die Allgemeinheit, auf sich zu nehmen hat.⁶⁶⁴ Das Opfer verringert seine persönliche Bedürfnisbefriedigung.⁶⁶⁵ Er muss auf den Kauf von Gütern verzichten, die ihm sonst Nutzen gebracht hätten.⁶⁶⁶ Leistungsfähigkeit ist der „Grad an privater Bedürfnisbefriedigung, den ein Steuerpflichtiger“ erreichen kann.⁶⁶⁷ Eine gerechte Besteuerung liegt vor, wenn jeder einzelne ein gleich schweres Opfer für die Allgemeinheit erbringen muss.⁶⁶⁸ Je größer das Einkommen einer Person ist, umso mehr kann er auch weniger wichtige Bedürf-

⁶⁵⁶ BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, S. 239 (269).

⁶⁵⁷ *Züllighoven*, Lastengleichheit, S. 82.

⁶⁵⁸ BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, S. 239 (269).

⁶⁵⁹ BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, S. 239 (268 f.); BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121 (134).

⁶⁶⁰ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 17; *Haller*, Die Steuern, S. 92; *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, S. 163; *Züllighoven*, Lastengleichheit, S. 77.

⁶⁶¹ *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, S. 163.

⁶⁶² *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 17; *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, S. 163.

⁶⁶³ *Haller*, Die Steuern, S. 14.

⁶⁶⁴ *Haller*, Die Steuern, S. 14; *Ulbrich*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 8.

⁶⁶⁵ *Haller*, Die Steuern, S. 15; *Ulbrich*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 7.

⁶⁶⁶ *Haller*, Die Steuern, S. 15; *Ulbrich*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 7.

⁶⁶⁷ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 18; *Haller*, Die Steuern, S. 15.

⁶⁶⁸ *Haller*, Die Steuern, S. 15; *Ulbrich*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 8.

nisse befriedigen.⁶⁶⁹ Damit das Opfer der persönlichen Bedürfnisbefriedigung bei allen relativ gleich ist, muss mit steigendem Einkommen auch ein größerer Anteil von der Steuer erfasst werden.⁶⁷⁰

bb) Ausprägung im Kirchensteuerrecht

Das *BVerfG* hat entschieden, dass sich die Religionsgemeinschaften im Kirchensteuerrecht an die verfassungsmäßige Ordnung, insbesondere an die Grundrechte, halten müssen und dass die Kirchensteuerordnungen und -beschlüsse die „Mindestanforderungen rechtsstaatlicher Steuererhebung erfüllen“ müssen.⁶⁷¹ Aus dieser Grundrechtsbindung der Religionsgemeinschaften im Kirchensteuerrecht folgt, dass Art. 3 GG und das Leistungsfähigkeitsprinzip grundsätzlich auch für die Kirchensteuer von Bedeutung ist.⁶⁷² Damit sind die bereichsspezifische Ausgestaltung und der Prüfungsmaßstab für die Kirchensteuer noch nicht geklärt. Im Rahmen der Festlegung dieses Prüfungsmaßstabes ist aufgrund des „verfassungsrechtlichen Verständnisses des Verhältnisses von Staat und Kirche“ auf einen „verfassungsrechtlich tragfähigen Ausgleich des Spannungsverhältnisses zwischen kirchlicher Selbstbestimmung einerseits und den Anforderungen der rechtsstaatlichen Ordnung andererseits“ zu achten.⁶⁷³

Zum einen ist bei der Kirchensteuer, anders als bei privatrechtlichen Mitgliedsbeiträgen, die zwangsweise Beitreibung möglich, ohne dass die Religionsgemeinschaften vorher einen gerichtlichen Vollstreckungstitel erwirken müssen.⁶⁷⁴ Damit kann der Kirchensteuerpflichtige nur nachträglichen Rechtsschutz erlangen und nicht bereits vorher.⁶⁷⁵ In diesem Fall obliegt dem Kirchensteuerpflichtigen auch die Last der Rechtsverfolgung und nicht wie bei der Beitragserhebung den Religionsgemeinschaften.⁶⁷⁶ Dieser mit der Ausübung von Hoheitsgewalt gegenüber dem Bürger verbundenen besonderen Gefährdungslage wird durch die Grundrechtsbindung Rechnung getragen.⁶⁷⁷ Die Grundrechtsbindung garantiert den Steuerpflichtigen, dass seine Rechte und Freiheiten durch die Ausübung von Hoheitsgewalt nicht mehr als erforderlich eingeschränkt werden.⁶⁷⁸ Gerade im Steuerrecht

⁶⁶⁹ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 96; *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, S. 89 f.

⁶⁷⁰ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 96.

⁶⁷¹ BVerfG v. 31.03.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, S. 415 (422); BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1497); BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1497).

⁶⁷² BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1497); BVerfG v. 31.03.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, S. 415 (422).

⁶⁷³ BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1498).

⁶⁷⁴ *De Wall*, in: Muckel, FS Rüfner, S. 945 (950).

⁶⁷⁵ *De Wall*, in: Muckel, FS Rüfner, S. 945 (950).

⁶⁷⁶ *De Wall*, in: Muckel, FS Rüfner, S. 945 (950).

⁶⁷⁷ *De Wall*, in: Muckel, FS Rüfner, S. 945 (951).

⁶⁷⁸ *De Wall*, in: Muckel, FS Rüfner, S. 945 (951).

ist die Verpflichtung des Staates auf Beachtung der fundamentalen Prinzipien und materieller Gerechtigkeit daher besonders hoch.⁶⁷⁹ Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist der wichtigste Vergleichsmaßstab des aus Art. 3 I GG hergeleiteten Gebotes der sachgerechten Besteuerung und damit grundsätzlich bei der Bemessung der Kirchensteuer zu beachten.⁶⁸⁰ Aus dieser Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Steuerrecht folgt, dass es auch Grenzen für die Gestaltung der Kirchensteuerordnungen setzen muss. Es stellt bindende verfassungsrechtliche Vorgaben auf, die die „willkürliche, gerechtigkeitswidrige Besteuerung“ verbieten.⁶⁸¹

Andererseits sind bei der Bestimmung dieser Grenzen die Besonderheiten der Kirchensteuer zu beachten. Zunächst haben die staatliche Einkommensteuer und die Kirchensteuer unterschiedliche Zwecke. Die Bundesrepublik Deutschland als Sozialstaat⁶⁸² hat unter anderem die soziale Pflicht, das Existenzminimum abzusichern⁶⁸³ und die „Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein“ zu schaffen.⁶⁸⁴ Die Einkommensteuer dient neben der Einnahmeerzielung auch der Umverteilung von Vermögen.⁶⁸⁵ Das Leistungsfähigkeitsprinzip hilft der Politik, „soziale Gerechtigkeit“ und „ausgewogene Einkommens- und Vermögensverhältnisse“ zu erreichen.⁶⁸⁶ Die Umverteilung von Vermögen erfolgt gerade auch durch die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.⁶⁸⁷ Das Sozialstaatsprinzip wird steuerrechtlich durch das Leistungsfähigkeitsprinzip umgesetzt.⁶⁸⁸ Das „Überschusseinkommen“, das nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip herangezogen wird, finanziert nicht nur die allgemeinen Leistungen, sondern auch die Sozialleistungen.⁶⁸⁹ Dagegen dient die Kirchensteuer nicht der Umverteilung,⁶⁹⁰ sondern lediglich der Ein-

⁶⁷⁹ Droege, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 23 (41).

⁶⁸⁰ BVerfG v. 31.03.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, S. 415 (422); BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1497); Hünermund, Kirchensteuer und Kapitalertragsteuer, S. 43; Seer, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.962.

⁶⁸¹ Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 346, 353.

⁶⁸² Gem. Art. 20 I, 28 GG; BVerfG v. 19.12.1951 – 1 BvR 220/51, BVerfGE 1, S. 97 (105); BVerfG v. 24.05.1977 – 2 BvR 988/75, BVerfGE 44, S. 353 (375); BVerfG v. 03.04.2001 – 1 BvR 2014/95, BVerfGE 103, S. 197 (221); Ernst, in: Kämmerer/Kotzur, v. Münch/Kunig, GG, Art. 28, Rn. 27; Hey, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.210 ff.; Mehde, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 28 I, Rn. 76; Seer, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 1.7; Wittreck, in: Dreier, GG, Art. 20, Rn. 24.

⁶⁸³ BVerfG v. 29.05.1990 – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, S. 60 (85); BVerfG v. 23.07.2014 – 1 BvL 10/12, 1 BvL 12/12, 1 BvR 1691/13, BVerfGE 137, S. 34 (72).

⁶⁸⁴ BVerfG v. 18.06.1975 – 1 BvL 4/74, BVerfGE 40, S. 121 (133); Haller, Die Steuern, S. 92.

⁶⁸⁵ Eckhoff, StuW 2016, S. 207 (221 f.); Hey, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.210 ff.; Seer, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 1.7.

⁶⁸⁶ Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 20.

⁶⁸⁷ Haller, Die Steuern, S. 214; Isensee, in: Stödter/Thieme, FS Ipsen, S. 409 (432 f.); Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, S. 402.

⁶⁸⁸ Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, S. 402.

⁶⁸⁹ Haller, Die Steuern, S. 92.

⁶⁹⁰ VG Braunschweig v. 20.01.1972 – I A 78/71, KirchE 12, S. 366 (368); Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 355.

nahmeerzielung zur Erfüllung kirchlicher Aufgaben.⁶⁹¹ Die Kirchensteuer ist gerade eine kircheneigene Finanzierungsform und stellt keine Form der Staatsfinanzierung dar.⁶⁹² Abweichungen von der strengen Bindung an das Leistungsfähigkeitsprinzip müssen demnach möglich sein.

Ein weiterer Grund für die strikte Wahrung des Leistungsfähigkeitsprinzips bei der Einkommensteuer ist, dass der Steuerpflichtige seiner Steuerpflicht nur durch Wegzug aus Deutschland entgehen kann. Folge wäre jedoch eine Steuerpflicht in einem anderen Land. Damit hat der Steuerpflichtige keine vertretbare Alternative und muss besonders geschützt werden. Der Kirchensteuerpflichtige kann dagegen durch staatlichen Kirchenaustritt seine Kirchensteuerpflicht umgehen. Die Mitgliedschaft in der Kirche beruht auf einem freien, gewissensgesteuerten Entschluss. Dieser Entschluss umfasst auch das Bewusstsein für den geltenden Kirchensteuertarif. Diese Freiwilligkeit führt zu einer anderen Gefährdungslage als bei der Einkommensteuer.

Die Kirchensteuer wird ausschließlich von den Kirchenmitgliedern erhoben und nicht von der staatlich verfassten Allgemeinheit.⁶⁹³ Sie ist eine Mitgliedssteuer, also ein Mitgliedsbeitrag in der besonderen Form der Steuer.⁶⁹⁴ Mitgliedschaften führen zu einer freiwilligen Zugehörigkeit zu einer Gemeinschaft. Mit dieser Zugehörigkeit sind bestimmte Rechte verbunden, beispielsweise die kirchliche Hochzeit oder Beisetzung, die Benutzung von Gemeindegebäuden oder der Kirchgang. Darin liegt ein Unterschied zur Einkommensteuer. Die Gleichheit der Lastenverteilung ist bei der Einkommensteuer notwendig, um den steuerlichen Eingriff zu rechtfertigen, da der Staat ohne Gegenleistung auf das Vermögen zugreift.⁶⁹⁵ Aus dem Mitgliedschaftscharakter folgt eine andere Wertung für die Kirchensteuer. Abweichungen müssen flexibler und einfacher möglich sein. Die Berücksichtigung des Mitgliedschaftscharakters der Kirchensteuer ist sowohl bei dem Allgemeinen Kirchgeld, das eine Kopfsteuer darstellt, bei dem besonderen Kirchgeld als auch bei der Kappung der Progression der tragende Grundgedanke.⁶⁹⁶ Hier wird innerhalb und trotz des Zuschlagssystems aus kirchenspezifischen Gesichtspunkten vom Leistungsfähigkeitsprinzip abgewichen.⁶⁹⁷ Dies zeigt, dass selbst dann, wenn sich Kirchen für die Kirchensteuer als Zuschlagsteuer zur Einkommensteuer entscheiden, sie dennoch Freiräume haben. Sie müssen nicht zwangsläufig einen anderen Besteuerungsmaßstab oder einen kircheneigenen Tarif festlegen. Die Kirchen haben einen großen

⁶⁹¹ *De Wall*, in: Muckel, FS Rüfner, S. 945 (948).

⁶⁹² *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1118).

⁶⁹³ *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1118).

⁶⁹⁴ *De Wall*, in: Muckel, FS Rüfner, S. 945 (948).

⁶⁹⁵ BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, S. 239 (269); BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121 (134).

⁶⁹⁶ Zum Allgemeinen Kirchgeld vgl. Abschnitt H. I. 2.; I. I. 4. c) aa) dieser Arbeit; zum Besonderen Kirchgeld vgl. I. I. 4. c) bb) Abschnitt dieser Arbeit; zur Kappung der Progression vgl. Abschnitt I. I. 3. b) bb) (3) (b) dieser Arbeit.

⁶⁹⁷ *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1134).

Spielraum bezüglich der Ausgestaltung der Kirchensteuer.⁶⁹⁸ Gerade die Exklusivität des Leistungsfähigkeitsprinzips bei der Einkommenssteuer⁶⁹⁹ im Unterschied zu den verschiedenen Gestaltungsmöglichkeiten bei der Kirchensteuer führt zu dem Schluss, dass die Kirchen nicht streng an dieses gebunden sein können.

Des Weiteren gibt es einen grundsätzlichen Unterschied zwischen dem Staat und den Religionsgemeinschaften. Der Staat hat eine gesicherte Finanzierung durch die Steuern,⁷⁰⁰ da immer Bürger im Land leben und arbeiten werden. Die Höhe der Steuereinnahmen hängt nur von der Wirtschaftsleistung ab. Anders sieht die Situation für Religionsgemeinschaften aus. Diese können Kirchensteuern nur von ihren Kirchenmitgliedern erheben. Treten vermehrt Kirchenmitglieder aus der Kirche aus, kann sie sich nicht mehr eigenständig finanzieren. Es ist gerade die Wertentscheidung des Grundgesetzes, den Religionsgemeinschaften eine eigenständige Finanzierungsmöglichkeit einzuräumen.⁷⁰¹ Diese darf dann aber nicht durch zu strenge Maßstäbe für die Mitwirkung des Staates ausgehöhlt werden. Die Beachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips darf nicht dazu führen, dass die schöpferische Steuerpolitik ausgehebelt⁷⁰² und die autonomiedienende Funktion der Kirchensteuer missachtet wird. Dies muss auch unter dem Aspekt des Zwecks des öffentlich-rechtlichen Körperschaftsstatus und der damit verbundenen Privilegien wie dem Besteuerungsrecht gesehen werden. Je größer die Einschränkungen im Besteuerungsrecht und der Finanzierungsmöglichkeiten der Religionsgemeinschaften sind, desto mehr ist die Förderung der Grundrechtsausübung und -verwirklichung betroffen.

Weiterhin wird die staatliche Steuerpflicht unter Strafandrohung durchgesetzt (siehe §§ 369–412 AO).⁷⁰³ Verweigert ein Steuerpflichtiger die Zahlung, da er mit den Gerechtigkeitsmaßstäben unzufrieden ist, hat dies weitreichende Auswirkungen für den jeweiligen Steuerpflichtigen. Dies ist bei der Kirchensteuer gerade nicht der Fall. Die Vorschriften bezüglich des Straf- und Bußgeldverfahrens finden bei der Kirchensteuer keine Anwendung.⁷⁰⁴ Neben der Austrittsmöglichkeit als vertretbares Alternativverhalten führt die fehlende Strafandrohung zu einer geringeren Schutzbedürftigkeit des Steuerpflichtigen. Die Anforderungen müssen daher nicht so streng sein wie bei der staatlichen Einkommensteuer.

Schließlich ist das Leistungsfähigkeitsprinzip im Verhältnis zum kirchlichen Selbstbestimmungsrecht aus Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 III WRV zu sehen und zu setzen. Zwar bedienen sich die Kirchen bei der Kirchensteuer staatlichen Rechts. Dies bedeutet aber nicht, dass sie ihr Selbstbestimmungsrecht aufgeben.⁷⁰⁵ Vielmehr

⁶⁹⁸ *Petersen*, Kirchensteuer, 6.3.5, 11.3.4.2.

⁶⁹⁹ *Züllighoven*, Lastengleichheit, S. 83 ff., 109.

⁷⁰⁰ *Isensee*, in: Stödter/Thieme, FS Ipsen, S. 409 (409 f.).

⁷⁰¹ *Mückl*, in: Isensee/Kirchhof, HdbStR V, § 160, Rn. 56.

⁷⁰² *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 357.

⁷⁰³ *Melchior*, in: Ax u. a., AO/FGO, Rn. 2961 ff.

⁷⁰⁴ Zur Anwendbarkeit der Abgabenordnung vgl. Abschnitt H. IV. 2. dieser Arbeit.

⁷⁰⁵ BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1497 f.); *Waldhoff*, StuW 2005, S. 37 (42); *de Wall*, in: Muckel, FS Rüfner, S. 945 (950).

ist das Selbstbestimmungsrecht auch im Bereich der Kirchensteuer von Bedeutung.⁷⁰⁶ Es bleibt gerade die Angelegenheit der Religionsgemeinschaften, die Details der Besteuerung (Höhe, Bemessungsgrundlage etc.) festzulegen.⁷⁰⁷ Der Landesgesetzgeber darf nur die Bereiche regeln, die nicht vom Selbstbestimmungsrecht der Kirchen umfasst sind.⁷⁰⁸ Das kirchliche Selbstbestimmungsrecht steht gleichrangig neben den Grundrechten der Bürger, unter anderem auch dem Recht, nicht mehr als erforderlich beschränkt und besteuert zu werden.⁷⁰⁹ Bei der Kirchensteuer stehen, im Unterschied zur Einkommensteuer, bei der es um die Ausübung von Hoheitsgewalt durch den Staat gegenüber dem Bürger geht, zwei gleichermaßen durch Grundrechte bzw. grundrechtsähnliche subjektive Rechte geschützte Rechtssubjekte gegenüber: die Religionsgemeinschaften und ihre Mitglieder.⁷¹⁰ Folge dieser Beobachtung ist, dass die Grundrechtsbindung der Religionsgemeinschaften im Rahmen der Kirchensteuer in ihrer Intensität und Ausgestaltung nicht identisch ist mit der staatlichen Grundrechtsbindung.⁷¹¹ Jedes rechtsstaatliche Erfordernis ist daher unter Berücksichtigung des Selbstbestimmungsrechts zu untersuchen.⁷¹² Dies kann dazu führen, dass sich beispielsweise die katholische Kirche anhand ihres Selbstverständnisses nicht an Art. 3 III GG halten muss.⁷¹³ Andererseits kann es aber auch bedeuten, dass sich die Religionsgemeinschaften beispielsweise das Bestimmtheitsgebot befolgen müssen, da dies nicht im Widerspruch zum Selbstbestimmungsrecht steht bzw. dieses vorrangig ist.⁷¹⁴ In diesem Fall schränkt das rechtsstaatliche Erfordernis das Selbstbestimmungsrecht als ein „für alle geltendes Gesetz“ i. S. v. Art. 137 III GG ein.⁷¹⁵ Für das Kirchensteuerrecht folgt daraus, dass die Religionsgemeinschaften in der Ausgestaltung der Kirchensteuerregelungen einen größeren Gestaltungsspielraum haben als der Staat bei der staatlichen Steuer. Die Religionsgemeinschaften sind nicht in gleicher Weise wie

⁷⁰⁶ Heun, ZevKR 2004, S. 443 (461 f.); Waldhoff, StuW 2005, S. 37 (42); de Wall, in: Muckel, FS Rüfner, S. 945 (950 ff.).

⁷⁰⁷ De Wall, in: Muckel, FS Rüfner, S. 945 (950).

⁷⁰⁸ Marré, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1112); de Wall, in: Muckel, FS Rüfner, S. 945 (950).

⁷⁰⁹ Unruh, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 23 ff.; de Wall, in: Muckel, FS Rüfner, S. 945 (951): Zwar wird das Selbstbestimmungsrecht vom *BVerfG* nicht als Grundrecht behandelt, aber es ist dennoch ein subjektives Recht der Religionsgemeinschaften mit Verfassungsrang, dass mit der Verfassungsbeschwerde geltend gemacht werden kann, sodass es den Grundrechten ähnelt. A. A.: Das Selbstbestimmungsrecht ist ein Grundrecht, der Schutzbereich wird von Art. 4 GG vollständig umfasst.

⁷¹⁰ De Wall, in: Muckel, FS Rüfner, S. 945 (951).

⁷¹¹ Waldhoff, StuW 2005, S. 37 (42); de Wall, in: Muckel, FS Rüfner, S. 945 (950 ff.).

⁷¹² De Wall, in: Muckel, FS Rüfner, S. 945 (952).

⁷¹³ De Wall, in: Muckel, FS Rüfner, S. 945 (952).

⁷¹⁴ De Wall, in: Muckel, FS Rüfner, S. 945 (952).

⁷¹⁵ De Wall, in: Muckel, FS Rüfner, S. 945 (952).

der Staat an den Gleichheitssatz und damit das Leistungsfähigkeitsprinzip gebunden, sondern nur insoweit, wie es für die Wahrung des Selbstbestimmungsrechts und zum Schutz der Kirchensteuerpflichtigen notwendig ist.⁷¹⁶

Da sich die Religionsgemeinschaften gerade für die Kirchensteuer und gegen einen privatrechtlichen Mitgliedsbeitrag entschieden haben, müssen sie sich an die Mindestanforderungen rechtsstaatlicher Steuererhebung, die grundgesetzliche Ordnung und die Grundrechte bei der Ausgestaltung der Kirchensteuer halten. Die Kirchensteuer ist an den gleichen steuerrechtlichen Prinzipien zu messen wie die Einkommensteuer, also auch anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips.⁷¹⁷ Aber aus den Besonderheiten der Kirchensteuer muss sich ergeben, dass diese nicht so streng und konsequent an das Leistungsfähigkeitsprinzip gebunden ist. Sie kann vom Leistungsfähigkeitsprinzip in größerem Umfang abweichen als die staatliche Steuer. Jede Abweichung muss dabei durch das erstrebte Ziel gerechtfertigt sein. Die Anforderungen an die Einhaltung und Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips sind geringer als bei der staatlichen Steuer. Konkret bedeutet das, dass die Grenze des Gestaltungsspielraums für die Religionsgemeinschaften für jeden Einzelfall neu zu bestimmen ist.

2. Regelung im Rahmen der Kirchensteuerordnungen

Im nächsten Schritt ist zu untersuchen, ob eine Regelung, die Berufseinsteiger von der Kirchensteuerpflicht befreit, den Anforderungen des Grundgesetzes, insbesondere des Gleichheitssatzes und Leistungsfähigkeitsprinzips, genügt und in den Kirchensteuerordnungen umgesetzt werden kann. Eine Ausnahmeregelung knüpft direkt an die Kirchensteuerpflicht an und führt dazu, dass die Berufseinsteiger von vornherein nicht kirchensteuerpflichtig sind. Die Bemessung der Kirchensteuer würde vom staatlichen Steuertarif entkoppelt werden. Neben einer Änderung der Kirchensteuerordnungen wäre eine Anpassung der Landeskirchensteuergesetze notwendig, da diese die Kirchenmitgliedschaft als Voraussetzung der Kirchensteuerpflicht nennen. Eine Ausnahmeregelung müsste auch hier eingefügt werden.

a) Unterscheidung Fiskalnorm zu Lenkungsnorm

Steuerrechtliche Normen können unterschiedlich motiviert sein. Grundsätzlich gibt es drei verschiedene Gruppen: Fiskalzwecknormen, Sozialzwecknormen (Lenkungs- und Umverteilungsnormen) und Vereinfachungszwecknormen.⁷¹⁸ An jede Gruppe sind unterschiedliche gleichheitsrechtliche Rechtfertigungsanforderungen zu stel-

⁷¹⁶ De Wall, in: Muckel, FS Rüfner, S. 945 (953).

⁷¹⁷ Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 353.

⁷¹⁸ Birnbaum, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 21; Hey, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.19 ff.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, S. 74 ff.; Vogel, StuW 1977, S. 97 (106 f.).

len.⁷¹⁹ Damit kommt es auf die Bestimmung der Motivation bzw. Wirkung an, um den geeigneten Prüfungsmaßstab festzulegen. Die Zuordnung der Norm zu einer der drei Gruppen hat durch Auslegung zu erfolgen.⁷²⁰

Fiskalzwecknormen dienen der Einnahmeerzielung, Sozialzwecknormen der Umsetzung bestimmter Gestaltungsziele und Vereinfachungszwecknorm der Erleichterung der Steuerrechtsanwendung.⁷²¹

Fiskalzwecknormen haben den Zweck, die steuerliche Belastungswirkung nach einem bestimmten Gerechtigkeitsmaßstab auf die Steuerpflichtigen zu verteilen.⁷²² Die Fiskalzwecknormen werden anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips beurteilt.⁷²³ Sozialzwecknormen dagegen können verschiedenste außerfiskalische Gestaltungsziele verfolgen, unter anderem sozialpolitische, wirtschaftspolitische, kulturpolitische, gesundheitspolitische oder berufspolitische Ziele.⁷²⁴ Der Unterschied zu einer Fiskalzwecknorm ist, dass gerade der fiskalische Zweck mit der gerechten Verteilung der Belastungswirkung im Hintergrund steht.⁷²⁵ Die Steuer wird für rechtspolitische Zwecke instrumentalisiert.⁷²⁶ Sozialzwecknormen können als Steuerentlastungen durch Steuervergünstigungen oder Steuerbefreiungen oder als Steuerbelastungen ausgestaltet werden.⁷²⁷ Zum Zwecke der Erreichung der Gestaltungsziele können unerwünschte Vorgänge oder Zustände durch Steuerbelastungen unattraktiv oder erwünschte Vorgänge und Zustände durch Steuerbegünstigungen attraktiv gemacht werden.⁷²⁸ Steuervergünstigungen können innerhalb bereits bestehender Steuergesetze gewährt werden.⁷²⁹ Eine Art der Sozialzwecknorm ist die Lenkungs-

⁷¹⁹ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 21; *Hey*, in: *Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht*, Rn. 3.25, 3.43, 3.128 ff., 3.131 ff.; *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung I*, S. 77 ff., 83 ff.

⁷²⁰ *Jachmann*, *Steuern*, S. 83.

⁷²¹ *Birk/Desens/Tappe*, *Steuerrecht*, Rn. 192, 201; *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 21; *Hey*, in: *Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht*, Rn. 3.20 ff.; *Vogel*, *StuW* 1977, S. 97 (106 f.).

⁷²² *Birk/Desens/Tappe*, *Steuerrecht*, Rn. 201; *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 20.

⁷²³ BVerfG v. 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1 BvR 1335/78, 1 BvR 1104/79, 1 BvR 363/80, BVerfGE 61, S. 319 (343 f.); BVerfG v. 05.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, S. 350 (367); *Birk/Desens/Tappe*, *Steuerrecht*, Rn. 201; *Lang*, in: *Drenseck/Seer, FS Heinrich Wilhelm Kruse*, S. 313 (320).

⁷²⁴ BVerfG v. 11.02.1992 – 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, S. 238 (244); BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1 (31); *Hey*, in: *Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht*, Rn. 3.21; *Kingreen*, in: *Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG*, Art. 3, Rn. 730; *Wernsmann*, *Verhaltenslenkung*, S. 95.

⁷²⁵ *Birk/Desens/Tappe*, *Steuerrecht*, Rn. 202; *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 20; *Hey*, in: *Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht*, Rn. 3.21; *Peter*, *Steuererlass*, S. 93.

⁷²⁶ *Walz*, *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, S. 91.

⁷²⁷ *Hey*, in: *Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht*, Rn. 3.21; *Jachmann*, *Steuern*, S. 80; *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung I*, S. 78; Ein Beispiel für eine Steuerentlastung ist die Steuerermäßigung der Kraftfahrzeugsteuer für Kraftfahrzeuge mit geringerem Schadstoffausstoß gem. § 10 b Kraftfahrzeugsteuergesetz (KraftStG); ein Beispiel für eine Steuerbelastungen ist die Tabak-, oder Alkoholsteuer gem. Tabaksteuergesetz (TabStG) und Alkoholsteuergesetz (AlkStG).

⁷²⁸ BVerfG v. 05.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, S. 350 (367); *Hammer*, *Rechtsfragen der Kirchensteuer*, S. 357.

⁷²⁹ *Wernsmann*, *Verhaltenslenkung*, S. 93.

norm, die durch die Steuerentlastung oder Steuerbelastung ein bestimmtes Verhalten des Steuerpflichtigen hervorrufen will.⁷³⁰ Dabei nimmt die Lenkungsnorm „in Kauf, dass das Lenkungsziel nicht verlässlich erreicht wird“⁷³¹; sie ist vielmehr „ein Instrument zur Annäherung an ein Ziel“⁷³². Für sie gilt eine Begründungspflicht.⁷³³

Diese Grundsätze sind auf das Kirchensteuerrecht übertragbar. Religionsgemeinschaften können ihre eigene Sozialpolitik gegenüber ihren Mitgliedern betreiben, die den Grundsätzen ihres Glaubens entspricht.⁷³⁴ Dies bedeutet, dass sie die Finanzierungslasten nach eigenen sozialen Wertungsaspekten verteilen können. Eine eigene Umverteilungspolitik, wie der Staat sie verfolgt, ist damit nicht gemeint. Die Religionsfreiheit aus Art. 4 GG und das Selbstbestimmungsrecht aus Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 III GG garantiert eine solche kirchliche Sozialpolitik.⁷³⁵ Die Religionsgemeinschaften können ihre Sozialpolitik auch mithilfe des Kirchensteuerrechts, auch innerhalb des Zuschlagssystems, realisieren.⁷³⁶ Ein Beispiel dafür ist die Einführung des § 51 a II, II a EStG für die Kirchensteuer⁷³⁷ sowie die Kappung der Progression.⁷³⁸ Bei § 51 a II, II a EStG wird die Akzessorität der Kirchensteuer von der Einkommensteuer durchbrochen und modifiziert.⁷³⁹ Gem. § 51 a II, II a EStG wird die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Kirchensteuer bei allen Kirchensteuerpflichtigen mit Kindern um die Freibeträge nach § 32 VI EStG vermindert, unabhängig davon, ob die Kirchensteuerpflichtigen den Freibetrag tatsächlich geltend machen können.⁷⁴⁰ Von dieser verminderten Einkommensteuer wird dann fiktiv die Einkommensteuer und die hierauf anfallende Kirchensteuer berechnet.⁷⁴¹

⁷³⁰ Hey, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.21; Wernsmann, Verhaltenslenkung, S. 63.

⁷³¹ BVerfG v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, S. 106 (121); BVerfG v. 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, S. 274 (292 f.).

⁷³² BVerfG v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, S. 106 (121); BVerfG v. 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, S. 274 (292 f.).

⁷³³ BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121 (148); BVerfG v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, S. 210 (232, 238); Hey, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 21.

⁷³⁴ Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 353, 357 f.; Hünermund, Kirchensteuer und Kapitalertragsteuer, S. 43.

⁷³⁵ Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 358.

⁷³⁶ Marré, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1134).

⁷³⁷ Beispielsweise durch Verweis in: § 4 KiStG-NRW; Marré, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1129); Schließ, in: Isensee/Rees/Rüfner, FS Joseph Listl, S. 679 (685); Seiler, in: Kirchhof/Seer, EStG, § 51 a, Rn. 2.

⁷³⁸ Zur Kappung der Progression vgl. Abschnitt I. 3. b) bb) (3) (b) dieser Arbeit.

⁷³⁹ Petersen, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 101 (124 ff.); Petersen, Kirchensteuer, S. 12.

⁷⁴⁰ Marré, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1129); Petersen, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 101 (131); Petersen, Kirchensteuer, 12.1.1; Seiler, in: Kirchhof/Seer, EStG, § 51 a, Rn. 5; Weber, NVwZ 2002, S. 1443 (1451).

⁷⁴¹ Petersen, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 101 (131); Petersen, Kirchensteuer, 12.1.1; Rausch, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 179 (183); Subrbier-Hahn, Kirchensteuerrecht, S. 116.

Sinn und Zweck dieser Regelung ist es, kindbedingte Lasten auch bei der Kirchensteuer zu berücksichtigen und Familien zu entlasten und zu fördern.⁷⁴² Diese Regelung wurde auf Wunsch der Kirchen eingeführt, um der hohen Bedeutung der Familie für die Kirchen gerecht zu werden.⁷⁴³

Wendet man die oben beschriebenen Prinzipien auf die Kirchensteuer an, ergibt sich folgendes Bild: Grundsätzlich dient die Kirchensteuer der Erzielung von Einnahmen, mit denen die kirchlichen Aufgaben finanziert werden, sodass die Kirchensteuerpflicht als Fiskalzwecknorm zu identifizieren ist. Die Befreiungsnorm stellt dagegen eine Lenkungsnorm dar, da der Zweck der Norm das Ziel verfolgt, ein bestimmtes Verhalten, nämlich das Verbleiben in der Kirche, hervorzurufen. Die Ergebnisse der Kirchenmitgliederbefragungen und die Austrittszahlen zeigen, dass primär Berufseinsteiger aus der Kirche austreten, da sie auf dem Steuerbescheid den Kirchensteuerbeitrag das erste Mal sehen.⁷⁴⁴ Trifft die Berufseinsteiger keine oder eine niedrigere Kirchensteuerpflicht kann der Austritt vermieden und den Kirchen Zeit gegeben werden, um die Bindung zu ihrem Mitglied zu verstärken. Zeitlich nach dem Berufseinstieg findet typischerweise die Familiengründung und eine neue Phase der Kirchenbindung statt. Dies kann zu einer neuen Rückbindung an kirchlicher Tätigkeit führen, da Taufe, Kindergartenplätze und andere kirchliche Aktivitäten relevanter werden. Damit erhöht sich ggf. auch die Bereitschaft, Kirchenmitglied zu bleiben und Kirchensteuer zu zahlen.

b) Prüfungsmaßstab von Lenkungsnormen

Lenkungsnormen bezwecken die Verhaltensbeeinflussung mithilfe des Steuerrechts. Sie können nicht generell vom Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ausgenommen werden.⁷⁴⁵ Sonst könnte der Gesetzgeber die verfassungsrechtlichen Grundprinzipien durch Einführung von Gestaltungsnormen umgehen.⁷⁴⁶

Wenn Sonderregelungen des Steuerrechts eine Gruppe von Steuerpflichtigen durch Steuerentlastungen belohnen, ergeben sich Ungleichbehandlungen.⁷⁴⁷ Diese Durchbrechung des allgemeinen Gleichheitssatzes aus Art. 3 I GG und des Leistungsfähigkeitsprinzips ist nicht grundsätzlich unzulässig, bedarf dann aber der Rechtfertigung.⁷⁴⁸ Es ist daher notwendig, Gestaltungszweck und Besteuerungs-

⁷⁴² *Dummler*, ZevKR 1976, S. 34 (37 f.); *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1128 ff.); *Schließ*, in: Isensee/Rees/Rüfner, FS Joseph Listl, S. 679 (684 ff., 691); *Seiler*, in: Kirchhof/Seer, EStG, § 51 a, Rn. 5; *Weber*, NVwZ 2002, S. 1443 (1451).

⁷⁴³ *Dummler*, ZevKR 1976, S. 34 (37 ff., 42 ff.); *Petersen*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 101 (125 ff.); *Schließ*, in: Isensee/Rees/Rüfner, FS Joseph Listl, S. 679 (683 f., 691).

⁷⁴⁴ Zu den Motiven und Zahlen des Kirchenaustritts vgl. Abschnitt B. II. dieser Arbeit.

⁷⁴⁵ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 21 f., 131; *Wernsman*, Verhaltenslenkung, S. 262.

⁷⁴⁶ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 21 f.

⁷⁴⁷ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 131.

⁷⁴⁸ *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 194 ff.; *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 131; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 353; *Jachmann*, Steuern, S. 55; *Lang*, in: Dreneck/Seer, FS Heinrich Wilhelm Kruse, S. 313 (321 ff.).

gleichheit gegeneinander abzuwägen und auszugleichen.⁷⁴⁹ Das *BVerfG* hat die Anforderungen an die Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen in einer Reihe von Entscheidungen geprägt.

aa) Willkürverbot

Das *BVerfG* hat anfangs Art. 3 I GG als Willkürverbot verstanden.⁷⁵⁰ Danach war der Gleichheitssatz verletzt, wenn eine Bestimmung willkürlich war. Willkür lag vor, „wenn ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie sachlich einleuchtender Grund nicht aufzufinden ist“⁷⁵¹. Wesentlich Gleiches durfte nicht willkürlich ungleich und wesentlich Ungleiches durfte nicht willkürlich gleich behandelt werden.⁷⁵² Dabei kommt dem Gesetzgeber ein weiter Gestaltungsspielraum zu, sodass das *BVerfG* nur die „Überschreitung äußerster Grenzen beanstanden“ kann.⁷⁵³ Der Maßstab für die Bestimmung von Willkür ergibt sich aus den grundgesetzlichen Wertentscheidungen und den Ordnungsprinzipien.⁷⁵⁴ Vereinfacht gesagt war eine Ungleichbehandlung gerechtfertigt, wenn ein sachlicher Grund vorlag.⁷⁵⁵ Der Gesetzgeber war gerade nicht verpflichtet, die „zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste“ Regelung einzuführen.⁷⁵⁶

bb) „Neue Formel“-Rechtsprechung

1980 hat das *BVerfG* dann mit der sog. „neuen Formel“ verlangt, dass die Unterschiede zwischen den Vergleichsgruppen nach Art und Gewicht die Ungleichbehandlung rechtfertigen müssen.⁷⁵⁷ In seiner Entscheidung hat das *BVerfG* eine Ungleichbehandlung bejaht, wenn „eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen

⁷⁴⁹ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 21 f.; *Jachmann*, Steuern, S. 83.

⁷⁵⁰ *BVerfG* v. 23.10.1951 – 2 BvG 1/51, *BVerfGE* 1, S. 14 (52); *Heun*, in: Dreier, GG, Art. 3, Rn. 20; *Kingreen*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 3, Rn. 320; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 217.

⁷⁵¹ *BVerfG* v. 23.10.1951 – 2 BvG 1/51, *BVerfGE* 1, S. 14 (52); *Züllighoven*, Lastengleichheit, S. 31.

⁷⁵² *BVerfG* v. 16.03.1955 – 2 BvK 1/54, *BVerfGE* 4, S. 144 (155); *BVerfG* v. 26.04.1988 – 1 BvL 84/86, *BVerfGE* 78, S. 104 (121); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 137; *Kingreen*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 3, Rn. 320.

⁷⁵³ *BVerfG* v. 16.06.1959 – 2 BvL 10/59, *BVerfGE* 9, S. 334 (337); *BVerfG* v. 17.01.1979 – 1 BvL 25/77, *BVerfGE* 50, S. 142 (162); *BVerfG* v. 03.12.1985 – 1 BvL 15/84, *BVerfGE* 71, S. 206 (221 f.); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 137.

⁷⁵⁴ *BVerfG* v. 14.04.1959 – 1 BvL 23/57, 1 BvL 34/57, *BVerfGE* 9, S. 237 (248); *BVerfG* v. 24.03.1976 – 2 BvR 804/75, *BVerfGE* 42, S. 64 (72 f.); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 138.

⁷⁵⁵ *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 217.

⁷⁵⁶ *BVerfG* v. 17.12.1953 – 1 BvR 323/51, *BVerfGE* 3, S. 162 (182); *BVerfG* v. 16.03.1955 – 2 BvK 1/54, *BVerfGE* 4, S. 144 (155); *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 217.

⁷⁵⁷ *BVerfG* v. 07.10.1980 – 1 BvL 50/79, 1 BvL 89/79, 1 BvR 240/79, *BVerfGE* 55, S. 72 (88); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 138; *Kingreen*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 3, Rn. 326; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 217; *Züllighoven*, Lastengleichheit, S. 31.

keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen können⁷⁵⁸. Es werden also weitergehende und strengere Anforderungen an den rechtfertigenden Grund gestellt.⁷⁵⁹ Eine verfassungsrechtliche Abwägung nach Verhältnismäßigkeitsmaßstäben ist notwendig.⁷⁶⁰

Zwischen 1980 und 1993 hat das *BVerfG* sowohl das Willkürverbot als auch die „neue Formel“ angewandt.⁷⁶¹ Unklar war damit, wann welche Kriterien galten.⁷⁶² 1993 entschied das *BVerfG*, dass „der unterschiedlichen Weite des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums“ mit einer „abgestuften Dichte bei der verfassungsrechtlichen Prüfung“ Rechnung getragen wird.⁷⁶³ Es gilt ein „stufenloser, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab“⁷⁶⁴. Folge ist, dass diese je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungskriterien variieren.⁷⁶⁵ Die Prüfungsmaßstäbe reichen „vom bloßen Willkürverbot bis hin zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse“⁷⁶⁶. Eine strenge Bindung des Gesetzgebers an die Verhältnismäßigkeitserfordernisse liegt insbesondere dann vor, wenn eine Ungleichbehandlung von Personengruppen erfolgt.⁷⁶⁷

cc) Strenge Bindung des Gesetzgebers

Lenkungspolitisch motivierte Steuertatbestände haben das Ziel, das Verhalten der Steuerpflichtigen zu beeinflussen. Im Regelfall zeichnen sie sich dadurch aus, dass der Steuerpflichtige zwischen verschiedenen möglichen Alternativen wählen und unter Berücksichtigung der steuerlichen Begünstigung sein Verhalten anpassen kann.⁷⁶⁸ Der Einzelne hat die Wahl, Teil der begünstigten oder nicht begünstigten Gruppe zu sein, abhängig davon, ob er sich für das jeweils privilegierte oder

⁷⁵⁸ *BVerfG* v. 07.10.1980 – 1 BvL 50/79, 1 BvL 89/79, 1 BvR 240/79, *BVerfGE* 55, S. 72 (88 f.).

⁷⁵⁹ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 139; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 217.

⁷⁶⁰ *BVerfG* v. 26.01.1993 – 1 BvL 38/92, 1 BvL 40/92, 1 BvL 43/92, *BVerfGE* 88, S. 87 (96); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 139; *Heun*, in: Dreier, GG, Art. 3, Rn. 22; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 217.

⁷⁶¹ Beispiel: „jeder sachliche Grund“: *BVerfG* v. 10.02.1987 – 1 BvL 18/81, 1 BvL 20/82, *BVerfGE* 74, S. 182 (200); Anwendung neue Formel: *BVerfG* v. 08.10.1991 – 1 BvL 50/86, *BVerfGE* 84, S. 348 (359).

⁷⁶² *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 218.

⁷⁶³ *BVerfG* v. 08.06.1993 – 1 BvL 20/85, *BVerfGE* 89, S. 15 (23); *BVerfG* v. 14.12.1994 – 1 BvR 720/90, *BVerfGE* 91, S. 346 (362 f.); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 139.

⁷⁶⁴ *BVerfG* v. 23.06.2015 – 1 BvL 13/11, 1 BvL 14/11, *BVerfGE* 139, S. 285 (309); *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 3, Rn. 20; *Kingreen*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 3, Rn. 332.

⁷⁶⁵ *Desens*, *StuW* 2016, S. 240 (242).

⁷⁶⁶ *BVerfG* v. 26.01.1993 – 1 BvL 38/92, 1 BvL 40/92, 1 BvL 43/92, *BVerfGE* 88, S. 87 (96); *BVerfG* v. 08.06.2004 – 2 BvL 5/00, *BVerfGE* 110, S. 412 (431); *BVerfG* v. 10.07.2012 – 1 BvL 2/10, 1 BvL 3/10, 1 BvL 4/10, 1 BvL 3/11, *BVerfGE* 132, S. 71 (81); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 139; *Kingreen*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 3, Rn. 328, 331.

⁷⁶⁷ *BVerfG* v. 14.12.1994 – 1 BvR 720/90, *BVerfGE* 91, S. 346 (363); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 139; *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 3, Rn. 24.

⁷⁶⁸ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 141; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 219.

nicht privilegierte Verhalten entscheidet oder dagegen.⁷⁶⁹ Liegen solche verhaltensbezogenen Unterscheidungen vor, „hängt das Maß der Bindung davon ab, inwieweit die Betroffenen in der Lage sind, durch ihr Verhalten die Verwirklichung der Merkmale zu beeinflussen, nach denen unterschieden wird“⁷⁷⁰. Verhaltensbezogene Differenzierungen sind grundsätzlich nur dann am Verhältnismäßigkeitsmaßstab zu messen, „wenn sie in die Nähe personenbezogener Kriterien“ nach Art. 3 III GG kommen oder die grundrechtliche Freiheitsausübung beeinträchtigt ist.⁷⁷¹ Ist jedoch die nachteilige Rechtsfolge an ein Merkmal geknüpft, das der Steuerpflichtige nicht beeinflussen kann, so ist der Gesetzgeber, unabhängig von den in Art. 3 III GG ausdrücklich genannten Differenzierungskriterien, an das Verhältnismäßigkeitsprinzip gebunden.⁷⁷² Damit kommt es auf das Kriterium der Beeinflussbarkeit an.

Im Fall der Kirchensteuerbefreiung oder -ermäßigung von Berufseinsteigern können die Steuerpflichtigen die Steuerpflicht zwar beeinflussen, indem sie aus der Kirche austreten. Dieses Verhalten kann aber nicht als wirkliche Alternative und damit als Wahlmöglichkeit qualifiziert werden. Da die Kirchensteuer eine Mitgliedssteuer ist, muss sie im Verhältnis zu anderen Kirchenmitgliedern gewertet werden.

Vielmehr kommt es darauf an, ob das Kirchenmitglied und der Kirchensteuerpflichtige die Steuervergünstigung durch sein eigenes Verhalten wahrnehmen und steuern kann.⁷⁷³ Dies ist beim Berufseinstieg gerade nicht der Fall. Der Berufseinstieg erfolgt nur einmal im Leben, und zwar mit dem Beginn des ersten Beschäftigungsverhältnisses mit Einkommensteuerpflicht. Die Entscheidung, nie einen Beruf auszuüben, stellt keine Alternative dar, da jeder für seinen Unterhalt sorgen muss. Hat ein Kirchenmitglied bereits Jahre gearbeitet, hat er überhaupt keine Möglichkeit, sich als Berufseinsteiger zu qualifizieren. Somit liegt nur eine nicht zumutbare Verhaltensänderungen vor. Der Steuerpflichtige hat gerade keine Wahl, zum begünstigten Personenkreis zu gehören. Bei der Begünstigung von Berufseinsteigern wird im Verhältnis zu länger arbeitenden Mitgliedern ein bestimmter Personenkreis privilegiert. Der benachteiligte Personenkreis hat keinerlei Einfluss und ist demnach schutzwürdiger.⁷⁷⁴ Im Ergebnis liegt für die Kirchensteuerentlastung

⁷⁶⁹ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 141; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 219; *Peter*, Steuererlass, S. 81.

⁷⁷⁰ BVerfG v. 22.02.1994 – 1 BvL 21/85, 1 BvL 4/92, BVerfGE 90, S. 46 (56).

⁷⁷¹ BVerfG v. 26.01.1993 – 1 BvL 38/92, 1 BvL 40/92, 1 BvL 43/92, BVerfGE 88, S. 87 (96); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 141; *Kingreen*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 3, Rn. 336, 346; *Peter*, Steuererlass, S. 81; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 219.

⁷⁷² BVerfG v. 26.01.1993 – 1 BvL 38/92, 1 BvL 40/92, 1 BvL 43/92, BVerfGE 88, S. 87 (96); BVerfG v. 21.06.2011 – 1 BvR 2035/07, BVerfGE 129, S. 49 (69); BVerfG v. 19.12.2012 – 1 BvL 18/11, BVerfGE 133, S. 1 (22); *Britz*, NJW 2014, S. 346 (350); *Kingreen*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 3, Rn. 336, 342; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 235; *Züllighoven*, Lastengleichheit, S. 33 f.

⁷⁷³ BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 14/09, BVerfGE 127, S. 263 (280 f.).

⁷⁷⁴ *Züllighoven*, Lastengleichheit, S. 34.

eine strenge Bindung des Gesetzgebers an den Grundsatz des Verhältnismäßigkeitsprinzips vor. Nur dann können die widerstreitenden Rechtsgüter effektiv geschont und ausgeglichen werden.

c) Gleichheitsrechtliche Prüfung

Rechtfertigungsbedürftig sind Ungleichbehandlungen von wesentlich Gleichem. Es muss daher eine tatsächliche Ungleichbehandlung vorliegen. Dies ist der Fall, wenn wesentlich gleiche Personen, Gruppen oder Sachverhalte verschieden behandelt werden.⁷⁷⁵ Für die Beurteilung der Vergleichbarkeit ist zunächst ein gemeinsamer Bezugspunkt zu ermitteln.⁷⁷⁶ Die Sachverhalte oder Personengruppen sind unter einem gemeinsamen Oberbegriff zu fassen.⁷⁷⁷ Danach muss das eventuell vorliegende Differenzierungskriterium festgestellt werden. Dieses stellt das Unterscheidungsmerkmal der unter dem gemeinsamen Oberbegriff subsumierten Personen, Gruppen oder Sachverhalte dar.⁷⁷⁸

Der gemeinsame Bezugspunkt ist die Kirchensteuerpflicht und das Differenzierungsmerkmal ist der Berufseinstieg. Die Steuerbefreiung gilt nur für Berufseinsteiger. Diese werden im Vergleich zu länger arbeitenden kirchensteuerpflichtigen Personen privilegiert. Die Privilegierung ist unabhängig von der Leistungsfähigkeit der Person. Grundsätzlich werden gleich leistungsfähige Personen unterschiedlich behandelt: Die Berufseinsteiger müssen keine Kirchensteuer bezahlen, während die länger arbeitenden Kirchenmitglieder Kirchensteuer zahlen müssen. Folge ist, dass nicht so leistungsfähige Kirchenmitglieder die Steuerverluste kompensieren müssen und eine Mehrbelastung zur Folge haben.

d) Verhältnismäßigkeit

Die Steuervergünstigung für Berufseinsteiger muss durch ihren Lenkungszweck gerechtfertigt sein. Nur dann liegt kein Verstoß gegen Art. 3 I GG vor und nur dann kann der Staat bei der Kirchensteuererhebung weiterhin mitwirken. Die Steuervergünstigung ist gerechtfertigt, wenn die Ungleichbehandlung zum Erreichen des Lenkungszwecks ins Verhältnis gesetzt wird und diese geeignet, erforderlich und angemessen ist.⁷⁷⁹

Auf jeder Stufe der Prüfung sind drei Besonderheiten zu beachten: Erstens handelt es sich bei der Steuerbefreiung um eine Privilegierung. Die Anforderungen an die Verhältnismäßigkeit steigen, je eingriffintensiver der Eingriff ist, insbesondere bei

⁷⁷⁵ Heun, in: Dreier, GG, Art. 3, Rn. 24.

⁷⁷⁶ Heun, in: Dreier, GG, Art. 3, Rn. 24; Wernsmann, Verhaltenslenkung, S. 215.

⁷⁷⁷ Heun, in: Dreier, GG, Art. 3, Rn. 24; Wernsmann, Verhaltenslenkung, S. 215.

⁷⁷⁸ Heun, in: Dreier, GG, Art. 3, Rn. 24.

⁷⁷⁹ Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 353; Heun, in: Dreier, GG, Art. 3, Rn. 78; Wernsmann, Verhaltenslenkung, S. 237; Züllighoven, Lastengleichheit, S. 40.

Benachteiligungen.⁷⁸⁰ Umgekehrt sinken sie bei gewährender Staatsstätigkeit.⁷⁸¹ Zweitens handelt es sich um eine kirchensteuerrechtliche Regelung. Wie oben beschrieben führt dies zu einer geringeren Schutzbedürftigkeit der Kirchenmitglieder und zu niedrigeren Anforderungen an die Rechtfertigung. Und drittens steht das kirchliche Selbstbestimmungsrecht aus Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 III WRV im Spannungsverhältnis mit den Anforderungen der rechtsstaatlichen Ordnung.⁷⁸²

Unter Würdigung der Umstände ist die Steuervergünstigung für Berufseinsteiger als verhältnismäßig anzusehen.

aa) Legitimer Lenkungszweck

Ein legitimer Lenkungszweck liegt vor, wenn das Ziel, das hinter der Differenzierung steht, an sich legitim ist. Der Gesetzgeber hat bei der Wahl des Lenkungszwecks einen erheblichen Entscheidungsspielraum. Der Zweck ist durch objektive Auslegung zu ermitteln.⁷⁸³

Grundsätzlich gilt für die Anforderung an die Legitimität des Zwecks das Gemeinwohlprinzip. Das *BVerfG* fordert, dass eine Steuervergünstigung „gemeinwohlbezogen“ gerechtfertigt werden kann.⁷⁸⁴ Das Steuerrecht verteilt die Gemeinlasten und vermittelt damit die gleiche Gemeinwohlverantwortung.⁷⁸⁵ Wird davon eine Ausnahme gemacht, muss diese gerade durch einen kollidierenden besonderen Gemeinwohlbelang gerechtfertigt werden.⁷⁸⁶ Die Lastengleichheit kann nicht zu beliebigen Zwecken durchbrochen werden. Die Steuergerechtigkeit ist ein Gemeinwohlbelang von hohem Rang.⁷⁸⁷

⁷⁸⁰ BVerfG v. 26.01.1993 – 1 BvL 38/92, 1 BvL 40/92, 1 BvL 43/92, BVerfGE 88, S. 87 (96 f.); *Heun*, in: Dreier, GG, Art. 3, Rn. 38.

⁷⁸¹ BVerfG v. 05.04.1960 – 1 BvL 31/57, BVerfGE 11, S. 50 (60); BVerfG v. 07.02.2012 – 1 BvL 14/07, BVerfGE 130, S. 240 (254); *Heun*, in: Dreier, GG, Art. 3, Rn. 38; *Kingreen*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 3, Rn. 366; *Peter*, Steuererlass, S. 81.

⁷⁸² BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (401); BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1498).

⁷⁸³ BVerfG v. 15.01.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, S. 126 (152); BVerfG v. 05.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, S. 350 (367 f.).

⁷⁸⁴ BVerfG v. 17.07.1974 – 1 BvR 51/69, 1 BvR 160/69, 1 BvR 285/69, 1 BvL 16/72, 1 BvL 18/72, 1 BvL 26/72, BVerfGE 38, S. 61 (71); BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121 (147 f.); BVerfG v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, S. 210 (231 f.); *Hey*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.133.

⁷⁸⁵ *Hey*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.133; *Jachmann*, Steuern, S. 51 ff.; *Züllighoven*, Lastengleichheit, S. 123 f.

⁷⁸⁶ *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 255 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I, S. 306; *Züllighoven*, Lastengleichheit, S. 123 f.

⁷⁸⁷ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I, S. 306.

Das *BVerfG* lässt jeden nicht „missbilligten“ Gemeinwohlzweck ausreichen,⁷⁸⁸ während andere einen Gemeinwohlzweck fordern, den der Gesetzgeber in vertretbarer Weise als vorrangig bewertet hat.⁷⁸⁹ Der Streit zwischen den positiv bewerteten Gemeinwohlbelangen und allen nicht „missbilligten“ Gemeinwohlbelangen spielt hier keine Rolle.

Da es um eine Steuerbefreiung im Rahmen der Kirchensteuer geht, müssen die Anforderungen an die Gemeinwohlqualität grundsätzlich bei der Kirchensteuer geringer sein als bei einer staatlichen Steuer. Die Kirchensteuer ist als Mitgliedssteuer ausgestaltet, sodass die Verteilung der Kirchenfinanzierungslasten nur innerhalb der Kirchenmitglieder erfolgt. Damit muss es auf das Gemeininteresse der Kirchenmitglieder ankommen und nicht auf das staatliche Gemeinwohl.

Darüber hinaus haben die Religionsgemeinschaften einen Gestaltungsfreiraum für ihre eigene Politik, insbesondere auch mithilfe der Kirchensteuer.⁷⁹⁰ Dieses wird durch das Selbstbestimmungsrecht der Kirchen gem. Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 III WRV garantiert.⁷⁹¹ Die Selbstständigkeit und Unabhängigkeit der Kirche vom Staat und Art. 4 GG wollen gerade sicherstellen, dass Religionsgemeinschaften gegenüber ihren Mitgliedern ihre eigenen Gerechtigkeitsvorstellungen umsetzen können.⁷⁹² Ihnen steht damit ein großer Gestaltungsspielraum zu.

Schließlich ist der Staat zur religiösen Neutralität verpflichtet. Bewerten die Religionsgemeinschaften einen Zweck als förderungswürdig, muss diese Entscheidung grundsätzlich auch vom Staat und den Gerichten akzeptiert werden. Einschränkungen sollten nur dann erfolgen, wenn der Zweck mit den Grundprinzipien der Verfassung unvereinbar und die staatliche Mitwirkung unvertretbar ist.⁷⁹³

Das Gemeininteresse der Kirchenmitglieder ist ein unbestimmter Rechtsbegriff, der ausgelegt werden muss. Eine Maßnahme dient dem Gemeininteresse der Mitglieder, wenn sie der gesamten Kirche nutzt, sodass das Gemeininteresse hier erfüllt ist. Die Kirchensteuerbefreiung oder -entlastung von Berufseinsteigern hat das Ziel, sie an die Kirche zu binden und die Austrittszahlen zu verringern. Die Stärkung der Bindung der Kirchenmitglieder an die Kirche wurde durch das *BVerwG* im Rahmen seines Urteils zur Kappung der Progression der Kirchensteuer als ein legitimes Ziel anerkannt.⁷⁹⁴ Nichts anderes kann für eine Ausnahmeregelung gelten. Die Kirche will durch die Stärkung der Bindung gezielt den kirchlichen Nachwuchs fördern, ihre Werte weitergeben und die Zukunft der Religionsgemeinschaft sichern. Da die Mitgliederentwicklung direkten Einfluss auf das Kirchensteueraufkommen als wichtigste Ein-

⁷⁸⁸ BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121 (148); BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, S. 136 (188 f.).

⁷⁸⁹ Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 255 ff.; Züllighoven, Lastengleichheit, S. 123 f.

⁷⁹⁰ Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 358.

⁷⁹¹ Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 358.

⁷⁹² Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 359; Heckel, in: Schlaich, Gesammelte Schriften IV, S. 705 ff.

⁷⁹³ Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 359.

⁷⁹⁴ BVerwG v. 21.05.2003 – 9 C 12/02, NJW 2003, S. 3001 (3003).

nahmequelle der Religionsgemeinschaften hat, kommt der Mitgliederbindung und -orientierung eine sehr große Bedeutung zu.⁷⁹⁵ Die Kirchensteuereinnahmen ermöglichen erst die kirchliche Aufgabenerfüllung in vielen Bereichen, sodass die Kirchensteuereinnahmen die Religionsausübung häufig erst bewirken.⁷⁹⁶ Darüber hinaus hat der Anteil der Kirchenmitglieder an der Bevölkerung direkten Einfluss auf die gesellschaftliche Bedeutung der Kirche. Je weniger Staatsbürger Kirchenmitglieder sind, umso schwächer wird die Bedeutung und der Einfluss der Kirche sein.⁷⁹⁷ Dies führt dazu, dass einige gesellschaftliche Privilegien der Kirchen politisch nicht mehr lange haltbar sind.⁷⁹⁸ Nur durch die Mitgliederbindung und Erhaltung der Kirchensteuerzahler kann die Kirche weiterhin ihre in die breite Gesellschaft hineinwirkenden Aufgaben wie beispielsweise die Alten- und Krankenpflege erfüllen.⁷⁹⁹ Die Sicherung der Grundversorgung in der Zukunft sichert die kirchliche Aufgaben- und Zweckerfüllung ab. Die Bindung der Kirchenmitglieder an die Kirche und die damit verbundenen Zukunftssicherung der eigenen Religionsgemeinschaft ist im Interesse jedes Kirchenmitglieds.

bb) Geeignetheit

Als nächstes muss die steuerrechtliche Regelung in ihrer konkreten Ausgestaltung geeignet sein für die Erreichung des Lenkungszwecks.⁸⁰⁰ Das bedeutet, dass die Effektivität der Regelung zu untersuchen ist.⁸⁰¹ Entscheidend ist, ob die konkrete Ausgestaltung der differenzierenden Regelung, also das „Wie“ der Steuerentlastung, legitim ist.⁸⁰² Die Bevorzugung der begünstigten Gruppe muss im konkreten Zusammenhang mit dem Zweck der Differenzierung stehen.⁸⁰³ Beides muss aufeinander abgestimmt sein.⁸⁰⁴ Ist dies nicht der Fall, kann der außerfiskalische Zweck nicht als

⁷⁹⁵ *Kastrup/Ritter*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 207 (214).

⁷⁹⁶ *Tillmanns*, in: Muckel, FS Riefner, S. 919 (927).

⁷⁹⁷ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (24).

⁷⁹⁸ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (26).

⁷⁹⁹ *Kastrup/Ritter*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 207 (214).

⁸⁰⁰ Vgl. BVerfG v. 29.10.2002 – 1 BvL 16/95, 1 BvL 17/95, 1 BvL 16/97, BVerfGE 106, S. 166 (178 f.); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 146; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 245; *Züllighoven*, Lastengleichheit, S. 125.

⁸⁰¹ *Züllighoven*, Lastengleichheit, S. 128.

⁸⁰² *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 146; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 245 f.

⁸⁰³ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 146; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 245.

⁸⁰⁴ *Wernsmann*, NJW 2008, S. 2078 (2080).

Rechtfertigungsgrund gelten.⁸⁰⁵ Dieses Kriterium findet sich in der Rechtsprechung des *BVerfG* als „tatbestandliche Vorzeichnung“ bzw. „folgerichtige Umsetzung“ des Differenzierungsziels wieder.⁸⁰⁶

Zum einen muss der begünstigungswürdige Personenkreis sachgerecht im Hinblick auf den Vergünstigungszweck ausgewählt werden.⁸⁰⁷ Er darf gerade nicht beliebig sein.⁸⁰⁸ Zum anderen muss die Vergünstigung sachgerecht bemessen sein.⁸⁰⁹

Dem Gesetzgeber kommt bei der Geeignetheit grundsätzlich ein weiter Gestaltungs- und Prognosespielraum zu, da das Gericht „keine Tatsachenfeststellungen zu den zugrundeliegenden Annahmen oder den Wirkungen von Lenkungsmaßnahmen“ trifft.⁸¹⁰ Dies gilt auch für die jeweiligen Religionsgemeinschaften.

Zunächst kann gegen die Geeignetheit vorgebracht werden, dass die wirtschaftliche Folge gerade nicht der Austrittsgrund ist. Vielmehr treten junge Kirchenmitglieder aus der Kirche aus, weil die Kirche keine Relevanz für ihr Leben hat.⁸¹¹ Es erfolgt eine innere Entfremdung,⁸¹² die Kirchensteuerpflicht ist nur der äußere Anlass.⁸¹³ Eine Befreiung von Berufseinsteigern sei daher gar nicht erfolgsversprechend; die Kirche solle mehr Präsenz schaffen, qualitativ besser werden und sich auf die Gemeindefarbeit und Bindung der jungen Leute fokussieren. Die Argumentation, dass eine qualitativ bessere Arbeit erfolgsversprechender sei und eine Steuerbefreiung gar nicht erfolgen muss, ist aber gerade hier unbedeutend. Es geht darum, ob die konkrete Ausgestaltung der Steuerbefreiung, also gerade die Befreiung von Berufseinsteigern, geeignet ist.

Die Befreiung von Berufseinsteigern zielt auf die Bindung ihrer Mitglieder und die Zukunftssicherung der Kirche ab. Berufseinsteiger sollen an die Kirche gebunden und Kirchenaustritte verringert werden. Die Studien zum Kirchenaustritt besagen, dass gerade Berufseinsteiger aus der Kirche austreten, da sie das erste Mal den Kirchenbeitrag auf ihrem Steuerbescheid sehen. Liegt dieser bei null, ist es wahrscheinlich, dass weniger Berufseinsteiger aus der Kirche austreten. Die Kirchenver-

⁸⁰⁵ *BVerfG* v. 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, *BVerfGE* 105, S. 73 (113 f.); *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 246.

⁸⁰⁶ *BVerfG* v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, *BVerfGE* 93, S. 121 (148); *BVerfG* v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, *BVerfGE* 99, S. 280 (296 f.); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 146; *Jachmann*, Steuern, S. 83; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 245; *Wernsmann*, *NJW* 2008, S. 2078 (2079 f.).

⁸⁰⁷ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 147; *Heun*, in: Dreier, GG, Art. 3, Rn. 38; *Hey*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 19.77; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 246.

⁸⁰⁸ *Hey*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 19.77.

⁸⁰⁹ *Hey*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 19.77.

⁸¹⁰ *Hey*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 19.76.

⁸¹¹ *Bingener*, Jüngere sind gegenüber der Kirche oft gleichgültig, *Frankfurter Allgemeine Zeitung* v. 14.07.2021, S. 4.

⁸¹² *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 240. Zu den Motiven für den Kirchenaustritt vgl. Abschnitt B. II. dieser Arbeit.

⁸¹³ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 240.

bundenheit steigt mit dem Alter zwischen 22 und 29 Jahr stetig an, vorher ist sie am geringsten.⁸¹⁴ Damit korreliert auch die Haltung zum Kirchenaustritt,⁸¹⁵ sodass ein Kirchenaustritt mit steigendem Alter immer unwahrscheinlicher wird.

Darüber hinaus werden kirchliche Angebote in der Zeit des Berufseinstieges selten in Anspruch genommen.⁸¹⁶ Anders sieht dies für die Zeit nach dem Berufseinstieg aus. Zum einen zeigen die Motive für den Kirchenwiedereintritt, dass neben Glaubensfragen auch die Übernahme eines Patenamtes, die kirchliche Hochzeit, die Taufe der eigenen Kinder und die Bestattung zentrale Motive darstellen.⁸¹⁷ Zum anderen erfolgt in der Zeit nach dem Berufseinstieg meist die Familiengründung, die neue Kontaktmöglichkeiten und Nutzen für das Kirchenmitglied mit sich ziehen. Die Studien zeigen, dass die Mitgliedszahlen in familiär geprägten Lebensformen stabil sind.⁸¹⁸ Die Familie ermöglicht viele Kontaktmöglichkeiten mit den Kirchen und ihren Aufgaben.⁸¹⁹ In dieser Zeit werden kirchliche Angebote vermehrt in Anspruch genommen und der religiöse Austausch ist im Vergleich zu anderen Kirchenmitgliedern höher.⁸²⁰ Eine Rolle spielen dabei die Angebote für Kinder, wie beispielsweise Veranstaltungen des kirchlichen Kindergartens, Bibelwochen oder der Posaunenchor.⁸²¹ Es erfolgt eine Nutzensteigerung, sodass die Wahrscheinlichkeit höher ist, dass die Kirchenmitglieder anders zur Kirchensteuer stehen als zu Zeiten des Berufseinstiegs.

Ist nach dem Ablauf des Ausnahmezeitraums keine Familiengründung erfolgt, ist es dennoch unwahrscheinlicher, dass die Kirchenmitglieder aus der Kirche austreten, da ein Kirchenaustritt primär in den Lebensphasen erfolgt, in denen sich die ökonomische Situation für das Mitglied verändert und deshalb eine Neubewertung der Kosten-Nutzen-Rechnung der Kirchenmitgliedschaft erforderlich ist.⁸²² Hat sich die Lebenssituation nicht verändert, ist es unwahrscheinlicher, dass das Kirchenmitglied sich die Kosten-Nutzen-Frage stellt.

Jedoch liegt hier nur eine Prognose vor. Der Kirchenaustritt könnte sich gegebenenfalls auch nur zeitlich nach hinten verschieben.⁸²³ Läuft der Befreiungszeitraum ab, müssen die Kirchenmitglieder Kirchensteuer zahlen und sehen diesen Beitrag

⁸¹⁴ *Pickel*, in: Kirchenamt der EKD, V. EKD-Erhebung über Kirchenmitgliedschaft, S. 60 (61).

⁸¹⁵ *Pickel*, in: Kirchenamt der EKD, V. EKD-Erhebung über Kirchenmitgliedschaft, S. 60 (64).

⁸¹⁶ *EKD*, Kirche im Umbruch 2019, S. 10; *Petersen*, Kirchensteuer, 5.1.3.

⁸¹⁷ *Bonath*, Kirchlichkeit zwischen Ambivalenz und Eindeutigkeit, S. 239 ff., 331 ff.; *Jungbluth*, Kirchen(wieder)eintritt. Eine qualitative Studie der EKD, S. 80; *Thürsam*, Motive für den Wiedereintritt, S. 59 ff.

⁸¹⁸ *Hermelink/Weyel*, in: Bedford-Strohm/Jung, Vernetzte Vielfalt, S. 16 (31).

⁸¹⁹ *Schulz/Spieß/Hauschildt*, in: Bedford-Strohm/Jung, Vernetzte Vielfalt, S. 219 (231).

⁸²⁰ *Hermelink/Weyel*, in: Bedford-Strohm/Jung, Vernetzte Vielfalt, S. 16 (31).

⁸²¹ *Jungbluth*, Kirchen(wieder)eintritt. Eine qualitative Studie der EKD, S. 86.

⁸²² *Feige*, Kirchenaustritte, S. 217.

⁸²³ *Gutmann/Peters*, #Projektion2060, S. 195.

auf ihrem Steuerbescheid. Die wirtschaftlichen Folgen der Mitgliedschaft treten ein. Der Steuerpflichtige kann dann immer noch aus der Kirche austreten. Das Lenkungsziel wäre dann gerade nicht erreicht.

Problematisch ist daher, dass die Steuervergünstigung der Berufseinsteiger nicht an die Weiterführung der Kirchenmitgliedschaft für eine bestimmte Anzahl an Jahren nach Ende der Vergünstigung geknüpft ist. Nur eine solche Regelung würde die tatsächlich zukunftsrelevanten Kirchenmitglieder fördern und damit die Zukunft der Kirchen sichern.

Im Rahmen der Kappung der Progression der Kirchensteuer ist anerkannt, dass diese Kappung vom Verbleib in der Kirche abhängig gemacht werden kann.⁸²⁴ Der systematische Unterschied zwischen der hier besprochenen Steuerbefreiung und der Kappung ist, dass über die Kappung für jedes Jahr im konkreten Einzelfall neu entschieden wird. Das Kirchenmitglied kann jedes Jahr neu überlegen, ob es aus der Kirche austritt oder ob es die Steuerermäßigung in Anspruch nimmt und daher weiterhin Mitglied bleibt.⁸²⁵ Daher kann auch der Verbleib des Kirchenmitglieds in der Kirche für dieses Jahr Voraussetzung für die Kappung sein. An die Kappung kann aber auch keine weiterreichende Verpflichtung des Kirchensteuerpflichtigen über den Kappungszeitraum hinaus geknüpft werden.

Wäre der Berufseinsteiger für einen bestimmten Zeitraum, der länger ist als das Jahr, indem er als Berufseinsteiger die Steuerermäßigung erhalten hat, verpflichtet, Kirchenmitglied zu bleiben, kann er sich nicht jedes Jahr neu für oder gegen die Steuerbefreiung und die damit verbundene Kirchenmitgliedschaft entscheiden. Zwar hat die Kirchenmitgliedschaft für den Berufseinsteiger keine finanziellen Folgen, jedoch muss er dennoch in der Lage sein, jederzeit auszutreten. Der Staat muss die jederzeitige staatliche Austrittsmöglichkeit aus der Religionsgemeinschaft garantieren, denn die negative Religionsfreiheit aus Art. 4 I GG umfasst das Recht jedes Grundrechtsträgers, keiner Religion anzugehören und seine Kirchenangehörigkeit jederzeit zu widerrufen.⁸²⁶ Muss sich ein Berufseinsteiger nun für eine gewisse Zeit verpflichten, Kirchenmitglied zu bleiben, kollidiert dies mit Art. 4 I GG. Eine solche Regelung wäre verfassungswidrig; der Staat müsste seine Mithilfe verweigern.

Alternativ kann über einen Nachsteuerungsvorbehalt nachgedacht werden. Das würde bedeuten, dass die befreite Steuerlast nachgezahlt werden muss, sofern eine Person nach Ablauf der Befreiungsfrist aus der Kirche austritt. Ein solcher Vorbehalt schreibt zwar nicht ausdrücklich das Verbleiben in der Kirche vor, jedoch werden nachteilige Folgen an den Austritt gestellt. Art. 4 I GG schützt das Kirchenmitglied aber gerade vor einer staatlichen Sanktionierung beim Kirchenaustritt.⁸²⁷

⁸²⁴ BVerwG v. 21.05.2003 – 9 C 12/02, NJW 2003, S. 3001 (3003). Zur Kappung der Progression vgl. Abschnitt I. 3. b) bb) (3) (b) dieser Arbeit.

⁸²⁵ BVerwG v. 21.05.2003 – 9 C 12/02, NJW 2003, S. 3001 (3003).

⁸²⁶ BVerfG v. 08.02.1977 – 1 BvR 329/71, 1 BvR 217/73, 1 BvR 2237/73, 1 BvR 199/74, 1 BvR 217/74, BVerfGE 44, S. 37 (49); *von Campenhausen*, in: Güthoff/Haering/Pree, Der Kirchenaustritt im staatlichen und kirchlichen Recht, S. 59 (69).

⁸²⁷ BVerwG v. 21.05.2003 – 9 C 12/02, NJW 2003, S. 3001 (3003).

Eine Nachbesteuerung ist beim Kirchenaustritt grundsätzlich verboten.⁸²⁸ Nichts anderes kann für eine in Anspruch genommene Steuerbefreiung gelten. Eine solche Regelung wäre damit auch verfassungswidrig.

Zwar ist nicht gänzlich sicherzustellen, dass der Lenkungszweck, die Zukunftssicherung der Kirche, mit der Befreiung von Berufseinsteigern erreicht wird. Jedoch hat die Kirche hierbei einen Gestaltungsspielraum.

Für die Geeignetheit spricht außerdem, dass empirisch festgestellt worden ist, dass es in ökonomischer Hinsicht leichter und weniger aufwendig ist, Kirchenmitglieder in der Kirche zu halten als solche Mitglieder, die schon ausgetreten sind, wieder für eine Kircheneintritt zu gewinnen.⁸²⁹

Weiterhin hilft eine Bindung von Berufseinsteigern in doppelter Hinsicht. Erfolgt der Kirchenaustritt vor der Geburt des ersten Kindes, was im Alter des Berufseinstiegs häufig der Fall ist, führt es dazu, dass das Kind meist nicht getauft wird und keine kirchliche Sozialisation und Verbundenheit erfährt.⁸³⁰ Die familiäre Sozialisation ist aber ausschlaggebend für die Prägung und die Einstellung der Kinder zur Kirche und damit auch zur Austrittsentscheidung.⁸³¹ Ein Familienleben, das von Unkirchlichkeit geprägt ist, erhöht die Wahrscheinlichkeit eines Kirchenaustritts⁸³² bzw. in diesem Fall, dass die Kinder erst gar nicht in die Kirche eintreten.⁸³³

Weiterhin zeigt die Kappung der Progression, dass sich das finanzielle Entgegenkommen der Kirchen an die Mitglieder für die Kirchen lohnt. Eine Studie in der Evangelischen Landeskirche in Württemberg zeigt, dass eine Kappung die Bindung von Kirchenmitgliedern mit hohem Einkommen verstärkt.⁸³⁴ Württemberg hat im Jahr 2015 die Kappungsgrenze auf 2,75 % gesenkt. Dies hat dazu geführt, dass der Anteil der Kirchensteuerzahler in Abhängigkeit von der Einkommenshöhe im Vergleich zu anderen Landeskirchen in Württemberg steigt.⁸³⁵ Nebeneffekt der Kappung ist, dass ein direkter Austausch zwischen Kirchenmitglied und Landeskirche

⁸²⁸ BVerfG v. 08.02.1977 – 1 BvR 329/71, 1 BvR 217/73, 1 BvR 2237/73, 1 BvR 199/74, 1 BvR 217/74, BVerfGE 44, S. 37 (50, 53 ff.); BVerfG v. 08.02.1977 – 1 BvL 71/71, BVerfGE 44, S. 59 (67); *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 535.

⁸²⁹ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (27).

⁸³⁰ *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 14 (22).

⁸³¹ *Hermelink*, Praktische Theologie der Kirchenmitgliedschaft, S. 299; *Kretzschman*, Gemeinschaft der Persönlichkeiten, S. 153; *Pickel*, in: Kirchenamt der EKD, V. EKD-Erhebung über Kirchenmitgliedschaft, S. 60 (66 ff.).

⁸³² *Kretzschman*, Gemeinschaft der Persönlichkeiten, S. 153; *Pickel*, in: Kirchenamt der EKD, V. EKD-Erhebung über Kirchenmitgliedschaft, S. 60 (66 ff.).

⁸³³ *Schulz/Spiëß/Hauschildt*, in: Bedford-Strohm/Jung, Vernetzte Vielfalt, S. 219 (231).

⁸³⁴ *Kastrup/Ritter*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 207 (215).

⁸³⁵ *Kastrup/Ritter*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 207 (215).

entsteht, sodass sich die Kirchen auch besonders um die Gruppe der Mitglieder kümmern kann.⁸³⁶ Dies bestätigt, dass der teilweise Verzicht der Kirchensteuer zu einer höheren Bindung der Kirchenmitglieder führen kann.

Unter Beachtung des Gestaltungsspielraums der Religionsgemeinschaften und der Erfolgsmöglichkeit ist die Kirchensteuerbefreiung für Berufseinsteiger noch grundsätzlich geeignet für die Umsetzung des angestrebten Lenkungsziels. Es ist die Aufgabe der Angemessenheit festzustellen, ob der Grad der Zielerreichung zum Ausmaß der Ungleichbehandlung im Verhältnis steht.⁸³⁷

cc) Erforderlichkeit

Die Kirchensteuerbefreiung muss zur Erreichung und Umsetzung des Lenkungsziels erforderlich sein. Die Lenkungsnorm ist erforderlich, wenn das Lenkungsziel nicht durch eine gleichheits-, d. h. leistungsfähigkeitsgerechtere, gleich geeignete Regelungsalternative erreicht werden kann.⁸³⁸ Das ist der Fall, wenn eine weniger intensiv belastende Differenzierung möglich ist.⁸³⁹ Es geht damit um das Ausmaß der Ungleichbehandlung⁸⁴⁰ und nicht darum, dass eine Ungleichbehandlung gar nicht stattfindet. Das Argument, dass eine Steuervergünstigung überhaupt nicht eingeführt wird, ist damit unbedeutend.

Der Gesetzgeber muss die „einschlägigen Lebenssachverhalte in einer der allgemeinen Lebenserfahrung nicht geradezu widersprechenden Weise gewürdigt“ haben.⁸⁴¹ In der Praxis ist dieser Punkt von geringer Bedeutung: Der Gesetzgeber hat einen Gestaltungsspielraum.⁸⁴²

Grundsätzlich könnte über eine Steuervergünstigung für Berufseinsteiger anstelle einer kompletten Steuerbefreiung nachgedacht werden. Bei gleicher Leistungsfähigkeit von Kirchenmitgliedern würde dies nur zu einer verringerten Steuerpflicht bei Berufseinsteigern im Verhältnis zu länger arbeitenden Kirchenmitgliedern führen. Folge wäre ein geringeres Ausmaß der Ungleichbehandlung. Jedoch erfüllt eine solche Maßnahme nicht den erstrebten Zweck in gleicher Weise. Eine komplette Befreiung hat den Effekt, dass die Berufseinsteiger keine Kosten für ihre Kirchen-

⁸³⁶ *Kastrup/Ritter*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, S. 207 (215).

⁸³⁷ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, S. 136 (197); *Züllighoven*, Lastengleichheit, S. 130.

⁸³⁸ BVerfG v. 30.07.2008 – 1 BvR 3262/07, 1 BvR 402/08, 1 BvR 906/08, BVerfGE 121, S. 317 (354); BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, S. 136 (190); *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 241; *Züllighoven*, Lastengleichheit, S. 130.

⁸³⁹ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 151.

⁸⁴⁰ *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 248.

⁸⁴¹ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, S. 136 (182, 190); BVerfG v. 12.02.1964 – 1 BvL 12/62, BVerfGE 17, S. 210 (216); *Züllighoven*, Lastengleichheit, S. 131.

⁸⁴² BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, S. 136 (190); BVerfG v. 30.07.2008 – 1 BvR 3262/07, 1 BvR 402/08, 1 BvR 906/08, BVerfGE 121, S. 317 (354); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 149, 151.

mitgliedschaft tragen müssen. Wird der Kirchensteuerbetrag dagegen nur reduziert – selbst bei hälftiger Reduzierung –, kann es dazu führen, dass Berufseinsteiger dennoch einfach aus der Kirche austreten. Grund ist, dass sie überhaupt einen Betrag für die Kirche auf dem Steuerbescheid sehen, dessen Höhe nur eine sekundäre Rolle spielt.⁸⁴³ Die psychologische Wirkung ist eine andere; eine Ermäßigung wäre nicht gleich geeignet.

Eine Staffelung des Betrages könnte dagegen Abhilfe leisten. Zunächst würde eine komplette Befreiung für Berufseinsteiger erfolgen, die in gewissen Abschnitten staffelweise auf die volle Kirchensteuerpflicht erhöht wird. Dadurch wird dem Berufseinsteiger Zeit gegeben, sich seiner kirchlichen Bindung bewusst zu werden. Zudem würde die Ungleichbehandlung zwischen Berufseinsteiger und länger Arbeitenden stufenweise und schneller reduziert werden. Jedoch ist auch bei der Staffelung das Problem, dass diese nicht zwangsläufig gleich effektiv ist wie die Steuerbefreiung. Zwar wird das Kirchenmitglied langsam an den vollen Kirchensteuerbetrag herangeführt werden und somit Privilegierung erfahren. Das Kirchenmitglied kann sich auf jeder Stufe seiner Bindung bewusst werden. Dagegen spricht aber, dass Berufseinsteiger die Kirchen häufig nicht in demselben Umfang „brauchen“ wie Familien oder ältere Menschen. Sie haben nicht genug Zeit, über die Bedeutung der Kirche in ihrem Leben nachzudenken. Setzt die Kirchensteuerpflicht daher zu früh ein, kann es dazu führen, dass die Kirchenmitglieder nach der ersten Staffelung bereits austreten. Hierbei handelt es sich um eine Einschätzung. Aufgrund des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers kann er sich gegen eine Staffelung und für eine Befreiung entscheiden.

Darüber hinaus wäre die Differenzierung anhand einer anderen Gruppe eine Möglichkeit. Anstelle von Berufseinsteigern könnten junge Leute insgesamt bis zu einer gewissen Altersgrenze befreit werden, indem die Kirchensteuerpflicht neben Kirchenmitgliedschaft, Wohnsitz und Einkommensteuerschuld an die Voraussetzung eines Mindestalters geknüpft wird. Damit würde aber gerade keine weniger belastende Differenzierung erfolgen: Zum einen führt es dazu, dass Personen, die früher kirchensteuerpflichtig sind, länger etwas von der Regelung haben, während Personen, die später kirchensteuerpflichtig werden, gegebenenfalls gar keine Befreiung erhalten. Darüber hinaus sagt die Freiburger Studie eindeutig, dass primär Berufseinsteiger aus der Kirche austreten. Es ist gerade erforderlich, dass die Steuervergünstigung auf das Notwendigste begrenzt wird. Erfasst die konkrete Ausgestaltung der Steuervergünstigung Personen, die gar nicht in den Kreis der für den Lenkungszweck erforderlichen Begünstigten fallen, ist die Norm bereits ungeeignet.⁸⁴⁴ Ihnen steht der Vorteil gar nicht zu.⁸⁴⁵ Gerade dies wäre im Fall einer größeren Gruppe der Fall. Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass junge Leute generell aus der Kir-

⁸⁴³ Gutmann/Peters, #Projektion2060, S. 195.

⁸⁴⁴ Wernsmann, Verhaltenslenkung, S. 247.

⁸⁴⁵ Wernsmann, Verhaltenslenkung, S. 247.

che austreten. Vielmehr kann der Kirchenaustritt auf den Beginn des Berufslebens zurückgeführt werden. Um eine möglichst geringe und effektive Regelung zu gestalten, muss die Gruppe daher auf die Berufseinsteiger begrenzt werden.

Alternativ könnte über die Möglichkeit eines jeden Mitglieds nachgedacht werden, für eine bestimmte Anzahl von Jahren keine Kirchensteuer zu zahlen.⁸⁴⁶ Dies würde dazu führen, dass jedes Mitglied von der Steuerbefreiung Gebrauch machen kann und somit eine weniger intensive Ungleichbehandlung vorläge. Jedoch führt das gerade nicht dazu, dass Berufseinsteiger an die Kirche gebunden werden. Von dieser Regelung würden auch leistungsstarke, länger arbeitende Kirchenmitglieder profitieren, die gar nicht aus der Kirche austreten wollen. Damit wäre eine solche Regelung für die Erreichung des konkreten Lenkungsziels nicht gleich geeignet.

Strukturell kann eine Befreiung nicht nur durch ein abstrakt-generelles Gesetz, sondern auch durch eine Billigkeitsmaßnahme erfolgen.⁸⁴⁷ Jedoch ist eine Befreiung der Berufseinsteiger durch eine Billigkeitsmaßnahme nicht zielgerichteter und damit weniger eingriffsintensiv. Gesetze sind abstrakt-generell und würden jeden Berufseinsteiger umfassen, unabhängig davon, ob dieser sich tatsächlich nicht über seine Bindung zur Kirche bewusst ist. Es werden daher auch einige Berufseinsteiger von der Regelung umfasst, die Kirchensteuer zahlen wollen. Die Befreiung durch eine Billigkeitsmaßnahme dagegen erfolgt im Einzelfall. Sie kann einen Antrag voraussetzen. Dieser würde nur von den Mitgliedern gestellt werden, die gerade von der Befreiung angesprochen werden sollen. Folge wäre, dass nur die relevanten Mitglieder erfasst werden. Jedoch hält möglicherweise die Antragstellung die Mitglieder gerade davon ab, sich mehr Zeit in der Kirche zu geben. Die Handhabung ist komplizierter, sodass aus Einfachheitsgründen die Mitglieder gegebenenfalls direkt austreten. Darüber hinaus führt eine Einzelfallbetrachtung auch zu mehr Verwaltungsaufwand. Bei der Befreiung durch ein abstrakt-generelles Gesetz wird die Kirchensteuer durch die Finanzämter von vornherein nicht festgesetzt. Bei einer Billigkeitsmaßnahme muss die Kirche im Nachhinein prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Befreiung vorliegen. Ein Gesetz gibt den Mitgliedern mehr Rechtssicherheit. Dieser Unterschied hat psychologische Wirkung und kann die Wirksamkeit der Maßnahme beeinträchtigen. Kirchenmitglieder, die die Kirche trotz Befreiung unterstützen wollen, haben immer die Möglichkeit, Geld zu spenden.

Die Kirchensteuerbefreiung ist erforderlich. Es gibt kein anderes, weniger eingriffsintensives Mittel.

⁸⁴⁶ Zum Reformvorschlag Aussetzung der Kirchensteuerpflicht vgl. Abschnitt I. II. dieser Arbeit.

⁸⁴⁷ Zur Umsetzung der Befreiung durch eine Billigkeitsmaßnahme vgl. Abschnitt I. I. 3. dieser Arbeit.

dd) Angemessenheit

Zuletzt muss die Befreiungsregelung angemessen sein. Das ist der Fall, wenn die Qualität und das Ausmaß der Ungleichbehandlung in einem angemessenen Verhältnis zu der damit bewirkten Beförderung des Lenkungsziels stehen.⁸⁴⁸ Die Bedeutung des Lenkungszwecks und der Grad der Erreichbarkeit sind dabei essenziell.⁸⁴⁹ Konkret wird abgewogen, ob das Gemeinwohlziel die Differenzierung zu den Nichtbegünstigten und damit die Durchbrechung der Belastungsgleichheit rechtfertigt.⁸⁵⁰ Grundsätzlich geht es bei Art. 3 I GG primär um den Vergleich verschiedener Tatbestände und ihrer Differenzierungskriterien und nicht wie bei Beeinträchtigungen von Freiheitsrechten um die Zweck-Mittel-Relation.⁸⁵¹ Jedoch muss bei der Prüfung einer Steuerentlastung auch eine Zweck-Mittel-Relation erfolgen: Die Steuerentlastung trifft einen Kreis der Steuerpflichtigen nicht, weil die Unterschiede in den verschiedenen Kreisen liegen, sondern weil ein über die Ungleichbehandlung hinausgehender Zweck oder ein solches Ziel erreicht werden soll.⁸⁵² Der verfolgte Zweck wird gegen die Schwere der Ungleichbehandlung als dem eingesetzten Mittel abgewogen.⁸⁵³

Die Befreiungsregelung für Berufseinsteiger ist angemessen. Die Mitgliederbindung und Zukunftssicherung der Kirche ist als wirklich bedeutsames Lenkungsziel zu qualifizieren. Anders als die Staatsfinanzierung ist die Kirchenfinanzierung nicht garantiert. Die Bindung von Mitgliedern ist grundlegend für den Erhalt der Kirche, ihrer Bedeutung für die Grundrechtsverwirklichung und ihrer Stellung in der Gesellschaft. Will die Kirche ihre Aufgaben weiter erfüllen und die Grundrechtsverwirklichung ermöglichen, muss sie ihre Mitglieder langfristig an sich binden. Eine alternative Finanzierungsmöglichkeit wären Spenden.⁸⁵⁴ Diese sind aber wesentlich weniger planbar und verlässlich, was angesichts der langfristigen Verpflichtungen der Kirchen problematisch ist. Weiterhin ist die unabhängige Finanzierungsmöglichkeit der Kirchen gerade der historische Grund für die Kirchensteuer.⁸⁵⁵ Der Vergleich der finanziellen Lage der Kirchen in Deutschland mit der in anderen Ländern wie beispielsweise Frankreich oder Großbritannien zeigt, dass die deutschen Kirchen wesentlich mehr Mittel zur Verfügung haben.⁸⁵⁶ Sie können sich dadurch auch wesentlich mehr Aufgaben leisten. Fällt die Finanzierung durch die Kirchensteuer weg, kann die Kirche ihrer Funktion nicht mehr gerecht werden und ihre Aufgaben nicht mehr wahrnehmen. Sie muss dann als zweitgrößter Arbeitgeber auch Mitarbeiter entlassen. Die Bedeutung der Kirchen für die Grundrechtsver-

⁸⁴⁸ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, S. 136 (197); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 151; *Züllighoven*, Lastengleichheit, S. 131.

⁸⁴⁹ *Züllighoven*, Lastengleichheit, S. 131.

⁸⁵⁰ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 151; *Züllighoven*, Lastengleichheit, S. 131.

⁸⁵¹ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 151.

⁸⁵² *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 151 f.

⁸⁵³ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 152.

⁸⁵⁴ *Kirchhof*, in: Fahr, Kirchensteuer, Notwendigkeit und Problematik, S. 53 (55 f.).

⁸⁵⁵ Zur historischen Entwicklung der Kirchensteuer vgl. Abschnitt C. IV. 1. dieser Arbeit.

⁸⁵⁶ Zur Rechtslage in Frankreich und Großbritannien vgl. Abschnitt E. II. 1. dieser Arbeit.

wirklichung und ihr Öffentlichkeitsauftrag ist auch durch den Körperschaftsstatus und das damit verbundene Besteuerungsrecht aus Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 VI WRV grundgesetzlich kodifiziert und vom *BVerfG* bestätigt.⁸⁵⁷

Dagegen wiegen die Qualität und das Ausmaß der Ungleichbehandlung gering. Berufseinsteiger werden im Gegensatz zu länger arbeitenden Kirchenmitgliedern privilegiert. Dabei sind Berufseinsteiger gerade leistungsfähig, haben grundsätzlich geringere Verpflichtungen und niedrigere Ausgaben. Ist das länger arbeitende Kirchenmitglied beispielsweise alleinerziehend, eine kinderreiche Familie oder der Vermögende ein Säugling, so scheint es unverständlich, warum gerade Berufseinsteiger weniger Kirchensteuern zahlen sollen. Es liegt zwar ein gewisses Maß an Ungleichheit vor, jedoch wird vom Leistungsfähigkeitsprinzip nur für eine kurze Zeit abgewichen. Der Berufseinsteiger kann nur für eine bestimmte Anzahl an Jahren die Kirchensteuer nicht zahlen. Danach erfolgt der Ausgleich; er trägt die volle Kirchensteuerlast und wird selbst Teil der benachteiligten Gruppe. Andere Kirchenmitglieder werden als Berufseinsteiger befreit, während er als dann länger arbeitendes Kirchenmitglied den Kirchensteuerausfall finanzieren muss. Darüber hinaus hat auch jedes Kirchenmitglied grundsätzlich die Chance, die Befreiung wahrzunehmen. Jede Person muss irgendwann eine Erwerbstätigkeit aufnehmen und wird zwangsläufig als Berufseinsteiger qualifiziert. Eine Ausnahme besteht nur für die Übergangszeit, in der die länger arbeitenden Kirchenmitglieder nie als Berufseinsteiger die Steuerbefreiung wahrnehmen konnten. Dies stellt aber einen kleinen Preis dar und ist eine notwendige Begleiterscheinung jeglicher neuer Regelungen. Sonderumstände können durch eigene Regelungen berücksichtigt werden, beispielsweise im Rahmen von Billigkeitsmaßnahmen.⁸⁵⁸

Aus dem Mitgliedschaftscharakter der Kirchensteuer folgt, dass dem Leistungsfähigkeitsprinzip und der Belastungsgleichheit nicht schlechthin Rechnung getragen werden muss. Diese Abstufung erlaubt auch eine größere Unsicherheit an der tatsächlichen Erfolgswahrscheinlichkeit. Im Falle des Erfolgs der Regelung ist die Zukunft der Kirche abgesichert. Gerade die länger arbeitenden Kirchenmitglieder mit den dadurch gestiegenen Einkommen zahlen den größten Anteil am Kirchensteueraufkommen.⁸⁵⁹ Und eine erfolgreiche Mitgliederbindung führt dazu, dass auch die Kinder mit einer größeren Wahrscheinlichkeit Kirchenmitglied werden. Darüber hinaus können die Kirchen die Regelung revidieren, falls nach einer gewissen Zeit klar wird, dass sie keinen Erfolg und keine Auswirkungen auf das Austrittsverhalten hat.

⁸⁵⁷ BVerfG v. 21.09.1976 – 2 BvR 350/75, BVerfGE 42, S. 312 (322); BVerfG v. 19.12.2000 – 2 BvR 1500/97, BVerfGE 102, S. 370 (388); BVerfG v. 30.06.2015 – 2 BvR 1282/11, BVerfGE 139, S. 321 (349 f.); *Heinig*, Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, S. 265 ff.; *Kirchhof*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 651 (674); *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 64; *Magen*, Körperschaftsstatus, S. 197 ff., 296 ff.

⁸⁵⁸ Zu Billigkeitsmaßnahmen vgl. Abschnitt I. I. 3. dieser Arbeit.

⁸⁵⁹ Zur Bedeutung der Kirchenfinanzierung vgl. Abschnitt D. dieser Arbeit.

Zwar umfasst die Regelung auch Mitglieder, die Kirchensteuer zahlen wollen, und greift damit weit, aber die praktische Handhabung, die schnelle und einfache Umsetzung und der geringe Verwaltungsaufwand sprechen für eine solche generell-abstrakte Regelung. Will der Berufseinsteiger die Kirche unterstützen, dann hat er immer die Möglichkeit, Geld zu spenden. Eine Kirchensteuerbefreiung für Berufseinsteiger kann daher noch als angemessen angesehen werden.

e) Ergebnis

Eine Befreiungsregelung ist verhältnismäßig. Die Beschränkung auf die Berufseinsteiger ist die systemschonendste Ausgestaltung der Befreiungsnorm. Sie ist auf die nötigste Gruppe beschränkt und setzt zielgerichtet am häufigsten Austrittsgrund an. Aufgrund der Bedeutung der Zukunftssicherung muss die Ungleichbehandlung zurücktreten.

f) Formulierung eines Vorschlags

§ 1 Kirchensteuerpflicht

(1) ¹ Kirchensteuerpflichtig sind alle Mitglieder einer Kirchengemeinde der evangelischen Kirche in X, die im Bereich des Landes X ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. ² Ausgenommen von der Kirchensteuerpflicht sind Kirchenmitglieder, die Berufseinsteiger gem. Absatz (2) sind.

(2) ¹ Berufseinsteiger im Sinne dieser Norm sind Kirchenmitglieder für die ersten fünf Jahre, nachdem sie erstmals einkommensteuerpflichtig geworden sind. ² Jedes Kirchenmitglied kann nur einmal in seinem Leben als Berufseinsteiger qualifiziert werden. ³ Bei zwischenzeitlich aussetzender Kirchensteuerpflicht wird die Jahreszahlung fortgesetzt. ⁴ Dies gilt auch bei einem Austritt aus der Kirche.

4. Regelung als Billigkeitsmaßnahme

Alternativ zu einer abstrakt-generellen steuerrechtlichen Regelung in den Kirchensteuerordnungen können kirchensteuerrechtliche Ziele auch durch Billigkeitsmaßnahmen umgesetzt werden. Billigkeitsmaßnahmen umfassen den Erlass, die Stundung und die Niederschlagung. Der Unterschied zwischen einer Billigkeitsregelung und einer gesetzlichen Regelung ist die Einzelfallbezogenheit. Abstrakt-generelle Gesetze sollen für eine generalisierende oder typisierende Gerechtigkeit sorgen.⁸⁶⁰ Billigkeitsregelungen stellen dagegen die Gerechtigkeit oder Vernünftigkeit im Einzelfall dar.⁸⁶¹ Sie ermöglichen die Durchbrechung der abstrakt-generellen

⁸⁶⁰ Seer, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 21.329.

⁸⁶¹ Brusckel/Apitz, Billigkeitsmaßnahmen, S. 149; Peter, Steuererlass, S. 69; Seer, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 21.329; Seo, Billigkeitserlass, S. 2.

Regeln und berücksichtigen die konkrete Situation des Einzelnen.⁸⁶² Das für den Durchschnittsfall entwickelte starre Recht kann im atypischen und unvorhergesehen Einzelfall abgemildert,⁸⁶³ die Ergebnisse der strikten Gesetzesanwendung in solchen Härtefällen korrigiert werden.⁸⁶⁴ Billigkeitsmaßnahmen haben aber nicht den Zweck, die grundsätzliche Wertung der Steuerrechtsnorm zu durchbrechen.⁸⁶⁵

Es gibt sowohl staatliche als auch kirchliche Billigkeitsmaßnahmen. Als Billigkeitsmaßnahme für die Befreiung von Berufseinsteigern kommt der Steuererlass in Betracht. Im Folgenden ist zu untersuchen, ob ein Steuererlass aus Billigkeitsgründen für Berufseinsteiger entweder durch den Staat oder die Kirche umsetzbar ist.

a) Staatliche Billigkeitsmaßnahmen

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit verlangt, dass nicht nur die Steuerpflicht, also der Eingriff, sondern auch der Steuererlass einer gesetzlichen Grundlage bedarf.⁸⁶⁶ §§ 163 AO und 227 AO regeln für das Festsetzungs- bzw. Erhebungsverfahren von Steuern diesen Erlass in den staatlichen Gesetzen.⁸⁶⁷ Ein Festsetzungserlass gem. § 163 AO liegt vor, wenn die Steuer durch eine niedrigere Festsetzung von vornherein ganz oder teilweise erlassen wird.⁸⁶⁸ Ein Zahlungserlass gem. § 227 AO liegt dagegen vor, wenn die bereits festgesetzte Steuerschuld erlassen wird.⁸⁶⁹ Voraussetzung ist gem. § 163 S. 1, § 227 HS 1 AO, dass die Durchsetzung des Steueranspruchs im Einzelfall unbillig wäre.⁸⁷⁰ Die Entscheidung über die Unbilligkeit liegt im Ermessen der jeweils zuständigen Finanzämter.⁸⁷¹ Folge des Erlasses ist gem.

⁸⁶² *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 278; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 21.329.

⁸⁶³ FG Thüringen v. 29.10.1997 – I 142/97, BeckRS 1997, S. 14801; *Loose*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 227 AO, Rn. 18; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 21.329.

⁸⁶⁴ *Loose*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 227 AO, Rn. 18.;

⁸⁶⁵ BVerfG v. 05.04.1978 – 1 BvR 117/73, BVerfGE 48, S. 102 (116); BVerfG v. 28.02.2017 – 1 BvR 1103/15, Nichtannahmebeschluss; *Loose*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 227 AO, Rn. 23, 44; *Peter*, Steuererlass, S. 69.

⁸⁶⁶ BVerwG v. 21.05.2003 – 9 C 12/02, NJW 2003, S. 3001 (3002); BVerwG v. 05.06.1959 – BVerwG VII C 83/57, NJW 1959, S. 1937 (1937); *Loose*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 227 AO, Rn. 2; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 21.329.

⁸⁶⁷ *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 21.329; *Seo*, Billigkeitserlass, S. 53 ff.

⁸⁶⁸ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 276; *Bruschke/Apitz*, Billigkeitsmaßnahmen, S. 187 ff.; *Melchior*, in: Ax u. a., AO/FGO, Rn. 1820; *Seo*, Billigkeitserlass, S. 54 ff.

⁸⁶⁹ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 276; *Bruschke/Apitz*, Billigkeitsmaßnahmen, S. 145; *Melchior*, in: Ax u. a., AO/FGO, Rn. 1820; *Seo*, Billigkeitserlass, S. 63 f.

⁸⁷⁰ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 276; *Petersen*, Kirchensteuer, 18.1; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 21.342.

⁸⁷¹ *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 21.331.

§ 47 AO das Erlöschen des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis.⁸⁷² Die Billigkeitsvorschrift des § 227 AO ist subsidiär zu anderen speziell geregelten Billigkeitsvorschriften.⁸⁷³

Die Kirchensteuergesetze legen fest, dass sich ein Erlass oder eine andere Billigkeitsmaßnahme der Einkommensteuer auch auf die Kirchensteuer erstreckt.⁸⁷⁴ Damit wird aber auch deutlich, dass der Staat nur die Kirchensteuer erlassen kann, wenn er die Einkommensteuer erlässt. Dies ist der Ausdruck des Zuschlagssystems von Kirchen- und Einkommensteuer.⁸⁷⁵ Der Staat kann nicht allein die Kirchensteuer erlassen. Ein grundsätzlicher Steuererlass der Einkommensteuer für alle Berufseinsteiger, der zum Kirchensteuererlass führen würde, ist nicht gewollt. Daher kommt eine staatliche Billigkeitsmaßnahme für den Kirchensteuererlass von Berufseinsteigern nicht in Betracht.

b) Kirchliche Billigkeitsmaßnahmen

Neben den staatlichen Billigkeitsmaßnahmen, die sowohl die staatliche Einkommensteuer als auch die Kirchensteuer umfassen, haben die Kirchen die Möglichkeit, nur die Kirchensteuer aus Billigkeitsgründen zu erlassen.⁸⁷⁶ Die Kirchensteuergesetze der Länder geben den kirchlichen Stellen das Recht, unabhängig von der Maßstabsteuer über Anträge nur für die Kirchensteuer zu entscheiden.⁸⁷⁷ Kirchenspezifische Billigkeitsgründe werden damit anerkannt.⁸⁷⁸ Dies bedeutet aber nicht, dass Kirchenmitglieder Vereinbarungen über Kirchensteuerhöhe mit ihren Kirchen treffen können.⁸⁷⁹ Dies würde den Steuercharakter der Kirchensteuer umgehen und gegen die Grundprinzipien der Steuergerechtigkeit verstoßen.⁸⁸⁰

⁸⁷² *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 276; *Bruschke/Apitz*, Billigkeitsmaßnahmen, S. 172, 206; *Farr*, Erlass, S. 85; *Loose*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 227 AO, Rn. 110; *Suhrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 202.

⁸⁷³ *Loose*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 227 AO, Rn. 9.

⁸⁷⁴ Beispielsweise gem. § 11 I KiStG-HES; *von Groll*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 227, Rn. 100; *Loose*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 227 AO, Rn. 7 f., 123; *Marré*, in: *Listl/Pirson*, HdbStKirchR I, S. 1101 (1143); *Petersen*, Kirchensteuer, 18.1; *Seer*, in: *Tipke u. a.*, *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rn. 21.342.

⁸⁷⁵ *Petersen*, Kirchensteuer, 23.1.

⁸⁷⁶ *Loose*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 227 AO, Rn. 123; *Marré*, in: *Listl/Pirson*, HdbStKirchR I, S. 1101 (1143); *Meyer*, in: *Lienemann*, Die Finanzen der Kirche, S. 193.

⁸⁷⁷ Beispielsweise gem. § 11 II KiStG-HES; *von Groll*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 227, Rn. 100; *Marré*, in: *Listl/Pirson*, HdbStKirchR I, S. 1101 (1143); *Meyer*, in: *Lienemann*, Die Finanzen der Kirche, S. 193; *Petersen*, Kirchensteuer, 18.1; Aufzählung in: *Musil*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 1 AO, Rn. 9.

⁸⁷⁸ *Marré*, in: *Listl/Pirson*, HdbStKirchR I, S. 1101 (1144); *Petersen*, Kirchensteuer, 18.1; *Suhrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 203.

⁸⁷⁹ *Marré*, in: *Listl/Pirson*, HdbStKirchR I, S. 1101 (1144); *Suhrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 203 f.

⁸⁸⁰ *Marré*, in: *Listl/Pirson*, HdbStKirchR I, S. 1101 (1144).

aa) § 227 AO

Die Kirchensteuergesetze der Länder haben die Abgabenordnung für anwendbar erklärt.⁸⁸¹ Darunter fällt auch der allgemeine Erlassstatbestand des § 227 AO. Er findet bei dem Erlass der Kirchensteuer entsprechende Anwendung.⁸⁸² Ausführungen und Rechtsprechung zu § 227 AO gelten für die Kirchensteuer entsprechend.

(1) Voraussetzungen

Voraussetzung für den Erlass ist die Unbilligkeit im Einzelfall.⁸⁸³ Der Begriff der Unbilligkeit ist ein unbestimmter Rechtsbegriff,⁸⁸⁴ der anhand der Zielrichtung für jeden Einzelfall neu ausgefüllt werden muss.⁸⁸⁵ Es wird zwischen der sachlichen und persönlichen Unbilligkeit unterschieden.⁸⁸⁶ Die Unbilligkeit muss im Zeitpunkt der Erfüllung des Steueranspruchs vorliegen.⁸⁸⁷

(a) Sachliche Unbilligkeit

Unbilligkeit in der Sache liegt vor, wenn die Unbilligkeitsgründe solche sind, die sich aus der Besteuerung selbst ergeben.⁸⁸⁸ Sie sind gerade unabhängig von der Person des Steuerschuldners und seinen wirtschaftlichen Verhältnissen.⁸⁸⁹ Die sachliche Unbilligkeit liegt insbesondere in Fällen der Zweckverfehlung, des Grundrechtseingriffs und des Vertrauensschutzes vor.⁸⁹⁰ Hätte der Gesetzgeber den Einzelfall gekannt, hätte er diesen im Sinne eines Erlasses geregelt.⁸⁹¹ Sie dient der „Gesetzes-

⁸⁸¹ Zur Anwendbarkeit der Abgabenordnung vgl. Abschnitt H. IV. 2. dieser Arbeit.

⁸⁸² *Loose*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 227 AO, Rn. 8; *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1143); Aufzählung in: *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 1 AO, Rn. 9.;

⁸⁸³ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 276; *Bruschke/Apitz*, Billigkeitsmaßnahmen, S. 145; *Loose*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 227 AO, Rn. 2; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 21.333; *Seo*, Billigkeitserlass, S. 149.

⁸⁸⁴ *Bruschke/Apitz*, Billigkeitsmaßnahmen, S. 149; *Weber*, Steuererlaß und Steuerstundung als Subvention, S. 19.

⁸⁸⁵ *Bruschke/Apitz*, Billigkeitsmaßnahmen, S. 149.

⁸⁸⁶ *Melchior*, in: Ax u. a., AO/FGO, Rn. 1820; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 21.333; *Seo*, Billigkeitserlass, S. 158 ff.

⁸⁸⁷ *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 21.342.

⁸⁸⁸ BFH v. 26.08.2010 – III R 80/07, BeckRS 2011, S. 94251, Rn. 17; *Loose*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 227 AO, Rn. 40; *Melchior*, in: Ax u. a., AO/FGO, Rn. 1823; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 21.334 ff.; *Wilke*, Billigkeit im Steuerrecht, S. 264 ff.

⁸⁸⁹ *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 21.334 ff.

⁸⁹⁰ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 278; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 21.334 ff.

⁸⁹¹ BFH v. 23.03.1998 – II R 41/96, DStRE 1998, S. 487 (488); BFH v. 04.02.2010 – II R 25/08, DStR 2010, S. 805 (806); BFH v. 28.03.2012 – II R 42/11, BeckRS 2012, S. 95564, Rn. 33 f.; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 278; *Bruschke/Apitz*, Billigkeitsmaßnahmen, S. 152; *Loose*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 227 AO, Rn. 40; *Melchior*, in: Ax u. a., AO/FGO, Rn. 1823; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 21.330.

korrektur im atypischen Einzelfall⁸⁹² und nicht der allgemeinen Gesetzeskorrektur, da die Regel allgemein als unbillig empfunden wird.⁸⁹³ Eine aufgehobene Gesetznorm kann nicht durch eine generelle Erlassregelung ersetzt werden.⁸⁹⁴

(b) Persönliche Unbilligkeit

Unbilligkeit in der Person des Steuerpflichtigen liegt vor, wenn Gründe in der Person selbst und nicht in der Sache eine Besteuerung unbillig erscheinen lassen.⁸⁹⁵ Dafür muss der Steuerpflichtige erlassbedürftig und erlasswürdig sein.⁸⁹⁶ Der Steuerpflichtige ist erlassbedürftig, wenn er durch die steuerliche Inanspruchnahme in seiner wirtschaftlichen oder persönlichen Existenz ernstlich gefährdet wird; erlasswürdig ist er dagegen, wenn er mit seinem Verhalten „nicht in eindeutiger Weise gegen die Interessen der Allgemeinheit verstößt und [...] die mangelnde Leistungsfähigkeit nicht auf einem Verhalten des Steuerpflichtigen selbst beruht“⁸⁹⁷. Die Erlasswürdigkeit und die Erlassbedürftigkeit müssen zusammenhängen (Verbot der „sachfremden“ Koppelung).⁸⁹⁸

(2) Verfahren

Der Steuerschuldner kann den Erlass aus Billigkeitsgründen auf Antrag bei der zuständigen Kirchensteuerstelle beantragen. Diese entscheidet über das Vorliegen der Billigkeitsgründe. Billigkeitsmaßnahmen orientieren sich an den Grundprinzipien und Grundgedanken des Gesetzes, also auch an der Leistungsfähigkeit. Steuergesetzlich sachfremde Erwägungen sind ermessensfehlerhaft. §§ 163, 227 AO enthalten gerade keine Ermächtigung zum Erlass von Steuern aus wirtschafts-, sozialpolitischen oder anderen interventionistischen Gründen.⁸⁹⁹ Diese ordnungspolitischen Gründe stellen keine Einzelfallgerechtigkeit dar.⁹⁰⁰

⁸⁹² *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 278; *Farr*, Erlass, S. 86.

⁸⁹³ BFH v. 23.03.1998 – II R 41/96, DStRE 1998, S. 487 (488); BFH v. 04.02.2010 – II R 25/08, DStR 2010, S. 805 (806); *Seer*, in: Tipke u. a., *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rn. 21.330.

⁸⁹⁴ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 278; *Wilke*, Billigkeit im Steuerrecht, S. 210 ff.

⁸⁹⁵ *Bruschkel/Apitz*, Billigkeitsmaßnahmen, S. 163; *Seo*, Billigkeitserlass, S. 159.

⁸⁹⁶ BFH v. 17.07.2019 – III R 64/18, BeckRS 2019, S. 29298, Rn. 16; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 277; *Bruschkel/Apitz*, Billigkeitsmaßnahmen, S. 163 ff.; *Loose*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 227 AO, Rn. 86; *Melchior*, in: Ax u. a., AO/FGO, Rn. 1822.

⁸⁹⁷ BFH v. 14.11.1957 – IV 418/56 U, BeckRS 1957, S. 21004371; BFH v. 17.07.2019 – III R 64/18, BeckRS 2019, S. 29298, Rn. 16; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 277; *Loose*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 227 AO, Rn. 103; *Seer*, in: Tipke u. a., *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rn. 21.339 f.

⁸⁹⁸ *Seer*, in: Tipke u. a., *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rn. 21.340.

⁸⁹⁹ BFH v. 02.09.1964 – I 255/62 U, BeckRS 1964, S. 21004032; BFH v. 09.07.1970 – IV R 34/69, BeckRS 1970, S. 22000626; *Loose*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 227 AO, Rn. 81; *Seer*, in: Tipke u. a., *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rn. 21.341; *Weber*, Steuererlaß und Steuerstundung als Subvention, S. 51 ff.

⁹⁰⁰ BFH v. 02.09.1964 – I 255/62 U, BeckRS 1964, S. 21004032; BFH v. 09.07.1970 – IV R 34/69, BeckRS 1970, S. 22000626; *Loose*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 227 AO, Rn. 81.

(3) Billigkeitserlass für Berufseinsteiger nach § 227 AO

Der Erlass für Berufseinsteiger erfolgt gerade aus kirchenpolitischen Gründen. Er ist unabhängig von der Person des individuellen Berufseinsteigers. Die Religionsgemeinschaften kennen die Problematik und haben sich bis jetzt ausdrücklich gegen eine solche Regelung entschieden. Es würde damit keine Gesetzeskorrektur im atypischen Einzelfall vorliegen. Die persönliche Unbilligkeit des Berufseinsteigers scheidet auch aus. Er ist generell leistungsfähig. Ein Billigkeitserlass für Berufseinsteiger kann nicht aus § 227 AO hergeleitet werden.

bb) Kirchenspezifische Billigkeitstatbestände

Alternativ können die Religionsgemeinschaften über einen kirchenspezifischen Erlassstatbestand für Berufseinsteiger nachdenken. Sie haben das Recht, eigene Billigkeitstatbestände nach kirchenspezifischen Gründen zu schaffen. Anzumerken ist, dass die Besonderheit der jeweiligen Steuerart auch für die Billigkeitsmaßnahmen relevant ist.⁹⁰¹ Die Mitgliederbezogenheit der Kirchensteuer ist sowohl für die Steuerpflicht als auch für etwaige Erlasse von Bedeutung.⁹⁰² Kirchliche Rechtsgrundlagen können daher bestimmen, dass kirchenspezifische Gründe, die von den Bestimmungen des § 227 AO abweichen, für den Erlass maßgebend sind.⁹⁰³ Die Religionsgemeinschaften sind aufgrund ihres Selbstbestimmungsrechts aus Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 III WRV berechtigt, eigene Ziele durchzusetzen.⁹⁰⁴ Ordnungspolitische Gründe dürfen daher im Gegensatz zu § 227 AO für die Bestimmung der Billigkeit eine Rolle spielen.

(1) Voraussetzungen

Der Grundsatz der Gesetzes- und Tatbestandsmäßigkeit des Steuerrechts verlangt für den Erlass der Kirchensteuer aus kirchenspezifischen Gründen eine gesetzliche Regelung auf kirchenrechtlicher Ebene.⁹⁰⁵ Diese Regelung muss zumindest in Form einer Erlassrichtlinie ausgestaltet sein, die die Voraussetzungen des Erlasses und den Entscheidungsspielraum bestimmt.⁹⁰⁶ Die Anwendung der Erlassrichtlinie verleiht ihr Bindungswirkung für den Bereich der Kirche; der Gleichbehandlungsgrundsatz aus Art. 3 GG gilt und die Einhaltung ist gerichtlich überprüfbar.⁹⁰⁷ Zu beachten ist, dass die jeweilige Religionsgemeinschaft nur für ihr Hoheitsgebiet die Rechtset-

⁹⁰¹ Farr, Erlass, S. 92; Loose, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 227 AO, Rn. 31.

⁹⁰² Petersen, Kirchensteuer, 18.1.

⁹⁰³ BVerwG v. 21.05.2003 – 9 C 12/02, NJW 2003, S. 3001 (3002); Petersen, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 101 (115); Petersen, Kirchensteuer, 18.1.

⁹⁰⁴ BVerwG v. 21.05.2003 – 9 C 12/02, NJW 2003, S. 3001 (3002); a. A.: Steinbauer, Billigkeitsgedanke, S. 168 ff.

⁹⁰⁵ BVerwG v. 21.05.2003 – 9 C 12/02, NJW 2003, S. 3001 (3003); BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 586/58, BVerfGE 19, S. 248 (251 f.); BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (400); Petersen, Kirchensteuer, 18.2.

⁹⁰⁶ BVerwG v. 21.05.2003 – 9 C 12/02, NJW 2003, S. 3001 (3003); Petersen, Kirchensteuer, 18.2.

⁹⁰⁷ Petersen, Kirchensteuer, 18.2.

zungshoheit besitzt.⁹⁰⁸ Daher bindet die Erlasspraxis einer Religionsgemeinschaft nur die jeweilige Religionsgemeinschaft und nicht eine andere; der Gleichheitssatz aus Art. 3 GG gilt nur innerhalb des Hoheitsgebietes der jeweiligen Religionsgemeinschaft.⁹⁰⁹

(2) Verfahren

Der Erlass der Kirchensteuer muss vom jeweiligen Steuerpflichtigen beantragt werden.⁹¹⁰ Der Antrag muss nach der Bestandskraft des Steuerbescheids, aber vor Ablauf der Festsetzungsfrist gestellt werden.⁹¹¹ Die zuständige Stelle ist die Religionsgemeinschaft des kirchensteuerpflichtigen Kirchenmitglieds zum Zeitpunkt der Antragstellung. Die erlassene Kirchensteuer wird dem zuständigen Finanzamt zur Anpassung des Sonderausgabenabzugs gemeldet.⁹¹²

(3) Anwendungsfälle

Um einschätzen zu können, ob eine Billigkeitsmaßnahme für Berufseinsteiger in Betracht kommt, ist es hilfreich, sich vergleichbare Anwendungsfälle anzuschauen. Die Hauptanwendungsfälle sind der Erlass der Kirchensteuer bei außerordentlichen Einkünften und die Kappung der Kirchensteuerprogression.

(a) Außerordentliche Einkünfte

Die Kirchensteuer wird regelmäßig bei außerordentlichen Einkünften nach § 34 II EStG ermäßigt.⁹¹³ Darunter fallen unter anderem Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 EStG und Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten.⁹¹⁴ Wenn der Steuerpflichtige außerordentliche Einkünfte nach § 34 II EStG vorweist, wird ihm die hierauf anfallende Kirchensteuer von den meisten steuererhebenden Religionsgemeinschaften⁹¹⁵ auf Antrag um bis zu 50 % ermäßigt.⁹¹⁶ Dieser Erlass kann nach der Rechtsprechung des *BVerwG* von der Kirchenmitgliedschaft im Zeitpunkt der Antragstellung abhängig gemacht werden.⁹¹⁷ Grund des Erlasses ist, dass solche außerordentlichen Einkünfte der Altersversorgung des Steuerpflichtigen dienen sollen.⁹¹⁸ Teilweise stel-

⁹⁰⁸ Petersen, Kirchensteuer, 18.1.

⁹⁰⁹ Petersen, Kirchensteuer, 18.1.

⁹¹⁰ BVerwG v. 21.05.2003 – 9 C 12/02, NJW 2003, S. 3001 (3003); Petersen, Kirchensteuer, 18.4.

⁹¹¹ Beispielsweise gem. R 4 RiLi GemKiStStelle ev. Kirche von Westf. vom 23. Juni 2005 (KABl. 2005 S. 178)

⁹¹² Petersen, Kirchensteuer, 18.4.

⁹¹³ Petersen, Kirchensteuer, 18.2.

⁹¹⁴ Petersen, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 101 (116).

⁹¹⁵ Bayern gewährt grundsätzlich keinen Erlass für außerordentliche Einkünfte, der Tatbestand des § 227 AO muss auch erfüllt sein.

⁹¹⁶ Petersen, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 101 (116).

⁹¹⁷ BVerwG v. 21.05.2003 – 9 C 12/02, NJW 2003, S. 3001 (3003); Petersen, Kirchensteuer, 18.2.

⁹¹⁸ Petersen, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 101 (116); Petersen, Kirchensteuer, 18.2.

len die Einkünfte die einzige Altersversorgung dar.⁹¹⁹ Die Religionsgemeinschaften haben sich entschieden, die Sicherung der Altersversorgung zu fördern und verzichten deshalb auf einen Teil der Kirchensteuer. Bei vielen Religionsgemeinschaften ist der Nachweis für die Altersversorgung gar nicht mehr notwendig, sondern die Erfüllung des Tatbestandes des § 34 II EStG ausreichend.⁹²⁰

(b) Kappung der Progression der Kirchensteuer

Der nächste Anwendungsfall stellt die Kappung der Progression der Kirchensteuer dar. Alle Kirchensteuerordnungen und -beschlüsse mit Ausnahme von Bayern sehen eine solche Kappung vor.⁹²¹ Die Kirchensteuer beträgt je nach Bundesland grundsätzlich 8 % bzw. 9 % der Einkommensteuer. Hat ein Kirchensteuerpflichtiger ein so hohes Einkommen, dass sein gesamtes Kirchensteueraufkommen den Prozentsatz zwischen 2,75 % und 4 % je nach Bundesland des zu versteuernden Einkommens übersteigt, wird seine Kirchensteuerpflicht gekappt.⁹²² Das bedeutet, dass das Kirchensteueraufkommen auf 2,75 % bis 4 % des zu versteuernden Einkommens herabgesenkt wird. Die Bemessungsgrundlage der Kirchensteuer ändert sich von der „Steuerschuld“ zum „zu versteuernden Einkommen“.⁹²³ Die Kirchensteuerbelastung steigt damit weiterhin parallel zur Einkommenshöhe, sie verläuft aber nicht mehr progressiv, sondern proportional.⁹²⁴ Sie wird nicht auf einen absoluten Betrag begrenzt;⁹²⁵ es liegt damit kein Kirchensteuerhöchstbetrag vor.⁹²⁶ Kirchenmitglieder mit höheren Einkommen werden Teile der Kirchensteuerschuld erlassen.⁹²⁷ Die Kirche muss nicht die staatliche Einkommensteuerprogression für die Kirchensteuer übernehmen, sondern kann eigene Merkmale zugrunde legen.⁹²⁸ Eine Kappung wird teilweise von Amts wegen gewährt und damit zeitgleich mit

⁹¹⁹ *Petersen*, Kirchensteuer, 18.2.

⁹²⁰ Mit Ausnahme von Bayern: Dort ist auch die Erfüllung des Tatbestandes des § 227 AO erforderlich; *Petersen*, Kirchensteuer, 18.2.

⁹²¹ Siehe Übersicht in: *Petersen*, Kirchensteuer, Tab. 14.1.

⁹²² Aufgrund der Rechtssetzungsautonomie der Religionsgemeinschaften können diese festlegen, ob und in welcher Höhe eine Kappung erfolgen soll; *Engelhardt*, Kirchensteuer in den neuen Bundesländern, S. 64; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 362; *Petersen*, Kirchensteuer Diskussion, S. 42 f.; *Petersen*, Kirchensteuer, 14.1.

⁹²³ *Petersen*, Kirchensteuer, 14.1.

⁹²⁴ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 362 f.; *Petersen*, Kirchensteuer, 14.1.

⁹²⁵ *Petersen*, Kirchensteuer, 14.1.

⁹²⁶ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 362; *Rausch*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 179 (183).

⁹²⁷ *Frerck*, Violettbuch Kirchenfinanzen, S. 33 ff.

⁹²⁸ VG Braunschweig v. 20.01.1972 – I A 78/71, KirchE 12, S. 366 (368); *Petersen*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 101 (111); *Petersen*, Kirchensteuer, 14.1; *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 121.

der Steuerveranlagung berücksichtigt, teilweise auch erst auf Antrag.⁹²⁹ Systematisch handelt es sich bei der Kappung um einen kirchenspezifischen Grund im Rahmen der sachlichen Unbilligkeit.⁹³⁰

Die Religionsgemeinschaften haben sich für die Kappung entschieden, um die hohe Kirchensteuerzahlung von besserverdienenden Kirchenmitgliedern zu würdigen und ihnen für die bestehende Kirchenmitgliedschaft zu danken.⁹³¹ Eine Kappung ist meist mit einem intensiven und persönlichen Austausch verbunden und bindet die Kirchenmitglieder an ihre Kirche.⁹³² Darüber hinaus stellt die Kappung das Pendant zum staatlichen Spitzensteuersatz dar.⁹³³ Im staatlichen Einkommensteuerrecht wandelt sich gem. § 32 a I Nr. 4 EStG der Progressionsverlauf auch in eine proportionale Besteuerung um.⁹³⁴ Es liegt daher ebenfalls eine Kappung vor. Die besserverdienenden Kirchenmitglieder zahlen trotz Kappung einen prozentual höheren Kirchensteueranteil als Durchschnittsverdiener: Dieser zahlt bis zu 2 % seines zu versteuernden Einkommens an Kirchensteuern, während der Höherverdiener 3 % bis 4 % zahlt.⁹³⁵ Würde keine Kappung vorgenommen werden, würde es zu einer übermäßigen Steuerbelastung der einzelnen Mitglieder führen. Dies wäre unbillig. Die Kappung wird auch der Mitgliedschaftsbezogenheit der Kirchensteuer gerecht.⁹³⁶ Sie verwirklicht die beitragsrechtliche Gleichheit einer Mitgliedschaft.⁹³⁷ Es liegt auch im Interesse aller Kirchenmitglieder, leistungsstarke kirchensteuerpflichtige Mitglieder durch Steuervergünstigungen an die Kirche zu binden und von einem Austritt abzuhalten.⁹³⁸ Schließlich dient die Kirchensteuer im Gegensatz zur Einkommensteuer nicht der Umverteilung des Einkommens.⁹³⁹ Die Kappung berücksichtigt diesen Unterschied, da sie die Kirchensteuer von der Umverteilungsfunktion des progressiven Steuersatzes entkoppelt.⁹⁴⁰

⁹²⁹ Petersen, Kirchensteuer, 14.1; Petersen, Kirchensteuer Diskussion, S. 42.

⁹³⁰ Loose, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 227 AO, Rn. 113.

⁹³¹ Siehe beispielsweise die evangelische Kirche im Rheinland: <https://www2.ekir.de/inhalt/kappung/> (zuletzt abgerufen am 15.09.2021).

⁹³² Petersen, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 101 (112); Petersen, Kirchensteuer, 14.1.

⁹³³ Petersen, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 101 (112).

⁹³⁴ Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 363; Petersen, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 101 (112).

⁹³⁵ Petersen, Kirchensteuer Diskussion, S. 43; Rausch, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 179 (184).

⁹³⁶ Petersen, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 101 (111); Petersen, Kirchensteuer, 14.1.

⁹³⁷ Kirchhof, in: Fahr, Kirchensteuer, Notwendigkeit und Problematik, S. 53 (79).

⁹³⁸ Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 365.

⁹³⁹ VG Braunschweig v. 20.01.1972 – I A 78/71, KirchE 12, S. 366 (368); Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 355; Petersen, Kirchensteuer, 14.1.

⁹⁴⁰ Kirchhof, in: Fahr, Kirchensteuer, Notwendigkeit und Problematik, S. 53 (78); Subrbier-Hahn, Kirchensteuerrecht, S. 121.

Die Kappung der Progression kann von der Mitgliedschaft und damit dem Verbleib in der Kirche abhängig gemacht werden.⁹⁴¹ Denn nur dann können die Ziele der Kappung erreicht werden. Dies stellt keinen unzulässigen staatlichen Druck dar, denn das Kirchenmitglied entscheidet sich mit der Antragstellung zur Kappung für die Kirchenmitgliedschaft in diesem Jahr.⁹⁴² Es bleibt weiterhin frei in seiner Entscheidung, jederzeit aus der Kirche auszutreten.

(4) Kirchenspezifischer Billigkeitserlass für Berufseinsteiger

(a) Anforderung an die Erlasssituation

Für den staatlichen Gesetzgeber hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass ein Erlass dann gegeben ist, „wenn die Besteuerung eines Sachverhalts, der unter einen gesetzlichen Besteuerungstatbestand fällt, im Einzelfall mit dem Sinn und Zweck des Steuergesetzes nicht vereinbar ist, wenn also ein Überhang des gesetzlichen Tatbestandes über die Wertungen des Gesetzgebers feststellbar ist und der Sachverhalt zwar den gesetzlichen Tatbestand erfüllt, die Besteuerung aber den Wertungen des Gesetzgebers zuwiderläuft“⁹⁴³. Für einen Erlass ist die Ermittlung eines Billigkeitsgrundes ausschlaggebend. Der Billigkeitsgrund richtet sich dann nach der jeweiligen Steuerart und den Wertentscheidungen des Gesetzes.⁹⁴⁴ Für die Bestimmung eines Billigkeitsgrundes im Bereich der Kirchensteuer sind die Besonderheiten der Kirchensteuer und die kirchenspezifischen Gerechtigkeitsmaßstäbe zu berücksichtigen.

Aus dem Vergleich der beiden Anwendungsfälle der kirchenspezifischen Billigkeitsmaßnahmen, der außerordentlichen Einkünfte und der Kappung der Progression lassen sich die Anforderungen an eine typische kirchenspezifische Erlasssituation herleiten. Die Erlassregelung für die außerordentlichen Einkünfte dienen der Sicherung der Altersversorgung des Steuerpflichtigen, während die Kappung der Progression als Dank und Würdigung für die hohe Kirchensteuerzahlung zu sehen ist. Dahinter steht auch die Unbilligkeit bezüglich des Mitgliedschaftscharakters der Kirchensteuer: Der Kirchensteuerpflichtige mit außerordentlichen Einkünften hat bereits die Kirchensteuer auf seine normalen Einkünfte gezahlt und durch seine jährliche Kirchensteuerzahlung bereits seine Mitgliedschaftspflicht erfüllt. Die außerordentlichen Einkünfte haben keine Verbindung zu seiner Mitgliedschaft und sind damit unbillig. Bei der Kappung der Progression zahlt der Kirchensteuerpflichtige weiterhin Kirchensteuer, im Vergleich sogar einen prozentual höheren Satz. Würde keine Kappung vorgenommen werden, würde das Kirchenmitglied übermäßig in Anspruch genommen werden, was dem Mitgliedschaftscharakter der Kirchensteuer widerspricht und daher unbillig wäre.

⁹⁴¹ BVerwG v. 21.05.2003 – 9 C 12/02, NJW 2003, S. 3001 (3003); *Petersen*, Kirchensteuer, 18.1.

⁹⁴² BVerwG v. 21.05.2003 – 9 C 12/02, NJW 2003, S. 3001 (3003).

⁹⁴³ BFH v. 25.07.1972 – VIII R 59/68, BeckRS 1972, S. 22001715; *Isensee*, in: *Ballerstedt u. a.*, FS Werner Flume II, S. 129 (136).

⁹⁴⁴ *Isensee*, in: *Ballerstedt u. a.*, FS Werner Flume II, S. 129 (137); *Weber*, Steuererlaß und Steuerstundung als Subvention, S. 49.

(b) Tatsächliche Erlasssituation bei Berufseinstiegern

Bei der Befreiung für Berufseinsteiger ist eine vergleichbare Unbilligkeit nicht zu erkennen. Den Berufseinsteiger trifft die mitgliedschaftliche Pflicht der Kirchensteuerzahlung in gleichem Maße wie alle anderen Kirchenmitglieder. Er hat sie nicht bereits erfüllt und würde in übermäßiger, dem Mitgliedschaftscharakter widersprechender Weise in Anspruch genommen werden. Weiter sind an den Berufseinstieg auch keine erhöhten anderen Aufwendungen und Verpflichtungen geknüpft, die eine Unbilligkeit begründen können. Vielmehr sollen die Berufseinsteiger aus rein kirchenpolitischen Gründen privilegiert werden. Eine solche Privilegierung ist dann aber aufgrund einer abstrakt-generellen Regelung vorzunehmen und nicht als Erlassregelung.

(c) Ergebnis

Eine Befreiungsregelung für Berufseinsteiger kann nicht durch eine Billigkeitsmaßnahme umgesetzt werden.

4. Regelung als kircheneigener Steuertarif

Alternativ kann die Kirche auch über die Einführung eines eigenen Steuertarifs für die Berufseinsteiger nachdenken. Das Besteuerungsrecht nach Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 VI WRV und die Kirchensteuergesetze der Länder schreiben den Religionsgemeinschaften nicht vor, den Steuertarif als Zuschlagssteuer auszugestalten, sondern die Religionsgemeinschaften können auch einen auf eigenen Kriterien beruhenden Steuertarif einführen.⁹⁴⁵ Die Abkoppelung von der Akzessorietät des Zuschlagssystems kann gerade unter dem Aspekt des Mitgliedschaftscharakters sinnvoll sein. Die Kirchen könnten durch einen eigenen Tarif ihre Vorstellung der Beitragsstruktur umsetzen und sind nicht an die Entscheidungen des Gesetzgebers bezüglich der Maßstabsteuer gebunden.

Sinn und Zweck eines kircheneigenen Tarifs sollte die ausreichende, vorhersehbare und planbare Beschaffung von Finanzmitteln sein, die die Aufgabenerfüllung der Kirchen gewährleistet und vereinbar ist mit dem Selbstverständnis der Religionsgemeinschaften.

a) Verfassungsrechtliche Möglichkeit

Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 VI WRV statuiert für die Religionsgemeinschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, das Recht, Steuern aufgrund der bürgerlichen Steuerlisten nach Maßgabe der landesrechtlichen Bestimmungen zu erheben. Die Norm verpflichtet die Landesgesetzgeber, die näheren Voraussetzungen der

⁹⁴⁵ BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (399); BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1498); BFH v. 19.10.2005 – I R 76/04, DStRE 2006, S. 528 (530); *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 98; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 130; *Petersen*, Kirchensteuer, 6.3.5., 11.3.4.2.

Steuererhebung durch Landesgesetze zu regeln und dabei die zwangsweise Beitreibung zu ermöglichen.⁹⁴⁶ Der Landesgesetzgeber legt unter anderem die möglichen Steuerarten fest.⁹⁴⁷ Er darf dabei nicht das Kirchensteuersystem in allen Einzelheiten regeln, da dies im Widerspruch zu Art. 4 GG und dem Selbstbestimmungsrecht der Religionsgemeinschaften aus Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 III WRV steht.⁹⁴⁸ Ansonsten könnte der Ausgestaltungsauftrag aus Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 VI WRV zu einer Eingriffsermächtigung in die inneren Angelegenheiten der Religionsgemeinschaft führen.⁹⁴⁹ Ein Beispiel dafür ist die Kirchensteuerhöhe.⁹⁵⁰

Für die Ausgestaltung sind zwei Varianten verfassungsrechtlich zulässig: zum einen die Ermöglichung eines kircheneigenen Steuersystems mit selbstständigen Tarifen, wie beispielsweise die Festsetzung nach Einheitssätzen oder Einschätzung,⁹⁵¹ und zum anderen die Anlehnung an eine staatliche Steuer mit einer Öffnungsklausel für eine eigene Steuer, wie beispielsweise das Kirchgeld.⁹⁵² Die letzte Variante haben alle Länder in ihren Gesetzen gewählt.⁹⁵³

b) Landesrechtliche Ausgestaltung

Die Kirchensteuerregelungen sind in den Ländern und Kirchen in Deutschland im Wesentlichen gleich.⁹⁵⁴ Der Landesgesetzgeber hat zum einen die Erhebung der Kirchensteuer selbst gesetzlich so geregelt, dass die Gesetze die Voraussetzungen und Grenzen der kirchlichen Besteuerung beinhalten.⁹⁵⁵ Die jetzigen Gesetze beinhalten Vorgaben für die Kirchensteuer, die als Zuschlagsteuer zu der staatlichen Steuer ausgestaltet ist.⁹⁵⁶

⁹⁴⁶ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (217); BVerfG v. 08.02.1977 – 1 BvR 329/71, 1 BvR 217/73, 1 BvR 2237/73, 1 BvR 199/74, 1 BvR 217/74, BVerfGE 44, S. 37 (57); BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (399); *Korloth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 98; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 134; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 243.

⁹⁴⁷ *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, S. 245.

⁹⁴⁸ *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 129.

⁹⁴⁹ *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 129.

⁹⁵⁰ *Korloth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 98.

⁹⁵¹ BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (399); *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 254.

⁹⁵² *Korloth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 98; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 130.

⁹⁵³ *Korloth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 98; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 130.

⁹⁵⁴ *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, S. 254.

⁹⁵⁵ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, S. 253 (258 f.); BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (399); *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (113); *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 120.

⁹⁵⁶ *Korloth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 98; *Meyer*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 182.

Zum anderen hat er die Steuererhebung aufgrund einer allgemeinen Ermächtigung geregelt, die nur die unabdingbaren Grundlagen (insbesondere das Erfordernis der Genehmigung) enthält.⁹⁵⁷ Die Einzelregelungen in formeller und materieller Hinsicht überlässt er dann den steuerberechtigten Religionsgemeinschaften innerhalb der Schranken des für alle geltenden Gesetzes.⁹⁵⁸ Den Kirchen steht dabei ein weiter Gestaltungsspielraum zu.⁹⁵⁹ Beispiele dafür sind das allgemeine und besondere Kirchgeld sowie die besonderen Steuertarife.

Die Religionsgemeinschaften haben kein Recht auf eine bestimmte Regelung.⁹⁶⁰ Der Gesetzgeber muss sich bei der Ausgestaltung nur an die verfassungsrechtlichen Vorgaben halten.⁹⁶¹ Der Landesgesetzgeber kann den Kirchen auch „verschiedene Kirchensteuerarten zur Auswahl stellen, von denen sie einzeln oder in einer bestimmten Kombination Gebrauch machen können, aber nicht müssen“⁹⁶². Die Landeskirchensteuergesetze geben den Religionsgemeinschaften die Wahl, welche Steuerart sie erheben wollen, und auch das Recht, diese nebeneinander zu erheben.⁹⁶³ Zwischenformen sind damit auch möglich.⁹⁶⁴

Die Religionsgemeinschaften haben sich in allen Bundesländern einheitlich für das Zuschlagssystem entschieden⁹⁶⁵ und daneben das allgemeine und besondere Kirchgeld eingeführt.

c) Regelung als Kirchgeld

Unter den Begriff „Kirchgeld“ fallen alle Kirchensteuern, die nicht als Zuschlagsteuer zu einer staatlichen Maßstabsteuer, sondern als kircheneigener Tarif erhoben werden.⁹⁶⁶ Das Kirchgeld ist eine echte Steuer.⁹⁶⁷ Alle Landeskirchensteuergesetze geben den Religionsgemeinschaften die Möglichkeit, Kirchgeld zu erheben. Sie sehen keine materielle Ausgestaltung vor, mit Ausnahme, dass das Kirchgeld in festen

⁹⁵⁷ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, S. 253 (258 f.); BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (399); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 129; *Koriotb*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 98; *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1113); *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 120; *Niemeier*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 213.

⁹⁵⁸ BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (399).

⁹⁵⁹ BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1498); BFH v. 19.10.2005 – I R 76/04, DStRE 2006, S. 528 (530); *Petersen*, Kirchensteuer, 6.3.5.

⁹⁶⁰ BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (401); *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 120.

⁹⁶¹ BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (401); *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 120.

⁹⁶² BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (401).

⁹⁶³ *Unrub*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, S. 254.

⁹⁶⁴ BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (402).

⁹⁶⁵ *Birk/Jahndorf*, StuW 1995, S. 103 (104).

⁹⁶⁶ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 473.

⁹⁶⁷ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 473.

oder gestaffelten Sätzen ausgestaltet werden kann.⁹⁶⁸ Die Religionsgemeinschaften erheben das allgemeine und besondere Kirchgeld. Beide stellen einen kircheneigenen Steuertarif dar.⁹⁶⁹

aa) Allgemeines Kirchgeld

Das allgemeine Kirchgeld ist in Deutschland meist als ergänzende Ortskirchensteuer ausgestaltet.⁹⁷⁰ Es dient „der Finanzierung der kirchlichen Aufgaben auf kirchengemeindlicher Ebene“⁹⁷¹. Das Kirchgeld ist eine Kopfsteuer,⁹⁷² die von allen Kirchenmitgliedern zu zahlen ist.⁹⁷³ Es fällt damit auch bei denjenigen Kirchenmitgliedern an, die keine Kirchensteuer zahlen (horizontale Beitragsgerechtigkeit).⁹⁷⁴ Die Höhe des Kirchgeldes variiert je nach Religionsgemeinschaft zwischen 1,50 und 150 Euro pro Jahr.⁹⁷⁵

bb) Besonderes Kirchgeld

Das besondere Kirchgeld wird bei glaubensverschiedenen Ehen oder Lebenspartnerschaften⁹⁷⁶ erhoben, wenn die Ehegatten oder Lebenspartner steuerlich gemeinsam veranlagt werden und das Kirchenmitglied kein oder ein wesentlich geringeres Einkommen im Vergleich zu seinem Ehegatten oder Lebenspartner, dem Nichtmitglied, hat.⁹⁷⁷ Es knüpft an den Lebensführungsaufwand des kirchenangehörigen Ehegatten oder Lebenspartner an.⁹⁷⁸ Der Lebensführungsaufwand wird typisierend aus dem gemeinsam zu versteuernden Einkommen der beiden Ehegatten oder Le-

⁹⁶⁸ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 474.

⁹⁶⁹ BFH v. 19.10.2005 – I R 76/04, DStRE 2006, S. 528 (530); *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1135); *Niemeier*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 218; *Schoppe*, Kirchensteuer vs. Trennung von Staat und Kirche, S. 40.

⁹⁷⁰ *Ehlers*, in: Sachs, WRV, Art. 137, Rn. 35. Zum allgemeinen Kirchgeld vgl. auch Abschnitt G. I. 2. dieser Arbeit.

⁹⁷¹ *Kapischke*, LKV 2003, S. 411 (412); *Petersen*, Kirchensteuer, 6.3.4; *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 164.

⁹⁷² VG Kassel v. 09.1969 – III E 205/68, KirchE 11, S. 31 (40); *Meyer*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 203.

⁹⁷³ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 474 f.

⁹⁷⁴ *Kapischke*, LKV 2003, S. 411 (412); *Petersen*, Kirchensteuer, 6.3.4; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.967; *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 164.

⁹⁷⁵ Beim Landesverband der Jüdischen Gemeinden von Nordrhein sogar bis 250 €.

⁹⁷⁶ Eine glaubensverschiedene Ehe oder Lebenspartnerschaft liegt vor, wenn nur ein Ehegatte oder Lebenspartner einer steuererhebenden Religionsgemeinschaft angehört, während der andere Ehegatte oder Lebenspartner keiner steuererhebenden Religionsgemeinschaft angehört.

⁹⁷⁷ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 232; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 474 f.; *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1125); *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 127; *Petersen*, Kirchensteuer, 11.3.1, 11.3.4.3; *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.968; *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 108 ff.

⁹⁷⁸ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 329; *Kapischke*, LKV 2003, S. 411 (412); *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1125); *Seer*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.968.

benspartner anhand einer 13-stufigen Tabelle erhoben.⁹⁷⁹ Steuerschuldner ist der kirchenangehörige Ehegatte oder Lebenspartner. Die Verfassungsmäßigkeit des besonderen Kirchgelds und die Anknüpfungsmethode ist höchstrichterlich bestätigt worden.⁹⁸⁰ Sinn und Zweck des besonderen Kirchgelds ist die Wahrung der gleichmäßigen Lastenverteilung und der Steuergerechtigkeit.⁹⁸¹ Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Kirchenangehörigen erhöht sich durch die Ehe oder Lebenspartnerschaft, da diesem das Einkommen des anderen Ehegatten oder Lebenspartners zur Verfügung steht.⁹⁸² Mangels Einkommen im Sinne des EStG kann dieser erhöhten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit aber nicht im Rahmen der Kirchensteuerlast nachgekommen werden.⁹⁸³ Dieser Unbilligkeit wird durch das besondere Kirchgeld Rechnung getragen, da es sich an dem tatsächlichen Lebenszuschnitt des Kirchenmitglieds orientiert.⁹⁸⁴

cc) Kirchgeld für Berufseinsteiger

Ein eigener Steuertarif für Berufseinsteiger führt dazu, dass diese weniger Kirchensteuer zahlen müssen. Im Vergleich dazu verfolgen die Regelungen bezüglich des allgemeinen und besonderen Kirchgelds aber andere Zwecke. Das Kirchgeld soll den Religionsgemeinschaften eine Besteuerung nach eigenen Maßstäben ermöglichen, die nicht so stark an die staatlichen Maßstäbe und das Steuersystem anknüpfen.⁹⁸⁵ Dies soll den Kirchen die Möglichkeit geben, solche Regelungen zu treffen, die geeignet sind, den kirchlichen Interessen zu entsprechen.⁹⁸⁶ Das allgemeine Kirchgeld trifft alle Kirchenmitglieder, auch diejenigen, die sonst nicht kirchensteuerpflichtig sind. In diesem Rahmen ist auch eine Doppelbesteuerung möglich, denn das allgemeine Kirchgeld verändert nichts an der allgemeinen Kirchensteuerpflicht. Diese bleibt weiterhin daneben bestehen. Das allgemeine Kirchgeld wird als Ortskirchensteuer erhoben und soll damit einem anderen Gläubiger zugehen als die Kirchensteuer. Das besondere Kirchgeld soll eine Lücke im Gesetz schließen und zu einer größeren Beitragsgerechtigkeit führen. Die Berufseinsteiger sind aber grundsätzlich

⁹⁷⁹ Ab einem zu versteuernden Einkommen von 30 000 € (96 € Kirchgeld) bis zu einem versteuernden Einkommen von 300 000 € (3600 € Kirchgeld); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 329; *Kuschel/Papenfuß*, ZevKR 1989, S. 39 (45); *Schoppe*, Kirchensteuer vs. Trennung von Staat und Kirche, S. 84, 86; Tabelle abgedruckt in: *Petersen*, Kirchensteuer Tab. 11.12.

⁹⁸⁰ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 606/60, BVerfGE 19, S. 268 (282); BVerwG v. 18.02.1977 – VII C 48/73, NJW 1977, S. 1304; BFH v. 19.10.2005 – I R 76/04, DStRE 2006, S. 528 (530 f.).

⁹⁸¹ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 606/60, BVerfGE 19, S. 268 (282); *Kuschel/Papenfuß*, ZevKR 1989, S. 39 (39 f.); *Petersen*, Kirchensteuer, 11.3.4, 11.6.1.

⁹⁸² *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 329; *Petersen*, Kirchensteuer, 6.3.5.

⁹⁸³ *Petersen*, Kirchensteuer, 6.3.5.

⁹⁸⁴ *Petersen*, Kirchensteuer, 6.3.5.

⁹⁸⁵ BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (402).

⁹⁸⁶ BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (401).

kirchensteuerpflichtig. Sie sollen nur aus förderungswürdigen Aspekten von der Kirchensteuerpflicht ausgenommen werden. Dies kann nicht durch ein Kirchgeld erfolgen. Das Kirchgeld ist somit der falsche Anknüpfungspunkt.

d) Regelung als kircheneigener Steuertarif

aa) Anforderungen an den Tarif

Die Religionsgemeinschaften haben bei der Ausgestaltung eines kircheneigenen Steuertarifs zwar einen Gestaltungsspielraum, aber keine komplette Steuerautonomie. Da es sich bei dem kircheneigenen Steuertarif weiter um eine Steuer i. S. d. Abgabenordnung handelt und diese mit Hoheitsgewalt erhoben wird, sind die Religionsgemeinschaften auch bei der Formulierung eines eigenen Steuertarifs an die Grundrechte und die verfassungsgemäße Ordnung gebunden.⁹⁸⁷ Inhaltlich hat das *BVerfG* entschieden, dass kirchliche Steuernormen „die Mindestanforderungen rechtsstaatlicher Steuererhebung“ erfüllen müssen.⁹⁸⁸ Die geordnete Besteuerung muss gewährleistet werden.⁹⁸⁹ Damit haben die Kirchen insbesondere die steuerrechtlichen Anforderungen an die Tatbestandsmäßigkeit zu beachten.⁹⁹⁰ Die grundlegenden steuerlichen Anforderungen gelten auch für den kircheneigenen Tarif, wie das Prinzip der Folgerichtigkeit, das Übermaßgebot und das subjektive Nettoprinzip,⁹⁹¹ um die Wahrung des Existenzminimums abzusichern. Des Weiteren haben die Religionsgemeinschaften die Mitgliederbezogenheit der Besteuerung einzuhalten.

(1) Bemessungsgrundlage

Zunächst müssen die Religionsgemeinschaften die Bemessungsgrundlage bestimmen. Die Bemessungsgrundlage muss all die Leistungsfähigkeit mindernden Elemente berücksichtigen.⁹⁹² Die Landesgesetze geben die Begriffe „Einkommen“, „Grundbesitz“ und „Vermögen“ vor.⁹⁹³ Sie definieren sie aber nicht.⁹⁹⁴ Die Kirchensteuerbeschlüsse und -ordnungen müssen sie dann weiter ausgestalten und definieren. Sie können somit eigene Kinderfreibeträge, ein eigenes Existenzminimum oder andere förderungswürdige Abzüge oder Freibeträge⁹⁹⁵ einführen.

⁹⁸⁷ Zur Grundrechtsbindung der Religionsgemeinschaften vgl. Abschnitt I. 1. a) dieser Arbeit.

⁹⁸⁸ *BVerfG* v. 14.12.1965 – 1 BvR 586/58, *BVerfGE* 19, S. 248 (251); *BVerfG* v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, *NVwZ* 2002, S. 1496 (1497); *Meyer*, in: Lienemann, *Die Finanzen der Kirche*, S. 179.

⁹⁸⁹ *Petersen*, *Kirchensteuer*, 27.3.2; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 254.

⁹⁹⁰ *Petersen*, *Kirchensteuer*, 27.3.2; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 254.

⁹⁹¹ *Petersen*, *Kirchensteuer*, 27.3.2.

⁹⁹² *Petersen*, *Kirchensteuer*, 27.3.1.2.

⁹⁹³ Beispielsweise gem. § 5 Abs. 5 *KiStG-RhPf*; § 2 Abs. 3 *KiStG-Hes*.; § 4 Abs. 1 Nr. 1 b) *KiStG-NRW*.

⁹⁹⁴ *Giloy*, *DstZ* 1999, S. 472 (476).

⁹⁹⁵ *Meyer*, *ZevKR* 1971, S. 291 (295).

Zentrale Kernpunkte für die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage sind die Bedeutung des Gleichheitssatzes aus Art. 3 GG und das daraus hergeleitete Leistungsfähigkeitsprinzip für den kircheneigenen Tarif. Für die Beurteilung der Anforderung an den kircheneigenen Steuertarif gelten andere Maßstäbe als bei den Ausführungen zu Art. 3 I GG im Rahmen des Zuschlagssystems. Das *BVerfG* hat in seiner Entscheidung zu den Hebesätzen klargestellt, dass „das aus Art. 3 I GG fließende Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auch für die kirchliche Entscheidung“⁹⁹⁶ an Bedeutung gewinnt, wenn sich eine Religionsgemeinschaft zwischen den Alternativen von Zuschlagsteuer und kircheneigenem Tarif für das Zuschlagssteuersystem entscheidet. Im Umkehrschluss bedeutet das, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip für den kircheneigenen Tarif eine geringere Rolle spielt. Da die Kirchensteuer eine mitgliedschaftliche Abgabe darstellt, kann der Mitgliedschaftscharakter im Vordergrund stehen. Dies führt dazu, dass die Kirchen für die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage auch Aspekte berücksichtigen können, die unabhängig von der Leistungsfähigkeit sind und die der Staat nicht berücksichtigen kann.

(2) Steuertarif

Aus der geringeren Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips folgt für die Ausgestaltung des Steuertarifs zunächst, dass eine Kopfsteuer möglich wäre. Problematisch sind aber die verfassungsrechtlichen Mindestanforderungen, die den Kopfsteuertarif erheblich einschränken. Die Religionsgemeinschaften haben das Übermaßgebot und das Existenzminimum zu beachten,⁹⁹⁷ sodass die Kopfsteuer vergleichbar mit der Ortskirchensteuer nur einen geringen Beitrag ausmachen kann.

Darüber hinaus ist auch ein proportionaler Steuertarif möglich.⁹⁹⁸ Der kircheneigene Steuertarif muss nicht progressiv ausgestaltet sein. Die Festsetzung nach Einheitsätzen, also proportional, hat auch das *BVerfG* als mögliches Beispiel für die Ausgestaltung eines kircheneigenen Steuertarifs genannt.⁹⁹⁹ Ein proportionaler Tarif zeichnet sich durch einen einheitlichen, gleichbleibenden Prozentsatz einer bestimmten Bemessungsgrundlage aus.¹⁰⁰⁰ Der progressive Einkommensteuertarif ist eine Folge des Sozialstaatsprinzips¹⁰⁰¹ und „Ausdruck sozialstaatlich relativierter Gleichheit“¹⁰⁰². Dagegen wird ein proportionaler Steuertarif dem Sozialstaatsprinzip nicht gerecht.¹⁰⁰³

⁹⁹⁶ BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1497).

⁹⁹⁷ *Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag*, Ausarbeitung: Besonderes Kirchgeld und Vorschläge zur Reform der Kirchensteuer, S. 5.

⁹⁹⁸ *Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag*, Ausarbeitung: Besonderes Kirchgeld und Vorschläge zur Reform der Kirchensteuer, S. 5.

⁹⁹⁹ BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (399); *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 254.

¹⁰⁰⁰ *Giloy*, DstZ 1999, S. 472 (477); *Petersen*, Kirchensteuer, 27.3.1.2.

¹⁰⁰¹ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 97.

¹⁰⁰² *Kirchhof*, Beihefter zu DStR 37, 2003, S. 1 (9).

¹⁰⁰³ *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 142.

Ziel der Kirchensteuer ist allein die Deckung des kirchlichen Finanzbedarfs.¹⁰⁰⁴ Jedes Kirchenmitglied soll sich an der Finanzierung der kirchlichen Aufgaben in gleichem Maße, je nach finanzieller Möglichkeit, beteiligen. Die Umverteilungsfunktion des progressiven Steuersatzes steht im Widerspruch zu dieser Zielsetzung. Darüber hinaus wird ein einheitlicher, gleichbleibender Steuersatz auch dem Mitgliedschaftskriterium der Kirchensteuer gerecht, da dieser zu einer gewissen Beitragsgerechtigkeit führt.

Schließlich wäre auch ein Stufentarif möglich. Hier werden verschiedene Stufen bestimmt, die jeweils einen ansteigenden Steuersatz nach sich ziehen.¹⁰⁰⁵ Ein Steuerpflichtiger erreicht jeweils die nächsthöhere Stufe, wenn die Bemessungsgrundlage den Eingang dieser Stufe überschreitet.¹⁰⁰⁶ Die Kirchen müssen hierbei die jeweiligen Stufen mit dem dazugehörigen Steuersatz nach eigener Einschätzung bestimmen. Das *BVerfG* hat die Einschätzung als mögliche Variante des kircheneigenen Steuertarifs vorgeschlagen.¹⁰⁰⁷

aa) Umsetzbarkeit

Die jeweiligen Kirchensteuergesetze der Länder ermöglichen den Religionsgemeinschaften, die Kirchensteuer nach besonderen Steuertarifen zu erheben und so eigene Maßstäbe zu entwickeln.¹⁰⁰⁸ Eine kircheneigene Tarifnorm könnte durch eine Rahmennorm in den Kirchensteuerordnungen eingeführt werden.¹⁰⁰⁹

Die Abkoppelung der Kirchensteuer von der Einkommensteuer kann zur Folge haben, dass diese nicht mehr von den Finanzämtern verwaltet werden kann. In diesem Fall müssen die Kirchen ihre eigenen Kirchensteuerämter für die Erhebung einführen. Dies ist mit einem erheblichen Verwaltungsaufwand und Kosten verbunden.¹⁰¹⁰ Daher spricht vieles dafür, die Bemessungsgrundlage so zu gestalten, dass die staatliche Verwaltung weiter erfolgen kann. Dafür ist notwendig, dass sich alle steuererhebenden Kirchen in Deutschland auf einen gleichen Tarif einigen und diesen nicht zu oft ändern.¹⁰¹¹ Es darf nicht zu einer Rechtszersplitterung im Bundesgebiet kommen. Darüber hinaus geht die Einfachheit der Besteuerung als Zuschlagsteuer verloren. Die Transparenz und Vermittelbarkeit müssen gewahrt werden, um die Akzeptanz in der Bevölkerung nicht zu verlieren.

Folge eines eigenen Kirchensteuertarifs wäre immer, dass das Kirchensteuerrecht komplizierter und damit teurer in der Festsetzung und Erhebung werden würde.¹⁰¹²

¹⁰⁰⁴ *Giloy*, DstZ 1999, S. 472 (476).

¹⁰⁰⁵ *Petersen*, Kirchensteuer, 27.3.1.2.

¹⁰⁰⁶ *Petersen*, Kirchensteuer, 27.3.1.2.

¹⁰⁰⁷ BVerfG v. 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, S. 388 (399); *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 254.

¹⁰⁰⁸ Beispielsweise gem. § 5 Abs. 5 KiStG-RhPf.; § 2 Abs. 3 KiStG-Hes.; § 4 Abs. 1 Nr. 1 b) KiStG-NRW.

¹⁰⁰⁹ *Petersen*, Kirchensteuer, S. 27.3.2.

¹⁰¹⁰ *Meyer*, ZevKR 1971, S. 291 (293).

¹⁰¹¹ *Dummler*, ZevKR 1976, S. 34 (51).

¹⁰¹² *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1132); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 360.

bb) Kircheneigener Steuertarif für Berufseinsteiger

Überträgt man die Grundsätze für den kircheneigenen Steuertarif auf die Berücksichtigung des Berufseinstiegs, dann wird deutlich, dass ein kircheneigener Steuertarif nicht zu mehr Freiheit führt.

Eine Möglichkeit den Berufseinstieg zu berücksichtigen wäre es, diesen in die Bemessungsgrundlage „Einkommen“ einzubauen. Die Religionsgemeinschaften müssen die Bemessungsgrundlage in ihren Kirchensteuerordnungen genau bestimmen und definieren. Dies könnte durch eine Formel aus Einkommen und typischer Nutzung der Angebote der Kirche erfolgen. Berufseinsteiger beanspruchen die Kirche gerade weniger und sollten daher auch weniger zahlen müssen. Dagegen spricht aber, dass es sich weiterhin um eine Steuer handelt, die die Gegenleistungsfreiheit voraussetzt. Die Steuerpflicht muss sich daher allein an objektiven Kriterien orientieren und nicht an der tatsächlichen Nutzung oder der persönlichen Vorteilsziehung. Die Abstellung auf die Nutzung steht im Widerspruch zum Steuerbegriff.

Weiterhin kann überlegt werden, ob die Bemessungsgrundlage das Alter bzw. den Berufseinstieg des Steuerpflichtigen berücksichtigen kann. Je jünger ein Steuerpflichtiger ist, umso mehr reduziert sich die Bemessungsgrundlage. Dies könnte vergleichbar mit Kinderfreibeträgen für die Nachwuchsförderung als kirchenspezifischer Freibetrag geltend gemacht werden. Es könnte ein „Berufseinstiegs“-Rabatt eingeführt werden, beispielsweise ein Freibetrag in einer bestimmten Höhe für Kirchenmitglieder für die ersten fünf Jahre ihres Berufslebens. Dies führt dazu, dass sich die Bemessungsgrundlage reduziert und die Kirchensteuer niedriger ist. Sinn und Zweck dieser Regelung wäre es, den kirchlichen Nachwuchs zu fördern und die jüngeren Kirchenmitglieder am Anfang ihres Berufslebens zu entlasten, um sie so an die Kirche zu binden. Da sich der kircheneigene Tarif nicht nur an dem Einkommen und der Leistungsfähigkeit orientieren muss, ist es den Kirchen erlaubt, solche von der Leistungsfähigkeit unabhängigen Kriterien zu berücksichtigen.

Jedoch ist zu beachten, dass dies nicht zu einer kompletten Befreiung von Berufseinsteigern führt, sondern nur zu einer Reduktion. Je nach Einkommen kann dies nur geringe Auswirkungen auf die tatsächliche Kirchensteuerzahlung haben. Darüber hinaus ist der Effekt gegebenenfalls geringer als bei einer kompletten Befreiung, da Berufseinsteiger weiterhin Kirchensteuer zahlen müssen. Eine komplette Befreiung ist eher über Lenkungsnormen oder Ausnahmetatbestände zu erreichen als über die Gestaltung der Bemessungsgrundlage oder über die Einführung eines privatrechtlichen Mitgliedsbeitrags.

Des Weiteren können die Kirchen den tatsächlichen Tarif bestimmen. Ein proportionaler Steuertarif hat zwar Auswirkungen für den Berufseinsteiger, jedoch werden je nach Höhe des Steuersatzes im Gegensatz zu dem progressiven Steuersatz eher die unteren Einkommensstufen herangezogen. Da Berufseinsteiger grundsätzlich nicht die Höchstverdiener mit der höchsten Kirchensteuerlast sind, führt dies gerade nicht dazu, diese zu entlasten.

Auch ein Stufentarif führt nicht zur Privilegierung von Berufseinsteigern, da der Tarif sich bei Überschreiten der jeweiligen Stufe erhöht. Die Bemessungsgrundlage spielt hier die zentrale Rolle. Die Berücksichtigung des Berufseinstiegs sollte über die Bestimmung der Bemessungsgrundlage erfolgen und nicht über die Gestaltung des Tarifs.

Schließlich ist zu beachten, dass ein kircheneigener Tarif zu der Umstellung des kompletten Kirchensteuersystems führen und nicht nur eine andere Bemessungsgrundlage für Berufseinsteiger nach sich ziehen würde.

e) Ergebnis

Ein kircheneigener Steuertarif kann den Berufseinstieg in der Bemessungsgrundlage berücksichtigen, jedoch nur zu einem gewissen Grad. Möchten die Religionsgemeinschaften eine komplette Befreiung erreichen, müssen sie auch hier eine Lenkungsnorm einführen. Bei der Einführung eines kircheneigenen Steuertarifs ist insbesondere der Verwaltungsaufwand zu beachten.

5. Ergebnis

Im Ergebnis kann die Kirche eine Befreiungsregelung für Berufseinsteiger nur durch eine abstrakt-generelle Regelung in den Kirchensteuergesetzen umsetzen.

Neben den rechtlichen Erwägungen sind in der Auswahl der Umsetzung kirchenpolitische und verwaltungsökonomische Erwägungen zu berücksichtigen. Zum einen muss der genaue Befreiungszeitraum bestimmt werden, also die Zeitspanne, in der die Wahrscheinlichkeit am höchsten ist, dass die Kirchenmitglieder in der Kirche Mitglieder bleiben. Daneben muss berechnet werden, wie viele Steuereinnahmen den Kirchen durch eine Befreiung verloren gehen und wie diese kompensiert werden können. Zum anderen sind die Kosten und der Verwaltungsaufwand einer Befreiungsregelung zu beachten. Hier ist insbesondere auch relevant, wie groß der Aufwand bei der Anknüpfung an die Kirchensteuerpflicht und die Bearbeitung durch die Finanzämter ist. Diese sind dem zu erwartenden Nutzen gegenüberzustellen. Da eine solche Abwägung für die rechtliche Beurteilung aber nicht von Bedeutung ist, wird in dieser Arbeit nicht darauf vertieft eingegangen.

Nicht zu übersehen sind die psychologischen Wirkungen einer Änderung des geltenden Kirchensteuertarifs. Die jeweiligen Gerechtigkeitsvorstellungen sind subjektiv. Gerade eine Ausnahmeregelung für eine Personengruppe kann dazu führen, dass sich die „benachteiligte“ Gruppe benachteiligt fühlt und eine neue Austrittswelle in Gang gesetzt wird. Dies würde gerade im Widerspruch zur eigentlichen Zielsetzung stehen.

II. Aussetzung der Kirchensteuerpflicht

Der zweite Reformvorschlag behandelt die Idee, jedem Kirchenmitglied die Möglichkeit zu geben, die Kirchensteuer für eine bestimmte Anzahl an Jahren nicht zahlen zu müssen. Die Steuerpflicht des Kirchenmitglieds wird in dieser Zeit ausgesetzt. Die Regelung soll zu größerer Flexibilität führen. Das bedeutet, dass ein Kirchenmitglied nicht direkt aus der Kirche austreten muss, wenn es hohe andere Aufwendungen hat, sich seiner Beziehung zu Gott nicht sicher ist oder aus anderen Gründen die Kirche nicht finanzieren will. Vielmehr kann es eine „Bedenkzeit“ geltend machen und wird dann beispielsweise einmalig für drei oder fünf aufeinanderfolgende Jahre von der Kirchensteuer befreit. Der Unterschied zu der Befreiung für Berufseinsteiger liegt darin, dass nicht nur jene diesen Zeitraum geltend machen können, sondern jedes Kirchenmitglied. Das Kirchenmitglied kann den Zeitpunkt der Geltendmachung selbst entscheiden. Er hängt nicht von externen Faktoren ab, wie beispielsweise die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals des Berufseinstiegs.

Eine solche Zahlungsaussetzung könnte vergleichbar mit der Befreiung für Berufseinsteiger über eine abstrakt-generelle Regelung in den jeweiligen Kirchensteuerordnungen umgesetzt werden.

1. Leistungsfähigkeitsprinzip

Da sich die Religionsgemeinschaften gerade für die Kirchensteuer und gegen einen privatrechtlichen Mitgliedsbeitrag entschieden haben, müssen sie sich wie bereits oben dargestellt bei der Ausgestaltung der Kirchensteuer an die grundgesetzliche Ordnung und die Grundrechte halten.¹⁰¹³ Das bedeutet, dass die Kirchensteuerregelungen auch anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips zu messen sind.¹⁰¹⁴ Die Leistungspflichten müssen so verteilt werden, dass die Bürger individuell entsprechend ihrer unterschiedlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und unter Wahrung des Existenzminimums¹⁰¹⁵ in die Pflicht genommen und belastet werden.¹⁰¹⁶

¹⁰¹³ Zur Grundrechtsbindung der Religionsgemeinschaften vgl. Abschnitt I. I. 1. a) dieser Arbeit. BVerfG v. 31.03.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, S. 415 (422); BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1497); *Droege*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 23 (39); *Petersen*, Kirchensteuer, 3.1; *Weber*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 573 (577).

¹⁰¹⁴ Zur Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Kirchensteuerrecht vgl. Abschnitt I. I. 1. c) bb) dieser Arbeit.

¹⁰¹⁵ BVerfG v. 25.09.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, S. 153 (170 f.); BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, S. 246 (259); *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 183 ff.; *Kirchhof*, Beihefter zu DStR 37, 2003, S. 1 (5); *Ulbrich*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 7.

¹⁰¹⁶ BVerfG v. 22.02.1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, S. 214 (223); *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 155; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 345; *Kruse*, StuW 1990, S. 322 (326).

Kirchensteuerbefreiungen verstoßen gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, da grundsätzlich leistungsfähige Kirchenmitglieder keine Kirchensteuern zahlen müssen.¹⁰¹⁷ Andere weniger oder gleich leistungsfähige Kirchenmitglieder müssen dieses Defizit durch die volle Kirchensteuerlast ausgleichen. Unerheblich ist, dass diese auch die Möglichkeit haben, die Kirchensteuerpflicht auszusetzen, denn jedes Kirchenmitglied entscheidet für sich selbst, ob und wann es die Befreiungsmöglichkeit in Anspruch nehmen will. Jede zeitweise Nichtzahlung der Kirchensteuer trotz bestehender Leistungsfähigkeit nach der festgelegten Bemessungsgrundlage stellt eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips dar.

2. Kirchensteuerbefreiung als Lenkungsnorm

Ist eine Steuerbefreiung als Sozialzwecknorm i. S. e. Lenkungsnorm ausgestaltet, kann das Lenkungsziel die durch die Missachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips erfolgte Ungleichbehandlung rechtfertigen.¹⁰¹⁸ Die Grundsätze zur Sozialzwecknorm sind auf die Kirchensteuer anwendbar. Sozialzwecknormen dienen der Umsetzung bestimmter Gestaltungsziele, beispielsweise sozialpolitische, wirtschaftspolitische, kulturpolitische, gesundheitspolitische oder berufspolitische Ziele.¹⁰¹⁹ Die Kirchen können auch eigene kirchenspezifische Ziele verwirklichen. Zum Zwecke der Erreichung der Gestaltungsziele können unerwünschte Vorgänge oder Zustände durch Steuerbelastungen unattraktiv oder erwünschte Vorgänge und Zustände durch Steuerbegünstigungen attraktiv gemacht werden.¹⁰²⁰ Eine Art der Sozialzwecknorm ist die Lenkungsnorm, die durch die Steuerentlastung oder Steuerbelastung ein bestimmtes Verhalten des Steuerpflichtigen hervorrufen will.¹⁰²¹

Hier liegt eine Sozialzwecknorm i. S. e. Lenkungsnorm vor. Die Möglichkeit der Kirchensteueraussetzung hat den Zweck, die Kirchenmitglieder an die Kirche zu binden und ihnen eine Alternative zum direkten Austritt zu geben. So können Kirchenmitglieder ihre mit der Kirchenmitgliedschaft verbundene Zahlungspflicht für einen gewissen Zeitraum ruhen lassen und haben eine Bedenkzeit. Die Abkopplung der Aussetzung von jeglichen Tatbestandsvoraussetzungen wie beispielsweise andere finanzielle Belastungen, Glaubensfragen oder Unzufriedenheit mit der Religionsgemeinschaft gibt allen Beteiligten eine große Flexibilität. Die Regelung soll damit die Zukunft der Religionsgemeinschaft absichern und Kirchenaustritte verhindern.

¹⁰¹⁷ Zur Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips vgl. Abschnitt I. I. 2. dieser Arbeit.

¹⁰¹⁸ Zur Lenkungsnorm vgl. Abschnitt I. I. 2. a) dieser Arbeit.

¹⁰¹⁹ BVerfG v. 11.02.1992 – 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, S. 238 (244); BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1 (31); *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 192, 201; *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 21; *Hey*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.21; *Kingreen*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 3, Rn. 730; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 95.

¹⁰²⁰ BVerfG v. 05.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, S. 350 (367); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 357.

¹⁰²¹ *Hey*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.21; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 63.

3. Prüfungsmaßstab für die Lenkungsnorm

Der Prüfungsmaßstab für die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips richtet sich nach der Art des Eingriffs. Das *BVerfG* hat entschieden, dass „der unterschiedlichen Weite des gesetzgeberischen Gestaltungspielraums“ mit einer „abgestuften Dichte bei der verfassungsrechtlichen Prüfung“ Rechnung getragen wird.¹⁰²² Es gilt ein „stufenloser, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab“.¹⁰²³ Folge ist, dass dieser je nach Regulationsgegenstand und Differenzierungskriterien variiert.¹⁰²⁴ Die Prüfungsmaßstäbe reichen „vom bloßen Willkürverbot bis hin zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitsanforderungen“¹⁰²⁵. Eine strenge Bindung des Gesetzgebers an die Verhältnismäßigkeitsanforderungen liegt insbesondere dann vor, wenn eine Ungleichbehandlung von Personengruppen erfolgt.¹⁰²⁶

Der Prüfungsmaßstab hängt bei Lenkungsnormen davon ab, ob der Steuerpflichtige zwischen verschiedenen möglichen Alternativen wählen und unter Berücksichtigung der steuerlichen Begünstigung sein Verhalten anpassen kann.¹⁰²⁷ Hat der Einzelne die Wahl, Teil der begünstigten oder nicht begünstigten Gruppe zu sein, abhängig davon, ob er sich für oder gegen das jeweils privilegierte oder nicht privilegierte Verhalten entscheidet,¹⁰²⁸ liegt keine strenge Bindung des Gesetzgebers vor. Dann kommt nur eine Willkürprüfung in Betracht. Der Gesetzgeber darf „seine Leistungen nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, also nicht willkürlich verteilen“¹⁰²⁹. Die Regelung darf sich „nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Umstände“ stützen und „der Kreis der von der Maßnahme Begünstigten“ muss „sachgerecht abgegrenzt“ sein.¹⁰³⁰ Dabei ist auch auf die Art und das Ausmaß der Förderung und ihrer Wirkung sowie das angewandte Mittel zu achten.¹⁰³¹ Die Grenze zur Willkür ist erst verletzt, „wenn

¹⁰²² BVerfG v. 08.06.1993 – 1 BvL 20/85, BVerfGE 89, S. 15 (23); BVerfG v. 14.12.1994 – 1 BvR 720/90, BVerfGE 91, S. 346 (362 f.); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 139.

¹⁰²³ BVerfG v. 23.06.2015 – 1 BvL 13/11, 1 BvL 14/11, BVerfGE 139, S. 285 (309); *Jarass*, in: *Jarass/Pieroth*, GG, Art. 3, Rn. 20; *Kingreen*, in: *Kahl/Waldhoff/Walter*, BK, GG, Art. 3, Rn. 332.

¹⁰²⁴ *Desens*, *StuW* 2016, S. 240 (242).

¹⁰²⁵ BVerfG v. 26.01.1993 – 1 BvL 38/92, 1 BvL 40/92, 1 BvL 43/92, BVerfGE 88, S. 87 (96); BVerfG v. 08.06.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, S. 412 (431); BVerfG v. 10.07.2012 – 1 BvL 2/10, 1 BvL 3/10, 1 BvL 4/10, 1 BvL 3/11, BVerfGE 132, S. 71 (81); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 139; *Kingreen*, in: *Kahl/Waldhoff/Walter*, BK, GG, Art. 3, Rn. 328, 331.

¹⁰²⁶ BVerfG v. 14.12.1994 – 1 BvR 720/90, BVerfGE 91, S. 346 (363); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 139; *Jarass*, in: *Jarass/Pieroth*, GG, Art. 3, Rn. 24.

¹⁰²⁷ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 141; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 219.

¹⁰²⁸ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 141; *Peter*, Steuererlass, S. 81; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 219.

¹⁰²⁹ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, S. 136 (182).

¹⁰³⁰ BVerfG v. 12.02.1964 – 1 BvL 12/62, BVerfGE 17, S. 210 (216); BVerfG v. 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, S. 274 (293); BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1 (32); BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, S. 136 (182).

¹⁰³¹ BVerfG v. 17.05.1961 – 1 BvR 561/60, 1 BvR 579/60, 1 BvR 114/61, BVerfG 12, S. 354 (367).

sich kein sachlich vertretbarer Grund für eine Unterscheidung anführen lässt“ bzw. dieser nicht evident ist.¹⁰³² Eine Prüfung anhand des strengen Verhältnismäßigkeitsmaßstabs erfolgt nur, wenn die Differenzierungen „in die Nähe personenbezogener Kriterien“ nach Art. 3 III GG kommen, die grundrechtliche Freiheitsausübung beeinträchtigt ist¹⁰³³ oder die nachteilige Rechtsfolge an ein Merkmal geknüpft ist, das der Steuerpflichtige nicht beeinflussen kann.¹⁰³⁴

Die hier besprochene Aussetzungsmöglichkeit muss der Willkürprüfung gerecht werden, da jedes Kirchenmitglied die Möglichkeit hat, die Steuervergünstigung wahrzunehmen. Jedes Kirchenmitglied kann Teil der begünstigten Gruppe sein. Die Aussetzung knüpft nicht an bestimmte Merkmale an, sondern erlaubt jedem Kirchenmitglied die einmalige Aussetzung durch einfache Antragstellung. Es sind, abgesehen von der Kirchenmitgliedschaft, die grundsätzlich notwendig ist, um überhaupt kirchensteuerpflichtig zu sein, keinerlei weitere Voraussetzung erforderlich.

4. Verfassungsrechtliche Prüfung

Für die verfassungsrechtliche Willkürprüfung ist es notwendig, die Gesichtspunkte für die Steuerbefreiung nach deren Sachlichkeit zu untersuchen. Die Befreiungsregelung ist unter der Würdigung der Umstände gerade noch als sachlich anzusehen und damit nicht evident willkürlich.

Das Ziel der Regelung ist die Mitgliederbindung und die damit verbundene Zukunftssicherung der Religionsgemeinschaft. Dadurch soll die Funktionsfähigkeit der Religionsgemeinschaften und schließlich die Ausübung der Religionsfreiheit abgesichert werden. Die Religionsgemeinschaften haben die Möglichkeit, ihre eigene Sozialpolitik mithilfe der Kirchensteuer zu verfolgen,¹⁰³⁵ und die Mitgliederbindung ist vom *BVerwG*¹⁰³⁶ als legitimes Ziel anerkannt worden.

Die Aussetzungsmöglichkeit steht in einem sachlichen Zusammenhang zu der Erreichung dieses Zieles. Die Kirchengaustrittsstudien zeigen, dass der Kirchengaustritt ein Prozess ist, der meist im Zusammenhang mit gewissen biografisch relevanten Zeiten und Umbrüchen steht.¹⁰³⁷ Hier spielt die Kirchensteuer auch eine große Rolle. In Zeiten finanzieller Umbrüche evaluieren Kirchenmitglieder Kosten und

¹⁰³² BVerfG v. 12.04.1972 – 2 BvR 704/70, BVerfGE 33, S. 44 (51); BVerfG v. 17.10.1990 – 1 BvR 283/85, BVerfGE 83, S. 1 (23).

¹⁰³³ BVerfG v. 26.01.1993 – 1 BvL 38/92, 1 BvL 40/92, 1 BvL 43/92, BVerfGE 88, S. 87 (96); BVerfG v. 21.07.2010 – 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, S. 400 (417 f.); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 141; *Kingreen*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 3, Rn. 336, 346; *Peter*, Steuererlass, S. 81; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 219.

¹⁰³⁴ BVerfG v. 26.01.1993 – 1 BvL 38/92, 1 BvL 40/92, 1 BvL 43/92, BVerfGE 88, S. 87 (96); BVerfG v. 21.06.2011 – 1 BvR 2035/07, BVerfGE 129, S. 49 (69); BVerfG v. 19.12.2012 – 1 BvL 18/11, BVerfGE 133, S. 1 (22); *Britz*, NJW 2014, S. 346 (350); *Kingreen*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 3, Rn. 336, 342; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 235.

¹⁰³⁵ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 358.

¹⁰³⁶ BVerwG v. 21.05.2003 – 9 C 12/02, NJW 2003, S. 3001 (3003).

¹⁰³⁷ Zur Rolle der Kirchensteuer für den Kirchengaustritt vgl. Abschnitt B. II. 3. und 4. dieser Arbeit.

Nutzen der Kirchenmitgliedschaft. Dies wird insbesondere in den Zahlen für die Berufseinsteiger deutlich. Unabhängig vom Berufseinstieg gibt es aber auch andere Lebenszeiten wie beispielsweise den Hauskauf oder andere finanzielle Verpflichtungen, die eine neue Bewertung der Kosten und Nutzen der Kirche rechtfertigen. Die Studien zeigen zwar, dass primär unter 40-Jährige nach der Kosten-Nutzen-Abwägung entscheiden und daher auch die Kirchensteuer eine größere Rolle spielt, während die über 40-Jährigen primär nach Glaubensinhalten entscheiden und die Kirchensteuer eher untergeordnet ist.¹⁰³⁸ Jedoch ist die Schwelle zur Willkür hoch. Mögen andere Verpflichtungen nicht so deutlich zu Kirchenaustritten führen wie der Berufseinstieg, so ist die Verteilung neben diesem Anlass dennoch groß. Dies zeigt, dass es die Möglichkeit gibt, Kirchenaustritte durch eine generelle Aussetzungsmöglichkeit zu verhindern. Dadurch, dass die Aussetzungsmöglichkeit nicht auf eine bestimmte Kirchenmitgliedsgruppe beschränkt wird, ermöglicht die Religionsgemeinschaft den Kirchenmitgliedern größte Flexibilität. Die Möglichkeit der Aussetzung der Kirchensteuerpflicht für alle Kirchenmitglieder kann dazu führen, dass Kirchenmitglieder nicht aus der Kirche austreten, sodass ein gerade noch vertretbarer sachlicher Zusammenhang bejaht werden kann und keine bloße Willkür vorliegt.

Eine andere Bewertung kommt auch nicht dadurch in Betracht, dass die Regelung unabhängig von jeglichen Voraussetzungen ist, sodass jeder die Befreiung in Anspruch nehmen kann, auch diejenigen, die gar nicht von einem möglichen Kirchenaustritt betroffen sind. Die Wirkung der Regelung könnte somit einer Steuerspargelegenheit bzw. einer Steuerbefreiung aller gleichkommen, die taktisch für die Zeiten der höchsten Einkommensstufen eingesetzt werden kann. Es ist aber gerade nicht Sinn und Zweck der Willkürprüfung, die zielgerichtetste und zweckmäßigste Regelung vorauszusetzen. Die abgeschwächte Prüfungsintensität eröffnet dem Gesetzgeber einen großen Freiraum, da die Willkürprüfung die unterste verfassungsrechtliche Schwelle darstellt. Er ist deshalb auch frei in der Entscheidung über die Auswahl der zweckmäßigsten differenzierenden Regelung.¹⁰³⁹ Dafür spricht weiterhin, dass eine geringe zeitweise Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips gegeben ist. Die Steuerungleichheit ist zum einen zeitlich begrenzt und die Zeitspanne von beispielsweise fünf Jahren im Verhältnis zur die ganze Berufszeit umfassenden Kirchensteuerpflicht kurz. Weiter ist auch die Qualität der Ungleichbehandlung der Kirchenmitglieder gering, da jedes Kirchenmitglied die Möglichkeit hat, die Steuerbegünstigung wahrzunehmen. Jedes Kirchenmitglied ist somit zu einem Zeitpunkt Steuerbegünstigter und zu einem anderen Ungleichbehandelter.

Würde man die Befreiungsregelung nun an weitere Voraussetzungen knüpfen, würde die Flexibilität der Regelung abnehmen. Darüber hinaus führt die Einführung beispielsweise eines Katalogs der verschiedenen Lebenslagen zu höheren

¹⁰³⁸ Peters u. a., Anlässe und Motive des Kirchenaustritts, S. 4.

¹⁰³⁹ BVerfG v. 17.10.1990 – 1 BvR 283/85, BVerfGE 83, S. 1 (23).

Anforderungen.¹⁰⁴⁰ Die Wertung, dass beispielsweise die Familiengründung in den Katalog aufgenommen wird, während der Hauskauf außen vor bleibt, führt zu Abgrenzungsschwierigkeiten, da eine solche Regelung schnell willkürlich erscheinen kann. Nicht zu unterschätzen ist auch der Verwaltungsaufwand, der mit der Anknüpfung an weitere Voraussetzungen verbunden ist.

Unabhängig davon sind hier die zu erwartenden Kirchensteuerausfälle mit den tatsächlich zu bindenden Kirchenmitgliedern in finanzieller Weise abzuwägen. Dies kann dazu führen, dass es ökonomisch keinen Sinn ergibt, eine solche Regelung einzuführen. Weiterhin führt jede Abweichung vom Leistungsfähigkeitsgrundsatz zu einer Verkomplizierung des Kirchensteuerrechts und dadurch möglicherweise auch zu einer geringeren Akzeptanz.

Schließlich müssen auch potenzielle Missbrauchssituation in der Regelung beachtet werden. Beispielsweise kann durch Austritt und Wiedereintritt in die Kirche kein neues Aussetzungsrecht erworben werden. Die Einmaligkeit muss garantiert werden.

5. Ergebnis

Die zeitweise Aussetzung der Kirchensteuerpflicht hält der Willkürprüfung stand und ist verfassungsrechtlich zulässig.

6. Formulierung eines Vorschlags

§ Möglichkeit der Kirchensteueraussetzung

(1) ¹ Jedes Kirchenmitglied kann die Kirchensteuerpflicht einmalig für einen zusammenhängenden Zeitraum von bis zu fünf Jahren aussetzen. ² Der Zeitraum beginnt mit dem Jahr des Antrags zur Aussetzung der Kirchensteuerpflicht und kann jederzeit unterbrochen werden. ³ Die Unterbrechung führt zur Verwirkung des Anspruchs auf Kirchensteueraussetzung.

(2) Aussetzung der Kirchensteuerpflicht bedeutet die komplette Befreiung der Kirchensteuerschuld.

(3) Ein Kirchenwiedereintritt oder Wohnsitzwechsel gibt dem Kirchenmitglied kein weiteres Kirchensteueraussetzungsrecht.

¹⁰⁴⁰ Abhängig von der Beeinflussbarkeit oder der Nähe zu Art. 3 III GG; zum Prüfungsmaßstab allgemein vgl. Abschnitt I. I. 2 b), zum Prüfungsmaßstab für den Berufseinstieg vgl. Abschnitt I. I. 2 d) dieser Arbeit.

III. Die Steuerwidmung

Der nächste Reformvorschlag befasst sich mit der Steuerwidmung. Bei einer Steuerwidmung kann der Steuerzahler selbst entscheiden, wofür seine Steuergelder benutzt werden, und diese einem Zweck zuweisen. Die Steuerwidmung vermittelt die Mitsprache des Steuerzahlers über die Verwendung von Steuermitteln. Je mehr die Steuerpflichtigen selbst entscheiden können wie ihre Steuergelder verwendet werden, umso attraktiver und akzeptierter wird eine Steuer.

Die Umsetzbarkeit der Steuerwidmung wird im Folgenden in zwei Varianten untersucht: zum einen die allgemeine Steuerwidmung (1.), vergleichbar mit dem italienischen „Otto per mille“-System, und zum anderen die Steuerwidmung bei der Kirchensteuer (2.).

1. Einführung des italienischen „Otto per mille“-Prinzips

In den letzten Jahrzehnten wurde die Steuerwidmung für die Kirchenfinanzierung in Europa verstärkt eingeführt: in Italien im Jahr 1984, in Spanien 1987, in Ungarn 2004, in Slowenien 2007 und in Polen 2014.¹⁰⁴¹ Die Steuerwidmung ist in diesen Ländern so ausgestaltet, dass alle Steuerpflichtigen einen gewissen Prozentsatz der bereits bezahlten individuellen Steuerleistung dem Staat, einem Kulturfonds oder einer anerkannten Religionsgemeinschaft verbindlich widmen oder zuweisen können.¹⁰⁴² Die Steuerwidmung stellt keine neue Steuer dar.¹⁰⁴³ Vielmehr weisen die Steuerpflichtigen einen Teil der Einkommensteuer einem bestimmten Zweck zu.

Die Steuerwidmung wird von einigen Kirchenvertretern, Stimmen aus der Politik und Gesellschaftsvertretern als die zukunftsfähigste Lösung für die kirchliche Finanzierung angepriesen.¹⁰⁴⁴ Sie würde dazu führen, dass das Kirchensteuersystem durch eine Gemeinwohlfinanzierung ersetzt wird.¹⁰⁴⁵ Ein wichtiges Argument für die Steuerwidmung ist, dass das Finanzaufkommen der Kirchen unabhängig von der Kirchenmitgliedschaft und dessen Entwicklung ist.¹⁰⁴⁶ Kirchenmitglieder haben

¹⁰⁴¹ Höfer, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 87 (113); Weber, NVwZ 2002, S. 1443 (1454 f.).

¹⁰⁴² Höfer, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 87 (113 f.).

¹⁰⁴³ Höfer, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 87 (114).

¹⁰⁴⁴ Axer, in: Muckel, FS Rübner, S. 13 (14 ff.); Branahl/Fuest, Kirchensteuer in der Diskussion, S. 29 ff.; Martin, in: Martin, Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell, S. 6 ff.; Reformvorschlag des sog. Bürgerguthabens zusammengefasst in: Arbeitsgruppe „Gemeinwohlfinanzierung“, in: Martin, Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell, S. 9 f.; Schoppe, Kirchensteuer vs. Trennung von Staat und Kirche, S. 107; Weber, NVwZ 2002, S. 1443 (1455); Zusammenfassung der Meinungen in Politik und Kirche in: Branahl, Kirchensteuer, S. 34 ff.

¹⁰⁴⁵ Arbeitsgruppe „Gemeinwohlfinanzierung“, in: Martin, Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell, S. 9 f. Schoppe, Kirchensteuer vs. Trennung von Staat und Kirche, S. 108.;

¹⁰⁴⁶ Hartmann, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 31 (56); Weber, NVwZ 2002, S. 1443 (1455).

keinen finanziellen Anreiz, aus der Kirche auszutreten.¹⁰⁴⁷ Sie müssen durch den Austritt nicht weniger Steuern zahlen und erzielen keine Einsparungen.¹⁰⁴⁸ Es entfällt ein wesentlicher Grund für den Kirchenaustritt.¹⁰⁴⁹ Die Mitgliederzahlen der Kirchen könnten sich dadurch stabilisieren.¹⁰⁵⁰

Das italienische „Otto per mille“-System wird als Vorbild der Steuerwidmung gesehen. Daher wird zunächst die historische Entwicklung und die jetzige Ausgestaltung der Steuerwidmung in Italien analysiert. Im nächsten Schritt wird dann die Einführung einer mit Italien vergleichbaren Steuerwidmung in Deutschland auf deren Verfassungsmäßigkeit untersucht.

a) Geschichtliche Entwicklung der Steuerwidmung

Die Einführung des „Otto per mille“-Systems beruht auf einer Neudefinition des Verständnisses von Staat und Kirche in Italien im 20. Jahrhundert.¹⁰⁵¹ In Italien hatten Kirche und Staat seit jeher eine besondere Beziehung zueinander.¹⁰⁵² Der Kirchenstaat, der den Großteil des Gebietes der heutigen Republik Italiens ausmacht, wurde seit dem Untergang des römischen Reichs vom Papst verwaltet.¹⁰⁵³ Der Papst war sowohl Oberhaupt der katholischen Kirche als auch Staatsoberhaupt.¹⁰⁵⁴ Im 18. Jahrhundert stand Italien dann erst unter napoleonischer und dann unter österreichischer Fremdherrschaft.¹⁰⁵⁵ Mitte des 19. Jahrhunderts gelang in drei Unabhängigkeitskriegen die Einigung Italiens.¹⁰⁵⁶ 1861 wurde das Königreich Italien proklamiert.¹⁰⁵⁷ 1870 wurde die Stadt Rom eingenommen und damit der Kirchen-

¹⁰⁴⁷ Fischer, Finanzierung der kirchlichen Sendung, S. 241; Haering, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (36); Hartmann, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 31 (56); Kühne, in: Steinberg, FS Rüping, S. 173 (182).

¹⁰⁴⁸ Hartmann, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 31 (56); Weber, NVwZ 2002, S. 1443 (1455).

¹⁰⁴⁹ Hartmann, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 31 (56).

¹⁰⁵⁰ Weber, NVwZ 2002, S. 1443 (1455).

¹⁰⁵¹ Mitterhofer, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (121).

¹⁰⁵² Mitterhofer, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (122).

¹⁰⁵³ Graulich, in: von Campenhausen/Riedel-Spangenberg/Sebott, Lexikon für Kirchen- und Staatskirchenrecht II, S. 517; Michaeler, in: Steuer-Wahl, S. 12 (12); Michaeler, in: Breitsching/Rees, Festschrift für Johannes Mühlsteiger SJ zum 75. Geburtstag, S. 539 (539); Mitterhofer, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (122); Mitterhofer, in: Haering/Rees/Schmitz, HdbKathKR, § 123, S. 1914 (1917).

¹⁰⁵⁴ Graulich, in: von Campenhausen/Riedel-Spangenberg/Sebott, Lexikon für Kirchen- und Staatskirchenrecht II, S. 517; Michaeler, in: Rinderer, Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften, S. 143 (143); Michaeler, in: Steuer-Wahl, S. 12 (12).

¹⁰⁵⁵ Chiellino, Italien, Bd. 1, S. 22 ff.

¹⁰⁵⁶ Chiellino, Italien, Bd. 1, S. 22 ff.; Michaeler, in: Steuer-Wahl, S. 12 (12); Mitterhofer, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (122).

¹⁰⁵⁷ Chiellino, Italien, Bd. 1, S. 37; Mitterhofer, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (122); Mitterhofer, in: Haering/Rees/Schmitz, HdbKathKR, § 123, S. 1914 (1917).

staat vom Königreich Italien annektiert.¹⁰⁵⁸ Daraufhin flüchtete der Papst in den Vatikan.¹⁰⁵⁹ Ihm wurden durch Gesetz Immunität, gewisse Einkünfte und Garantien zugesichert.¹⁰⁶⁰ In den Lateranverträgen von 1929 wurde dann die Souveränität und Rechtspersönlichkeit des Heiligen Stuhles (bzw. des Staates der Vatikanstadt) anerkannt.¹⁰⁶¹ Die katholische Religion wurde Staatsreligion, Privilegien und Ausnahmen für kirchliche Würdenträger wurden eingeführt und die katholischen kirchlichen Anstalten und der Klerus erhielten Steuerbefreiungen, finanzielle Zuschüsse vom Staat (sog. Congrua) und Staatsleistungen.¹⁰⁶² Die Congrua wurde als Kompensation für die Enteignungen, die die Kirche im Zuge der Einigung Italiens erlitten hatte, an diese gezahlt.¹⁰⁶³ Andere Konfessionen erhielten keine staatlichen Zuwendungen.¹⁰⁶⁴

Im 20. Jahrhundert wurden die Lateranverträge überarbeitet.¹⁰⁶⁵ Grund dafür waren die politischen Veränderungen nach den Erfahrungen mit den faschistischen Systemen und der Demokratisierung wie auch die steigende Bedeutung der Religionsfreiheit und dem Verständnis von Staat und Kirche.¹⁰⁶⁶ Der Accorso di Villa Madama vom 18. Februar 1984 hat die Beziehung zwischen dem Staat, der Republik

¹⁰⁵⁸ *Chiellino*, Italien, Bd. 1, S. 38; *Graulich*, in: von Campenhausen/Riedel-Spangenberg/Sebott, Lexikon für Kirchen- und Staatskirchenrecht II, S. 518; *Graulich*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (166); *Michaeler*, in: Breitsching/Rees, Festschrift für Johannes Mühlsteiger SJ zum 75. Geburtstag, S. 539 (539); *Mitterhofer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (122).

¹⁰⁵⁹ *Michaeler*, in: Rinderer, Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften, S. 143 (143); *Michaeler*, in: Steuer-Wahl, S. 12 (12); *Michaeler*, in: Breitsching/Rees, Festschrift für Johannes Mühlsteiger SJ zum 75. Geburtstag, S. 539 (539); *Mitterhofer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (122).

¹⁰⁶⁰ *Mitterhofer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (122); *Mitterhofer*, in: Haering/Rees/Schmitz, HdbKathKR, § 123, S. 1914 (1918).

¹⁰⁶¹ *Graulich*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (166); *Long*, ZevKR 2007, S. 524 (525); *Michaeler*, in: Steuer-Wahl, S. 12 (12); *Michaeler*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 373 (373 ff.); *Michaeler*, in: Breitsching/Rees, Festschrift für Johannes Mühlsteiger SJ zum 75. Geburtstag, S. 539 (540 f.); *Mitterhofer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (123); *Mitterhofer*, in: Haering/Rees/Schmitz, HdbKathKR, § 123, S. 1914 (1919 f.); *Stern*, in: Stern/Sachs/Dietlein, Staatsrecht IV/2, § 119, S. 1163 (1421).

¹⁰⁶² *Graulich*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (168); *Long*, ZevKR 2007, S. 524 (525); *Michaeler*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 373 (374 f.); *Michaeler*, in: Breitsching/Rees, Festschrift für Johannes Mühlsteiger SJ zum 75. Geburtstag, S. 539 (541); *Mitterhofer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (123).

¹⁰⁶³ Das eingezogene Vermögen wurde in den „Kultfonds“ überführt, aus dem den Priestern in der Seelsorge der Lebensunterhalt (Congrua) gezahlt wurde; *Kleemann*, in: Martin, Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell, S. 11 (23); *Long*, ZevKR 2007, S. 524 (533); *Michaeler*, in: Steuer-Wahl, S. 12 (12); *Michaeler*, in: Breitsching/Rees, Festschrift für Johannes Mühlsteiger SJ zum 75. Geburtstag, S. 539 (539).

¹⁰⁶⁴ *Graulich*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (168).

¹⁰⁶⁵ *Michaeler*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 373 (376).

¹⁰⁶⁶ *Michaeler*, in: Breitsching/Rees, Festschrift für Johannes Mühlsteiger SJ zum 75. Geburtstag, S. 539 (541); *Mitterhofer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (123).

Italien, und der katholischen Kirche neu geregelt.¹⁰⁶⁷ Im Gegensatz zum Lateranvertrag von 1929 wurde die katholische Kirche als Staatsreligion abgeschafft, der Staat und die Kirche sind unabhängig voneinander und souverän.¹⁰⁶⁸ Beide verpflichten sich aber zu gegenseitiger Zusammenarbeit für die Förderung der Menschen und für das Wohl des Landes.¹⁰⁶⁹

Folge dieser Trennung ist die Modifikation der Kirchenfinanzierung und der Sicherstellung des Lebensunterhaltes der Geistlichen.¹⁰⁷⁰ Es musste ein neues Instrument der Kirchenfinanzierung geschaffen werden, das der Religionsfreiheit und Gleichberechtigung aller Konfessionen gerecht wird.¹⁰⁷¹ Italien hat sich für die Finanzierung über Steuermittel und -widmung sowie die staatliche Steuerbegünstigung von Spenden entschieden.¹⁰⁷² Art. 47 des Gesetzes 222/20.05.1985 hat mit Beginn des Jahres 1990 das neue „Otto per mille“-System für die Finanzierung der Kirche eingeführt.¹⁰⁷³ Damit verbunden wurden die Direktzahlungen des Staates an das kirchliche Personal (sog. Congrua) und die kirchlichen Einrichtungen und Institutionen eingestellt und abgelöst.¹⁰⁷⁴ Das Benefizium als nutzungsfähige Ver-

¹⁰⁶⁷ *Michaeler*, in: Steuer-Wahl, S. 12 (13); *Mitterhofer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (121); *Mitterhofer*, in: Haering/Rees/Schmitz, HdbKathKR, § 123, S. 1914 (1921 f.).

¹⁰⁶⁸ Art. 1 des Accordo di Villa Madama: „Die Republik und der Heilige Stuhl bekräftigen, dass der Staat und die katholische Kirche, jeweils in der eigenen Ordnung, unabhängig und souverän sind, indem sie sich für den vollen Respekt dieses Prinzips einsetzen in ihren Beziehungen und bei der gegenseitigen Zusammenarbeit für die Förderung der Menschen und das Wohl des Landes“; *Graulich*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (167); *Kleemann*, in: Martin, Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell, S. 11 (16 f.); *Long*, ZevKR 2007, S. 524 (536); *Michaeler*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 373 (376); *Michaeler*, in: Breitsching/Rees, Festschrift für Johannes Mühlsteiger SJ zum 75. Geburtstag, S. 539 (543); *Mitterhofer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (126); *Österreichisches Pastoralinstitut*, Kultursteuer, S. 3.

¹⁰⁶⁹ *Mitterhofer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (126); *Mitterhofer*, in: Haering/Rees/Schmitz, HdbKathKR, § 123, S. 1914 (1923 f.).

¹⁰⁷⁰ *Mitterhofer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (132); *Schulz*, in: Gabriels/Reinhardt, FS Heinemann, S. 95 (95, 99 ff.).

¹⁰⁷¹ *Graulich*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (168).

¹⁰⁷² *Kleemann*, in: Martin, Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell, S. 11 (23 ff.); *Michaeler*, in: Steuer-Wahl, S. 12 (16 f.); *Michaeler*, in: Breitsching/Rees, Festschrift für Johannes Mühlsteiger SJ zum 75. Geburtstag, S. 539 (549 ff.); *Mitterhofer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (146); *Österreichisches Pastoralinstitut*, Kultursteuer, S. 4; *Steigerwald*, in: Steuer-Wahl, S. 7 (7).

¹⁰⁷³ *Graulich*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (169); *Mitterhofer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (136); *Mitterhofer*, in: Haering/Rees/Schmitz, HdbKathKR, § 123, S. 1914 (1927 ff.); *Steigerwald*, in: Steuer-Wahl, S. 7 (7).

¹⁰⁷⁴ *Cardia*, in: Gerosa/Müller, Katholische Kirche und Staat in der Schweiz, S. 29 (47); *Graulich*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (168); *Michaeler*, in: Steuer-Wahl, S. 12 (16 f.); *Michaeler*, in: Breitsching/Rees, Festschrift für Johannes Mühlsteiger SJ zum 75. Geburtstag, S. 539 (549); *Mitterhofer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (121, 136); *Stragenegg/Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 153 (184).

mögensmasse für das Kirchenamt¹⁰⁷⁵ war rechtlich nicht mehr selbstständig, sondern wurde dem „Institut für den Lebensunterhalt der Kleriker“ mit dem Zweck übertragen, diese für die Gewährleistung des Lebensunterhalts der Priester mit diözesanem Auftrag zu verwalten.¹⁰⁷⁶ Um die Deckung des Finanzbedarfs weiter zu gewährleisten, gewährt der Staat großzügige Steuerbegünstigungen von Spenden an die Kirche zum Unterhalt des Klerus.¹⁰⁷⁷

b) Ausgestaltung der Steuerwidmung in Italien

Bei der Steuerwidmung in Italien können die Bürger (nur natürliche Personen)¹⁰⁷⁸ in ihrer jährlichen Einkommensteuererklärung selber entscheiden, welcher Institution der 0,8 %-Anteil des gesamten Einkommen- oder Lohnsteueraufkommens zukommen soll.¹⁰⁷⁹ Zu beachten ist, dass in Italien der einzelne Steuerpflichtige nicht den 0,8 %-Anteil seiner persönlichen Einkommensteuerschuld der ausgewählten Institution zukommen lassen kann.¹⁰⁸⁰ Vielmehr liegt eine Art Abstimmung vor.¹⁰⁸¹ Alle Steuerpflichtigen entscheiden gemeinschaftlich, welcher Prozentsatz von den 0,8 % des gesamten Einkommensteueraufkommens welcher Institution zugewiesen wird.¹⁰⁸² Hier liegt der Unterschied zu dem spanischen System: Die Steuerpflich-

¹⁰⁷⁵ *Kleemann*, in: Martin, Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell, S. 11 (24); *Michaeler*, in: Steuer-Wahl, S. 12 (16); *Mitterhofer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (121, 145); *Rees*, in: Paarhammer/Katzinger, Kirche und Staat im Horizont einer globalisierten Welt, S. 67 (105); *Stragenegg/Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 153 (180); Zum Benefizium siehe: *Puza*, in: Morsak/Escher, FS Louis Carlen, S. 335 (339 ff.).

¹⁰⁷⁶ *Michaeler*, in: Breitsching/Rees, Festschrift für Johannes Mühlsteiger SJ zum 75. Geburtstag, S. 539 (547); *Mitterhofer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (145); *Schulz*, in: Gabriels/Reinhardt, FS Heinemann, S. 95 (100).

¹⁰⁷⁷ *Graulich*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (168 f.); *Schulz*, in: Gabriels/Reinhardt, FS Heinemann, S. 95 (100); gem. Art. 46 darf jede steuerpflichtige und natürliche Person einen Betrag bis zu zwei Millionen Lit. des jährlichen Einkommens steuerfrei an die Institutionen für den Unterhalt der Kleriker zuwenden.

¹⁰⁷⁸ Juristische Personen erhalten Steuerbefreiungen für Spenden an juristische Personen, die soziale, gesellschaftliche oder religiöse Zwecke verfolgt: *Stragenegg/Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 153 (184).

¹⁰⁷⁹ *Graulich*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (169); *Haering*, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (27); *Kleemann*, in: Martin, Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell, S. 11 (11); *Long*, ZevKR 2007, S. 524 (533); *Michaeler*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 373 (386); *Mitterhofer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (132); *Rees*, in: Müller/Rees/Krutzler, Vermögen der Kirche – Vermögende Kirche?, S. 17 (53).

¹⁰⁸⁰ *Haering*, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (27).

¹⁰⁸¹ *Haering*, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (27); *Schöch*, in: Weiß/Ihli, FS Richard Puza, S. 751 (754).

¹⁰⁸² *Haering*, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (27); *Kleemann*, in: Martin, Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell, S. 11 (11); *Steigerwald*, in: Steuer-Wahl, S. 7 (8).

tigen können dort ihre persönliche Einkommensteuer einem gewissen Zweck zuweisen.¹⁰⁸³ Der Vorteil des italienischen Systems ist, dass die Stimme eines jeden Steuerpflichtigen gleich viel wiegt, da ärmere Einkommenschichten mit niedrigerem Einkommensteueranteil den Geldfluss in gleichem Maße steuern können wie reichere Einkommenssteuerschichten.¹⁰⁸⁴

Gibt der Steuerpflichtige in seiner Steuererklärung keinen Widmungszweck an, dann wird der prozentuale Anteil nicht dem Staat zugewiesen, sondern die Zuweisung erfolgt anteilig gemäß dem Abstimmungsergebnis aller anderen Steuerpflichtigen.¹⁰⁸⁵ Die ausgedrückten Präferenzen werden hochgerechnet.

Die Steuerpflichtigen können zwischen folgenden Institutionen wählen: die katholische Kirche in Italien, die evangelisch-lutherische Kirche in Italien, die Union der Adventisten bzw. Kirchen des 7. Tages, die Assemblee di Dio in Italien, die Vereinigung der jüdischen Gemeinden in Italien, die Vereinigung der Methodisten und Waldenser sowie der Staat mit seinen sozialen Projekten.¹⁰⁸⁶ Anzumerken ist, dass Italien neben dem „Otto per mille“-System im Jahr 2006 das „Cinque per mille“-System eingeführt hat.¹⁰⁸⁷ Hierbei können die Steuerpflichtigen 0,5 % der Einkommensteuer zugunsten von Non-Profit-Organisationen, sozialer Aktivitäten von Gemeinden, der Gesundheitsforschung oder von Universitäten und Forschungstätigkeiten zweckbestimmen.¹⁰⁸⁸

Die katholische Kirche in Italien kann nicht komplett frei über das zugewiesene Geld verfügen. Die italienische Bischofskonferenz ist für die Verteilung des Geldes zuständig.¹⁰⁸⁹ Sie hat laut gesetzlichen Bestimmungen¹⁰⁹⁰ die aus dem „Otto per mille“-System stammenden Geldmittel für drei Bereiche einzusetzen: für den Lebensunterhalt der Kleriker, die seelsorglichen Tätigkeiten, die kirchlichen Entwicklungsprojekte in den Entwicklungsländern und die Caritas.¹⁰⁹¹ Die italienische Bischofskonferenz hat dem Staat gegenüber jedes Jahr Rechenschaft über die Mittel-

¹⁰⁸³ Böttcher, ZevKR 2007, S. 400 (419).

¹⁰⁸⁴ Schöch, in: Weiß/Ihli, FS Richard Puza, S. 751 (754).

¹⁰⁸⁵ Graulich, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (169); Haering, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (28); Kleemann, in: Martin, Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell, S. 11 (13); Kühne, in: Steinberg, FS Rüping, S. 173 (186); Steigerwald, in: Steuer-Wahl, S. 7 (8); Stragenegg/Weinberger, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 153 (187).

¹⁰⁸⁶ Mitterhofer, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (133); der Staat hat mit anderen Kirchen oder kirchlichen Gemeinschaften Verträge abgeschlossen, die die Teilnahme an dem „Otto per mille“-System regeln: Graulich, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (169 f.).

¹⁰⁸⁷ Gesetz 266/23. 12. 2005; Mitterhofer, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (132).

¹⁰⁸⁸ Kühne, in: Steinberg, FS Rüping, S. 173 (183); Mitterhofer, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (132), Fn. 28.

¹⁰⁸⁹ Art. 41 (L. 222/1985); Graulich, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (169).

¹⁰⁹⁰ Art. 48 (L. 222/1985)

¹⁰⁹¹ Graulich, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (169); Mitterhofer, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (134 f.).

verwendung abzulegen.¹⁰⁹² Das „Otto per mille“-System wird alle drei Jahre von einer paritätisch besetzten Kommission neu bewertet und bei Bedarf verändert.¹⁰⁹³ Dies umfasst auch die Anpassung des Hebesatzes.¹⁰⁹⁴

Belastbare Daten aus dem Jahr 2016 zeigen, dass rund 80 % aller Einnahmen an die römisch-katholische Kirche gingen, rund 15 % an den Staat und der Rest zwischen den anderen Berechtigten verteilt wurde.¹⁰⁹⁵ Für die Jahre 2017 und 2018 ging der Anteil der katholischen Kirche leicht zurück, während der staatliche Anteil stieg. Der Gesamtbetrag der erhaltenen „Otto per mille“-Einnahmen der Katholischen Kirche im Jahr 2016 betrug rund 1,1 Milliarden Euro.¹⁰⁹⁶

Die Steuerwidmung stellt keine zusätzliche oder neue Steuer dar, wie beispielsweise die Kirchensteuer oder die Kultursteuer.¹⁰⁹⁷ Dies würde bedeuten, dass eine zusätzliche Abgabe, sofern der Anlass wegfällt, nicht mehr geschuldet wird.¹⁰⁹⁸ Die Steuerwidmung ist auch kein Kirchenbeitrag, der an die Kirchenmitgliedschaft anknüpft.¹⁰⁹⁹ Die Zuweisung des Steueranteils erfolgt nicht aufgrund der Konfession des Steuerzahlers.¹¹⁰⁰ Die Steuerwidmung ist ein Teil der allgemeinen Einkommens- und Lohnsteuer.¹¹⁰¹ Die Einkommensteuer wird unabhängig von der Religionszugehörigkeit geschuldet.¹¹⁰² Der Steuerpflichtige kann sich der Steuer nicht entziehen.¹¹⁰³ Er muss die Einkommensteuer auf alle Fälle entrichten und kann dabei nur 0,8 % des gesamten Einkommensteueraufkommens einer angegebenen Institution zuweisen.¹¹⁰⁴ Die Steuerwidmung stellt eine „neue Form der Staatsfinanzierung“ dar,¹¹⁰⁵ da es im Grunde eine vom Steuerzahler mitbeeinflusste Finanzierung des

¹⁰⁹² Art. 44 (L. 222/1985); *Graulich*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (169); *Michaeler*, in: Rinderer, Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften, S. 143 (153); *Schöb*, in: Weiß/Ihli, FS Richard Puza, S. 751 (755).

¹⁰⁹³ *Graulich*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (169).

¹⁰⁹⁴ *Graulich*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (169).

¹⁰⁹⁵ https://www1.finanze.gov.it/finanze3/stat_8xMilleSerie/index.php?&req_classe=01&privacy=ko (zuletzt aufgerufen am 12.09.2021).

¹⁰⁹⁶ https://www1.finanze.gov.it/finanze3/stat_8xMilleSerie/index.php?&req_classe=01&privacy=ko (zuletzt aufgerufen am 12.09.2021).

¹⁰⁹⁷ *Michaeler*, in: Rinderer, Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften, S. 143 (152); *Michaeler*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 373 (387); *Mitterhofer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (122).

¹⁰⁹⁸ *Mitterhofer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (122).

¹⁰⁹⁹ *Hartmann*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 31 (54); *Mitterhofer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (122); *Schöb*, in: Weiß/Ihli, FS Richard Puza, S. 751 ff.; *Weber*, NVwZ 2002, S. 1443 (1455).

¹¹⁰⁰ *Haering*, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (26, 28).

¹¹⁰¹ *Kiderlen*, in: Fahr, Kirchensteuer, Notwendigkeit und Problematik, S. 36 (45); *Michaeler*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI, S. 373 (386); *Mitterhofer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (122).

¹¹⁰² *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 117.

¹¹⁰³ *Kiderlen*, in: Fahr, Kirchensteuer, Notwendigkeit und Problematik, S. 36 (45).

¹¹⁰⁴ *Mitterhofer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 121 (122).

¹¹⁰⁵ *Schöb*, in: Weiß/Ihli, FS Richard Puza, S. 751 (755).

Staates ist, der auf 0,8 % seiner Einkommensteuer verzichtet.¹¹⁰⁶ Das italienische „Otto per mille“-System kann als „Fortsetzung der staatlichen Kirchenfinanzierung in modifizierter Form“ bezeichnet werden, das die Bedingungen und Voraussetzungen einer säkularen Gesellschaft beachtet.¹¹⁰⁷

c) Verfassungsrechtliche Möglichkeit einer Steuerwidmung in Deutschland

aa) Demokratieprinzip

Zunächst steht der Steuerwidmung das Demokratieprinzip entgegen, da die verbindlichen Zuweisungsentscheidungen der einzelnen Steuerpflichtigen die verfassungsrechtliche Gesamtverantwortung der zuständigen Staatsorgane beeinträchtigen.¹¹⁰⁸ Nach dem Demokratieprinzip gem. Art. 20 I, II, 38 GG und dem Budgetrecht aus Art. 110 II, III GG ist das Parlament für alle wesentlichen Entscheidungen zuständig, und nicht der einzelne Steuerzahler.¹¹⁰⁹ Dies umfasst insbesondere auch die Entscheidung über die Verwendung von Steuermitteln.¹¹¹⁰

Die Steuer ist ein staatliches Finanzierungsinstrument für die finanzielle Ausstattung der Staatshaushalte.¹¹¹¹ Der Staat kann Steuern gemäß den in der Verfassung festgelegten Rahmenbedingung erheben und verwenden. Die Regierung entwirft den Haushaltsplan, und das Parlament beschließt diesen als Gesetz in strenger Verantwortung vor dem Volk.¹¹¹² Art. 110 II, III GG weist damit die Entscheidungsmacht über die Verwendung der Haushaltsmittel ausschließlich und allein dem Parlament zu.¹¹¹³ Die Vorschrift enthält den speziellen demokratischen Parlamentsvorbehalt, nämlich das parlamentarische Budgetrecht des Bundestages¹¹¹⁴ und damit die Letztverantwortung für das Haushaltsgebaren.¹¹¹⁵ Das Budgetrecht ist eines der wichtigsten Rechte des Parlaments¹¹¹⁶ und genießt Verfassungsrang, da es eine zentrale Rolle für die Verwirklichung der Demokratie spielt.¹¹¹⁷ Es besitzt eine Steu-

¹¹⁰⁶ *Graulich*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (172).

¹¹⁰⁷ *Martin*, in: Martin, Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell, S. 82 (102).

¹¹⁰⁸ *Hammer*, DÖV 2008, S. 975 (981); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 115.

¹¹⁰⁹ *Grzeszick*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 20, Rn. 135; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 115; *Kotzur*, in: Kämmerer/Kotzur, v. Münch/Kunig, GG, Art. 20, Rn. 156 ff.

¹¹¹⁰ BFH v. 05.02.2003 – I B 51/02, BeckRS 2003, S. 25001853; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 115.

¹¹¹¹ BVerfG v. 26.08.1992 – 2 BvR 478/92, NJW 1993, S. 455 (455).

¹¹¹² *Hammer*, DÖV 2008, S. 975 (981); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 115.

¹¹¹³ BVerfG v. 26.08.1992 – 2 BvR 478/92, NJW 1993, S. 455 (455); NWVerfGH v. 03.05.1994 – VerfGH 10/92, NVwZ 1995, S. 159 (160).

¹¹¹⁴ *Kube*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 110, Rn. 1.

¹¹¹⁵ *Kube*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 110, Rn. 1.

¹¹¹⁶ *Siekmann*, in: Sachs, GG, Art. 110, Rn. 13.

¹¹¹⁷ BVerfG v. 25.05.1977 – 2 BvE 1/74, BVerfGE 45, S. 1 (32); BVerfG v. 14.01.1986 – 2 BvE 14/83, 2 BvE 4/84, BVerfGE 70, S. 324 (355).

rungs-, Kontroll- sowie Legitimationsfunktion.¹¹¹⁸ Durch die Entscheidung über die Einnahmen und Ausgaben kann das Parlament an der demokratischen Willensbildung teilnehmen, da es durch die Entscheidung über die Mittelverwendung zentrale Bereiche der Politik mitgestalten kann.¹¹¹⁹ Durch das Budgetrecht kann das Parlament auf die Regierung Einfluss nehmen und deren Handeln steuern.¹¹²⁰ Es besitzt damit ein Mittel der Regierungskontrolle¹¹²¹ und legitimiert staatliches Handeln in finanzieller Hinsicht.¹¹²²

Für die Steuerwidmung wird vorgebracht, dass das Demokratieprinzip sehr wohl gewahrt werden kann. Die Steuerpflichtigen würden von den gewählten Vertretern durch Einführung des Gesetzes zur Steuerwidmung die Entscheidung über die Verwendung der Steuermittel zurückübertragen bekommen.¹¹²³ Dabei bleibt die wesentliche Entscheidung – die Festsetzung des Anteils der Steuermittel für die Finanzierung bestimmter religiöser oder sozialer Gruppen – weiterhin beim Parlament. Dieses legt die Höhe der Steuermittel, also den Prozentsatz, und die zur Wahl stehenden Zwecke fest. Der einzelne Steuerzahler kann nicht komplett frei über die Steuerverwendung entscheiden und darauf Einfluss nehmen, sondern er kann nur innerhalb des vorgegebenen Rahmens bei der genauen Verteilung der Steuermittel mitwirken.

Eine solche Argumentation überzeugt nicht, da sie im Widerspruch zum Sinn und Zweck des Demokratieprinzips steht. Die Gesamtverantwortung des Parlaments wird eingeschränkt, denn das Parlament verliert die Letztentscheidungskompetenz über die genaue Aufteilung der Steuermittel. Selbst eine vermeintlich kleine Einschränkung stellt unter dem Aspekt der Bedeutung des Budgetrechts für die Demokratie eine wesentliche Entscheidung dar und steht im Widerspruch zur Verfassung. Die Mitwirkung der Steuerpflichtigen ist nach der Grundkonzeption des Grundgesetzes nicht vorgesehen.

¹¹¹⁸ *Heun*, Staatshaushalt und Staatsleistung, S. 269 ff.; *Musil*, DVBl. 2007, S. 1526 (1530); *Stern*, Staatsrecht II, S. 1196 ff.

¹¹¹⁹ BVerfG v. 25.05.1977 – 2 BvE 1/74, BVerfGE 45, S. 1 (32); BVerfG v. 21.06.2016 – 2 BvR 2728/13, 2 BvR 2729/13, 2 BvR 2730/12, 2 BvR 2731/12, 2 BvE 13/13, BVerfGE 142, S. 123 (230); *Siekmann*, in: Sachs, GG, Art. 110, Rn. 13.

¹¹²⁰ BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, S. 274 (303); BVerfG v. 14.01.1986 – 2 BvE 14/83, 2 BvE 4/84, BVerfGE 70, S. 324 (356); *Heun*, Staatshaushalt und Staatsleistung, S. 286 f.; *Musil*, DVBl. 2007, S. 1526 (1530); *Siekmann*, in: Sachs, GG, Art. 110, Rn. 9; *Stern*, Staatsrecht II, S. 1196 f.

¹¹²¹ BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, S. 274 (303); BVerfG v. 14.01.1986 – 2 BvE 14/83, 2 BvE 4/84, BVerfGE 70, S. 324 (356); *Heun*, Staatshaushalt und Staatsleistung, S. 286 f.; *Musil*, DVBl. 2007, S. 1526 (1530); *Siekmann*, in: Sachs, GG, Art. 110, Rn. 9; *Stern*, Staatsrecht II, S. 1196 f.

¹¹²² *Kube*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 110, Rn. 1; *Musil*, DVBl. 2007, S. 1526 (1530).

¹¹²³ *Höfer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 87 (114).

Darüber hinaus gewinnt der Staat durch die Trennung von Steuererhebung und Verwendungsentscheidung Unabhängigkeit gegenüber den finanzierenden Steuerpflichtigen.¹¹²⁴ Gleichzeitig nimmt es den Steuerzahlern auch jegliche Einflussmöglichkeiten auf die Ausgabeentscheidung.¹¹²⁵ Nur so kann der Staat allen Staatsbürgern, unabhängig von deren zu zahlenden Steuerleistungen, in gleicher Weise verantwortlich sein.¹¹²⁶ Der Staat muss daher unabhängig und unbefangen gegenüber seinem Finanzier bleiben.¹¹²⁷ Die einzelnen Steuerzahler sollen keinen größeren Einfluss auf den Staat haben als die Nichtzahler.¹¹²⁸ Bei der Steuerwidmung ist dies aber gerade der Fall, denn die einzelnen Steuerzahler haben Einfluss auf die Ausgabenpolitik des Staates. Die tatsächliche Entscheidung über den Anteil oder die Höhe der Widmung liegt nur bei den tatsächlichen Steuerzahlern. Von vornherein können nur Steuerpflichtige abstimmen, und nicht alle wahlberechtigten Staatsbürger. Die gutverdienenden Bürger werden damit privilegiert. Es werden nicht die Stimmen aller Bürger in der Entscheidung berücksichtigt. Das gesamte Staatsvolk wird durch das gewählte Parlament repräsentiert. Nur durch die Entscheidung des Parlaments auch über die genaue Verteilung der Anteile kann das Demokratieprinzip gewahrt werden. Die individuelle Mitbestimmung bei der Steuer führt gerade nicht zu einer Demokratievertiefung, sondern zum genauen Gegenteil. Das Demokratieprinzip verbietet damit die Individualbestimmung der Steuerzahler über die Steuerverwendung.¹¹²⁹

bb) Haushaltsrechtliche Anforderungen

Betrachtet man die Steuerwidmung unter haushaltsrechtlichen Aspekten, ist fraglich, wie die Anforderungen des Art. 110 GG umgesetzt werden können.¹¹³⁰ Art. 110 I 1 HS 1 GG stellt den Vollständigkeitsgrundsatz und das Gesamtdeckungsprinzip auf.¹¹³¹ Der Vollständigkeitsgrundsatz besagt, dass alle im jeweiligen Rechnungsjahr zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben des Bundes veranschlagt und in den Haushaltsplan einzustellen sind.¹¹³² Die darunterfallenden Einnahmen „sind die im Rechnungsjahr objektiv zu erwartenden Mittel aus Steuern und anderen

¹¹²⁴ BVerfG v. 26.08.1992 – 2 BvR 478/92, NJW 1993, S. 455 (455 f.).

¹¹²⁵ BVerfG v. 26.08.1992 – 2 BvR 478/92, NJW 1993, S. 455 (455 f.).

¹¹²⁶ BVerfG v. 26.08.1992 – 2 BvR 478/92, NJW 1993, S. 455 (455 f.).

¹¹²⁷ *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, HdbStR V, § 118, Rn. 24.

¹¹²⁸ *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, HdbStR V, § 118, Rn. 24.

¹¹²⁹ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 115.

¹¹³⁰ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 116.

¹¹³¹ *Heintzen*, in: Kämmerer/Kotzur, v. Münch/Kunig, GG, Art. 110, Rn. 6; *Heun*, in: Dreier, GG, Art. 110, Rn. 15; *Kube*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 110, Rn. 91.

¹¹³² BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, S. 274 (302 f.); NWVerfGH v. 03.05.1994 – VerfGH 10/92, NVwZ 1995, S. 159 (160); *Heintzen*, in: Kämmerer/Kotzur, v. Münch/Kunig, GG, Art. 110, Rn. 12; *Heun*, in: Dreier, GG, Art. 110, Rn. 15; *Hummel*, Verfassungsrechtsfragen der Verwendung, S. 219; *Kube*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 110, Rn. 91; *Stern*, Staatsrecht II, S. 1239.

Abgaben¹¹³³. Steuern dürfen nicht in einen speziellen Fond oder Nebenhaushalt fließen.¹¹³⁴ Der Vollständigkeitsgrundsatz ist eng mit dem Demokratieprinzip verbunden und sichert die Freiheit des Gesetzgebers ab.¹¹³⁵ Das Parlament soll den kompletten Überblick über das verfügbare Finanzvolumen haben.¹¹³⁶ Denn nur so kann das gesamte staatliche Finanzvolumen der Budgetentscheidung des Parlaments und den damit verbundenen Planungs-, Kontroll- und Rechenschaftsverfahren unterworfen werden.¹¹³⁷

Bei der Steuerwidmung steht zum Zeitpunkt der Erstellung des Bundeshaushalts noch nicht fest, welchem Zweck die Steuerpflichtigen ihren Anteil zuordnen werden¹¹³⁸ und wie viel Prozent davon an den Staat fließt. Daher sind die in den Haushaltsplänen einzustellenden Ein- und Ausgaben nicht nach Wert und Zweck abschätzbar.¹¹³⁹

Das Gesamtdeckungsprinzip (bzw. der Non-Affektionsgrundsatz) besagt, dass alle eingestellten Einnahmen für die Verwendung aller im Haushalt vorgesehen Ausgaben zur Verfügung stehen.¹¹⁴⁰ Bei der Steuerwidmung wird von vornherein ein gewisser Prozentsatz für die Verwendung von kirchlichen Institutionen zweckgebunden. Diese Bindung des Haushaltsgesetzgebers weicht vom Grundsatz ab, dass alle Einnahmen zur Deckung aller Ausgaben verwendet werden können und zur Verfügung stehen.¹¹⁴¹

Hinter diesem Grundsatz steht die Idee, dass der Gesetzgeber nicht gehindert werden soll, notwendige Ausgaben aufgrund der vorherigen Bindung nicht zu tätigen bzw. unnötige Ausgaben zu tätigen, weil noch zweckgewidmete Einnahmen vorhanden sind.¹¹⁴² Es soll keine Rangfolge bei der Mittelverteilung entstehen, denn nur so kann der politische Gestaltungsspielraum des Haushaltsgesetzgebers

¹¹³³ BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, S. 274 (302); *Kube*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 110, Rn. 93.

¹¹³⁴ *Waldhoff*, StW 2002, S. 285 (302).

¹¹³⁵ BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, S. 274 (303); BVerfG v. 31.05.1990 – 2 BvL 12/88, 2 BvL 13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, S. 159 (178 f.); *Musil*, DVBl. 2007, S. 1526 (1527).

¹¹³⁶ BVerfG v. 31.05.1990 – 2 BvL 12/88, 2 BvL 13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, S. 159 (179); BVerfG v. 17.07.2003 – 2 BvL 1/99, 2 BvL 4/99, 2 BvL 6/99, 2 BvL 18/99, 2 BvL 1/01, BVerfGE 108, S. 186 (216); BVerfG v. 18.05.2004 – 2 BvR 2374/99, BVerfGE 110, S. 370 (388); *Heun*, in: Dreier, GG, Art. 110, Rn. 15; *Kube*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 110, Rn. 91.

¹¹³⁷ BVerfG v. 31.05.1990 – 2 BvL 12/88, 2 BvL 13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, S. 159 (179); BVerfG v. 17.07.2003 – 2 BvL 1/99, 2 BvL 4/99, 2 BvL 6/99, 2 BvL 18/99, 2 BvL 1/01, BVerfGE 108, S. 186 (216); BVerfG v. 18.05.2004 – 2 BvR 2374/99, BVerfGE 110, S. 370 (388); *Heun*, in: Dreier, GG, Art. 110, Rn. 15; *Kube*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 110, Rn. 91.

¹¹³⁸ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 116.

¹¹³⁹ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 116.

¹¹⁴⁰ *Kube*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 110, Rn. 143.

¹¹⁴¹ *Musil*, DVBl. 2007, S. 1526 (1530).

¹¹⁴² *Kube*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 110, Rn. 143.

sichergestellt werden.¹¹⁴³ Einfachrechtlich ist der Grundsatz in § 7 S. 1 HGrG, § 8 S. 1 BHO geregelt.¹¹⁴⁴ Eine Abweichung vom Gesamtdeckungsprinzip führt aber nicht zur Verfassungswidrigkeit, denn es kann gem. § 7 HGrG und § 8 BHO durch Gesetz von dem Gesamtdeckungsprinzip abgewichen werden.¹¹⁴⁵ Diese Abweichungen müssen dann sachlich gerechtfertigt sein.¹¹⁴⁶

cc) Trennung von Staat und Kirche

Die institutionelle Trennung von Staat und Kirche steht der Steuerwidmung und der damit verbundenen direkten Staatsfinanzierung von Religionsgemeinschaften entgegen. Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 I WRV und Art. 4, 3 und 33 III GG statuieren die Trennung von Staat und Kirche und die Pflicht des Staates zur religiös-weltanschaulichen Neutralität.¹¹⁴⁷ Sinn und Zweck des Trennungsgebots ist die wechselseitige Unabhängigkeit beider Seiten und die ungehinderte und ungestörte Verfolgung der eigenen Zwecke.¹¹⁴⁸ Die Neutralität sichert von staatlicher Seite die religiöse Freiheit ab,¹¹⁴⁹ denn nur ein religiös neutraler Staat kann „Heimstaat aller Staatsbürger“ sein.¹¹⁵⁰

Die Trennung von Staat und Kirche und das damit verbundene Neutralitätsgebot ist als freundliche Trennung von Staat und Kirche zu verstehen und nicht als strikte Trennung.¹¹⁵¹ Damit wird die „Notwendigkeit einer freien, pluralen Entfaltung religiöser und weltanschaulicher Diversität“ anerkannt.¹¹⁵² Folge dieser Interpretation ist, dass sich der Staat nicht mit einer Kirche verbinden oder inhalt-

¹¹⁴³ *Musil*, DVBl. 2007, S. 1526 (1531).

¹¹⁴⁴ *Kube*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 110, Rn. 143; *Musil*, DVBl. 2007, S. 1526 (1530).

¹¹⁴⁵ *Musil*, DVBl. 2007, S. 1526 (1531).

¹¹⁴⁶ *Musil*, DVBl. 2007, S. 1526 (1531).

¹¹⁴⁷ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (216); *Böckenförde*, ZevKR 1975, S. 119 (130); *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 9; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 16; *Muckel*, Religiöse Freiheit, S. 72; *Schlaich*, in: Krautscheidt/Marré, Ess. Gespr. 4 (1970), S. 9 (9); *Schlaich*, Neutralität, S. 170 ff., 192 ff.; *de Wall*, in: Antes/de Wall, Religions- und Weltanschauungsfreiheit, S. 9 (12 f.); *Wick*, Trennung von Staat und Kirche, S. 11.

¹¹⁴⁸ *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 18.

¹¹⁴⁹ BVerfG v. 16.05.1995 – 1 BvR 1087/91, BVerfGE 93, S. 1 (16); BVerfG v. 24.09.2003 – 2 BvR 1436/02, BVerfGE 108, S. 282 (300); *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 140, Rn. 31; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 140, Rn. 35.

¹¹⁵⁰ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (216); *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 140, Rn. 36.

¹¹⁵¹ BVerfG v. 24.09.2003 – 2 BvR 1436/02, BVerfGE 108, S. 282 (300); *von Campenhausen*, ZevKR 1997, S. 169 (172); *Holterhus/Aghazadeh*, JuS 2016, S. 19 (22); *Kewenig*, in: Krautscheidt/Marré, Ess. Gespr. 6 (1972), S. 9 (27); *Kokott*, in: Sachs, GG, Art. 4, Rn. 7; Absicht des WRV-Verfassungsgebers *Ebers*, Staat und Kirche, S. 122; *Stern*, in: Stern/Sachs/Dietlein, Staatsrecht IV/2, § 119, S. 1163 (1222); *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 8.

¹¹⁵² *Kewenig*, in: Krautscheidt/Marré, Ess. Gespr. 6 (1972), S. 9 (28).

lich identifizieren darf.¹¹⁵³ Es ist dem Staat dadurch aber nicht generell verboten, Religion und Religionsgemeinschaften zu fördern.¹¹⁵⁴ Der religiös-weltanschaulich neutrale Staat identifiziert sich inhaltlich nicht zwangsläufig mit einer Religionsgemeinschaft, wenn er diese unterstützt.¹¹⁵⁵ Fördert er Religionsgemeinschaften, muss er dabei aber die allgemeinen verfassungsrechtlichen Voraussetzungen beachten,¹¹⁵⁶ insbesondere den Paritätsgrundsatz¹¹⁵⁷ und die Grenze zur Identifikation.¹¹⁵⁸

Dies bedeutet, dass der Staat Religionsgemeinschaften nach Maßgabe des Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 I WRV nur aus säkularen Gründen, d. h. wegen ihres Beitrages zum Gemeinwohl oder zur allgemeinen Sinn- und Wertevermittlung¹¹⁵⁹ fördern kann und nicht wegen ihres religiösen Zwecks und Glaubensinhalts.¹¹⁶⁰ Denn wenn die Religionsgemeinschaften Aufgaben übernehmen, die sonst der Staat erfüllen würde, hat dieser ein legitimes Eigeninteresse an der Förderung solcher Aufgaben.¹¹⁶¹ Dies ist insbesondere im sozialen und kulturellen Bereich der Fall, da die Religionsgemeinschaften den Staat dort erheblich entlasten.¹¹⁶² Eine staatliche Förderung gemeinwohldienender Aktivitäten der Religionsgemeinschaften ist dann sachlich gleicherma-

¹¹⁵³ BVerfG v. 31.03.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, S. 415 (422); BVerfG v. 24.09.2003 – 2 BvR 1436/02, BVerfGE 108, S. 282 (299 f.); BVerfG v. 27.01.2015 – 1 BvR 471/10, 1 BvR 1181/10, BVerfGE 138, S. 296 (339); BVerfG v. 14.01.2020 – 2 BvR 1333/17, NJW 2020, S. 1049 (1052); *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 9; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 18; *Muckel*, Religiöse Freiheit, S. 73 f.; *Schlaich*, Neutralität, S. 242 f.

¹¹⁵⁴ BVerfG v. 17.02.1997 – 1 BvR 33/76, BVerfGE 44, S. 103 (104); *Classen*, Religionsrecht, Rn. 119; *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 272; *Kewenig*, in: Krautscheidt/Marré, Ess. Gespr. 6 (1972), S. 9 (28); *Meyer*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 199; *Mückl*, in: Kämper/Thönnies, Ess. Gespr. 40 (2007), S. 41 (70); *Pirson*, in: Geis/Lorenz, FS Hartmut Maurer, S. 409 (422); *Robbers*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 867 (873 f.).

¹¹⁵⁵ BVerfG v. 17.02.1997 – 1 BvR 33/76, BVerfGE 44, S. 103 (104); *Meyer*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche, S. 199.

¹¹⁵⁶ BVerfG v. 17.02.1997 – 1 BvR 33/76, BVerfGE 44, S. 103 (104); *Ehlers*, in: Sachs, WRV, Art. 137, Rn. 2; *Isensee*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1009 (1061); *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 272; *Mückl*, in: Kämper/Thönnies, Ess. Gespr. 40 (2007), S. 41 (70); *Robbers*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 867 (873 ff.).

¹¹⁵⁷ *Isensee*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1009 (1061); *Pirson*, in: Geis/Lorenz, FS Hartmut Maurer, S. 409 (422).

¹¹⁵⁸ BVerfG v. 16.05.1995 – 1 BvR 1087/91, BVerfGE 93, S. 1 (17); BVerfG v. 12.05.2009 – 2 BvR 890/06, BVerfGE 123, S. 148 (178); *Schlaich*, in: Krautscheidt/Marré, Ess. Gespr. 4 (1970), S. 9 (12); *Stern*, in: Stern/Sachs/Dietlein, Staatsrecht IV/2, § 119, S. 1163 (1219).

¹¹⁵⁹ *Classen*, Religionsrecht, Rn. 119; *Haering*, in: Gerosa/Müller, Politik ohne Gott?, S. 219 (226); *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 273.

¹¹⁶⁰ BVerfG v. 28.04.1965 – 1 BvR 346/61, BVerfGE 19, S. 1 (7); *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 273; *Robbers*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 867 (879); *Schlaich*, Neutralität, S. 243.

¹¹⁶¹ *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 272; *Pirson*, in: Geis/Lorenz, FS Hartmut Maurer, S. 409 (422).

¹¹⁶² *Muckel/Ogorek*, DÖV 2003, S. 305 (305); *Pirson*, in: Geis/Lorenz, FS Hartmut Maurer, S. 409 (422); Aufzählung: *von Tiling*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR II, S. 809 (810 ff.); Beispiele: insbesondere in den Bereichen von Bildung und Caritas: Kindergärten, Schulen, Hochschulen,

ßen gerechtfertigt wie die Unterstützung säkularer Organisationen, wie beispielsweise Sportvereine, Orchester und andere soziale Vereine.¹¹⁶³ Die Religionsgemeinschaften werden dann nicht anders behandelt als vergleichbare säkulare Organisationen, die ebenfalls Förderbeiträge erhalten.¹¹⁶⁴ Hierbei handelt es sich nicht um eine spezielle Förderung von Religionsgemeinschaften, da die Beiträge zum Gemeinwohl grundsätzlich von jeder Organisation erfüllt werden können.¹¹⁶⁵ Solche Förderbeiträge und Subventionen kennzeichnen sich dann durch ihre Zweckgebundenheit aus.¹¹⁶⁶ Die Kirchen müssen den fremdgesetzten Zweck erfüllen.¹¹⁶⁷

Hier liegt gerade das Problem der Steuerwidmung. Im „Otto per mille“-System ist eine allgemeine staatliche Kirchenfinanzierung zu sehen.¹¹⁶⁸ Der Staat verzichtet auf einen Teil der Steuermittel, um damit die Kirchen zu finanzieren.¹¹⁶⁹ Der Steuerpflichtige schuldet dem Staat die Mittel, die den Kirchen zugeteilt werden.¹¹⁷⁰ Der Staat gibt diese in einem nächsten Schritt den Kirchen. Das ist der Unterschied zur Kirchensteuer: Die Kirchensteuer wird den jeweiligen Religionsgemeinschaften geschuldet, der Staat zieht sie nur ein. Bei der Steuerwidmung würde die kircheneigene Steuer durch eine staatliche Steuer ersetzt werden.¹¹⁷¹ Der Staat würde die Religionsgemeinschaft nicht zweckgebunden wegen eines speziellen Gemeinwohlbelangs fördern, sondern er würde die Grundfinanzierung der Religionsgemeinschaft zur Verfügung stellen und diese damit auch wegen ihres Glaubens fördern. Die Einführung der Steuerwidmung würde die „Rückwendung zu einem Element des Staatskirchentums“ bedeuten, das dem Verfassungsprinzip der Trennung von Staat und Kirche und der damit verbundenen wechselseitigen Unabhängigkeit widerspricht.¹¹⁷² Die allgemeine Staatsfinanzierung der Religionsgemeinschaften wurde im 19. Jahrhundert abgeschafft und durch die Kirchensteuer ersetzt.¹¹⁷³ Dieser Schritt war großer Bestandteil der Entflechtung von Staat und Kirche.¹¹⁷⁴

Einrichtungen der Erwachsenenbildung, Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen in kirchlicher Trägerschaft.

¹¹⁶³ *Robbers*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 867 (877 f.).

¹¹⁶⁴ *Haering*, in: Gerosa/Müller, Politik ohne Gott?, S. 219 (227).

¹¹⁶⁵ *Haering*, in: Gerosa/Müller, Politik ohne Gott?, S. 219 (227).

¹¹⁶⁶ *Haering*, in: Gerosa/Müller, Politik ohne Gott?, S. 219 (227).

¹¹⁶⁷ *Kirchhof*, in: Kämper/Thönnies, Ess. Gespr. 47 (2013), S. 7 (18).

¹¹⁶⁸ *Haering*, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (36); *Huber*, Kirche in der Zeitenwende, S. 125; *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1108); *Schöich*, in: Weiß/Ihli, FS Richard Puza, S. 751 (754 ff.).

¹¹⁶⁹ *Graulich*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (172); *Hartmann*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 31 (54); *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1108).

¹¹⁷⁰ *Haering*, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (36).

¹¹⁷¹ *Huber*, Kirche in der Zeitenwende, S. 125, 252 f.; *Martin*, in: Martin, Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell, S. 82 (88).

¹¹⁷² *Hammer*, DÖV 2008, S. 975 (981); *Huber*, Kirche in der Zeitenwende, S. 125, 252 f.; *Martin*, in: Martin, Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell, S. 82 (88).

¹¹⁷³ Zur geschichtlichen Entwicklung vgl. Abschnitt C. V. dieser Arbeit.

¹¹⁷⁴ *Huber*, Kirche in der Zeitenwende, S. 124.

Im internationalen Vergleich wird deutlich, dass die Steuerwidmung bisher ausschließlich in Ländern mit direkter Staatsfinanzierung der Kirchen eingeführt wurde.¹¹⁷⁵ Die deutsche Verfassung hat in Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 I, VI WRV die Wertentscheidung getroffen, dass die Religionsgemeinschaften sich eigenständig finanzieren sollen, und ihnen dies durch den Kirchenbeitrag und die Kirchensteuer ermöglicht. Die Kirchensteuer stellt eine zusätzliche Steuer dar und ist kein Teil einer staatlichen Steuer. Werden die Religionsgemeinschaften nun durch einen Teil der Einkommensteuer finanziert, verstößt dies gegen das Trennungsgebot und die Neutralität des Staates. Damit verbietet das Grundgesetz die allgemeine Finanzierung der religiösen Betätigungen von Religionsgemeinschaften durch den Staat.

dd) Negative Glaubensfreiheit

Ein Verstoß gegen die negative Glaubens- und Religionsfreiheit liegt auf alle Fälle vor, wenn die Steuermittel derjenigen Steuerpflichtigen, die überhaupt keine Entscheidung getroffen haben, prozentual auf die Religionsgemeinschaften verteilt werden.¹¹⁷⁶ Die negative Religionsfreiheit aus Art. 4 GG garantiert unter anderem, dass Grundrechtsberechtigte nicht zu öffentlichen, verpflichtenden Abgaben herangezogen werden dürfen, die nur von Kirchenmitgliedern erhoben werden dürfen.¹¹⁷⁷ Die Folge dieses Rechtes ist, dass die Steuergelder den kirchlichen Körperschaften nur dann zugeleitet werden, wenn die jeweiligen individuellen Steuerzahler damit ausdrücklich einverstanden sind.¹¹⁷⁸ Um dieses Problem zu umgehen, müsste der Anteil an Steuermitteln, der keinem Zweck gewidmet wurde, dem Staat zugehen.

Die negative Religionsfreiheit muss auch bei der am Verteilungsverfahren beteiligten Gruppen beachtet werden. In Italien hat der Steuerpflichtige nur die Wahl zwischen bestimmten religiösen Gruppen und dem Staat. Dem Steuerpflichtigen müssen in Deutschland verschiedene Möglichkeiten zur Auswahl stehen, sodass er sich nicht gezwungen fühlt, für eine religiöse Gruppe zu stimmen. Auch unter Paritätsgesichtspunkten, selbst unter dem Blick der gestuften Parität, ist sicherzustellen, dass zumindest alle Religionsgemeinschaften, die öffentlich-rechtliche Körperschaften sind, die gleiche Chancen haben, am Verteilungsverfahren teilzunehmen.¹¹⁷⁹ Eine Einführung nur für die evangelische Kirche ist ausgeschlossen. Schließlich ist

¹¹⁷⁵ *Haering*, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (36); *Kiderlen*, in: Fahr, Kirchensteuer, Notwendigkeit und Problematik, S. 36 (49).

¹¹⁷⁶ *Fischer*, Finanzierung der kirchlichen Sendung, S. 241; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 116; *Kühne*, in: Steinberg, FS Rüping, S. 173 (186).

¹¹⁷⁷ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvL 31/62, 1 BvL 32/62, BVerfGE 19, S. 226 (235 f.); *Bäcker*, Kirchenmitgliedschaft, S. 17 f.; *Droege*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 23 (34); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 116, 265 ff.; *Hafß*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft, S. 67 ff.; *Listl*, Das Grundrecht der Religionsfreiheit in der Rechtsprechung der Gerichte der Bundesrepublik Deutschland, S. 217, 222 f.; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 4, Rn. 138.

¹¹⁷⁸ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 116; *Kühne*, in: Steinberg, FS Rüping, S. 173 (186).

¹¹⁷⁹ *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 140, Rn. 32; *Kühne*, in: Steinberg, FS Rüping, S. 173 (182).

Art. 140 GG i. V. m. Art 137 VII WRV Rechnung zu tragen, sodass die Weltanschauungsgemeinschaften den Religionsgemeinschaften gleichgestellt werden und diese auch an dem Verfahren teilnehmen müssen.¹¹⁸⁰

ee) Steuerbegriff

Darüber hinaus ist die Steuerwidmung nicht mit dem Steuerbegriff vereinbar. Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff wird im Grundgesetz nicht definiert, knüpft aber an § 3 I AO an.¹¹⁸¹ Demnach sind Steuern „einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft“¹¹⁸². Für die Beurteilung einer Steuer kommt es auf den materiellen Gehalt der öffentlichen Abgabe an und nicht auf dessen Bezeichnung.¹¹⁸³

Die Steuer dient im Gegensatz zur Sonderabgabe der Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs, zumindest im Nebenzweck, und nicht der Finanzierung besonderer Aufgaben.¹¹⁸⁴ Das Kriterium der Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs grenzt die Steuer gerade von der Sonderabgabe ab.¹¹⁸⁵ Die Steuer „ist der reine, zweckfreie Transfer von Geld aus dem privaten in den öffentlichen Sektor; und zwar aufgrund einseitiger (hoheitlicher) Anordnung“¹¹⁸⁶.

¹¹⁸⁰ Kühne, in: Steinberg, FS Rüping, S. 173 (182).

¹¹⁸¹ BVerfG v. 04.02.1958 – 2 BvL 31/56, 2 BvL 33/56, BVerfGE 7, S. 242 (251); BVerfG v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, S. 343 (353); BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, S. 274 (299); BVerfG v. 06.11.1984 – 2 BvL 19/83, 2 BvL 20/83, 2 BvR 363/83, 2 BvR 491/83, BVerfGE 67, S. 256 (282).

¹¹⁸² BVerfG v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, S. 343 (353); Heun, in: Dreier, GG, Art. 105, Rn. 13.

¹¹⁸³ BVerfG v. 04.02.1958 – 2 BvL 31/56, 2 BvL 33/56, BVerfGE 7, S. 242 (252); BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, S. 274 (305 f.); BVerfG v. 24.01.1995 – 1 BvL 18/93, 1 BvL 5/94, 1 BvL 6/94, 1 BvL 7/94, 1 BvR 403/94, 1 BvR 569/94, BVerfGE 92, S. 91 (114).

¹¹⁸⁴ Seer, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 2.15; Siekmann, in: Sachs, GG, Vorbemerkung zu Abschnitt X, Rn. 79.

¹¹⁸⁵ BVerfG v. 16.09.2009 – 2 BvR 852/07, BVerfGE 124, S. 235 (243); BVerfG v. 24.11.2009 – 2 BvR 1387/04, BVerfGE 124, S. 348 (364); Seer, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 2.15, 2.25; Siekmann, in: Sachs, GG, Vorbemerkung zu Abschnitt X, Rn. 78.

¹¹⁸⁶ Siekmann, in: Sachs, GG, Vorbemerkung zu Abschnitt X, Rn. 77.

(1) Allgemeine Zweckbindung

Grundsätzlich steht eine Zweckbindung dem Steuercharakter nicht entgegen.¹¹⁸⁷ Eine Zwecksteuer zeichnet sich dadurch aus, dass das Abgabenaufkommen zweckgebunden ist.¹¹⁸⁸ Konkrete Einnahmen werden für bestimmte festgelegte Ausgabenzwecke reserviert.¹¹⁸⁹ Der Staat kennt die Zwecksteuer beispielsweise in Form der Mineralölsteuer,¹¹⁹⁰ die rechtlich mit dem Straßenwesen verknüpft ist.¹¹⁹¹

Bei einer Zweckbindung kann nicht von einer Gegenleistung i. S. d. § 3 AO gesprochen werden. Die Zwecksteuern stehen zwar zu bestimmten Zwecken und Leistungen des Staates in Beziehung, jedoch ist die Erfüllung dieses Zweckes nicht eine Gegenleistung für die Zahlung.¹¹⁹² Es fehlt an dem direkten Zusammenhang zwischen Zweckerfüllung und Steuerzahlung. Deshalb ist der Kreis der Abgabepflichtigen auch nicht auf diejenigen begrenzt, die einen tatsächlichen wirtschaftlichen Vorteil aus dem Zweck ziehen.¹¹⁹³ Vielmehr sichern Zwecksteuern die Erfüllung einer vom Staat als notwendig und nützlich eingestuften Aufgabe finanziell ab.¹¹⁹⁴ Sie müssen zwecktauglich sein und eine Ausnahme bleiben.¹¹⁹⁵

Das innere Wesen der Steuer darf hier nicht mit der Verwendung der Steuermittel verwechselt werden; beide Begriffe müssen scharf getrennt werden.¹¹⁹⁶ Durch die Zwecksteuer wird der Haushaltsgesetzgeber gebunden.¹¹⁹⁷ Diese Bindung steht im Widerspruch zum Haushaltsgrundsatz der Gesamtdeckung¹¹⁹⁸ und ist deshalb problematisch, aber nicht unzulässig.¹¹⁹⁹

¹¹⁸⁷ BVerfG v. 04.02.1958 – 2 BvL 31/56, 2 BvL 33/56, BVerfGE 7, S. 242 (254); BVerfG v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, S. 343 (353 f.); *Heintzen*, in: Kämmerer/Kotzur, v. Münch/Kunig, GG, Art. 105, Rn. 16; *Siekmann*, in: Sachs, GG, Vorbemerkung zu Abschnitt X, Rn. 84.

¹¹⁸⁸ *Waldhoff*, in: Isensee/Kirchhof, HdbStR V, § 116, Rn. 133.

¹¹⁸⁹ *Waldhoff*, in: Isensee/Kirchhof, HdbStR V, § 116, Rn. 133.

¹¹⁹⁰ *Mussgnug*, in: Schnur, FS Forsthoff, S. 259 (288 ff.); *Waldhoff*, *StuW* 2002, S. 285 (292 f.); *Waldhoff*, in: Isensee/Kirchhof, HdbStR V, § 116, Rn. 137.

¹¹⁹¹ Gem. Art. 1 Straßenbaufinanzierungsgesetz ist das Aufkommen der Mineralölsteuer zu 50 % für Zwecke des Straßenwesens zu verwenden; *Musil*, DVBl. 2007, S. 1526 (1529); *Waldhoff*, *StuW* 2002, S. 285 (293).

¹¹⁹² BVerfG v. 04.02.1958 – 2 BvL 31/56, 2 BvL 33/56, BVerfGE 7, S. 242 (254 f.); BVerfG v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, S. 343 (353 f.).

¹¹⁹³ BVerfG v. 04.02.1958 – 2 BvL 31/56, 2 BvL 33/56, BVerfGE 7, S. 242 (254 f.); BVerfG v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, S. 343 (353 f.).

¹¹⁹⁴ *Bräuer*, Finanzsteuern, Zwecksteuern und Zweckzuwendungen, S. 20.

¹¹⁹⁵ BVerfG v. 07.11.1995 – 2 BvR 413/88, 2 BvR 1300/93, BVerfGE 93, S. 319 (348); BVerfG v. 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, S. 274 (294 f.); BVerfG v. 25.08.1982 – 8 C 44/81, NVwZ 1983, S. 349 (350).

¹¹⁹⁶ *Bräuer*, Finanzsteuern, Zwecksteuern und Zweckzuwendungen, S. 31.

¹¹⁹⁷ *Musil*, DVBl. 2007, S. 1526 (1529).

¹¹⁹⁸ *Musil*, DVBl. 2007, S. 1526 (1529); *Waldhoff*, in: Isensee/Kirchhof, HdbStR V, § 116, Rn. 140; Zum Gesamtdeckungsprinzip vgl. Abschnitt I. III. 1. c) bb) dieser Arbeit.

¹¹⁹⁹ *Heun*, in: Dreier, GG, Art. 105, Rn. 15; *Hummel*, Verfassungsrechtsfragen der Verwendung, S. 283 ff.; *Kirchhof*, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, S. 65 ff.; *Siekmann*, in: Sachs, GG,

Für die religiöse Zweckfestlegung gilt zunächst nichts anderes. Die Steuerwidmung führt dazu, dass nicht allgemeine Aufgaben des Staates finanziert werden, sondern bestimmte religiöse Zwecke. Der Staat als Steuergläubiger verpflichtet sich durch die Einführung der Steuerwidmung, einen festgelegten Anteil des Steuerertrages den religiösen Zwecken zuzuführen.¹²⁰⁰

(2) Zulässigkeit des Verwendungszwecks

Des Weiteren muss die zweckgebundene Steuer Aufgaben des Staates bzw. des Gemeinwohls finanzieren. Dies ergibt sich aus dem Gemeinwohlbezug der Steuer als Last aller Staatsbürger. Das festgelegte Finanzierungsziel muss damit eine allgemeine Staatsaufgabe darstellen, deren Finanzierung nach dem Grundgesetz durch die Steuer erfolgen soll.¹²⁰¹ Der Verwendungszweck muss zulässig sein, also erfüllbar und bundesrechtlich nicht missbilligt.¹²⁰² Die allgemeine Finanzierung von Kirchen und Religionsgemeinschaften ist aber gerade nicht Staatsaufgabe. Vielmehr würde eine solche Finanzierung gegen das staatliche Neutralitätsgebot verstoßen.¹²⁰³

(3) Mitbestimmungsrecht

Schließlich ist der größte Unterschied zwischen den allgemeinen Zwecksteuern und der Steuerwidmung, dass nicht nur ein gewisser Zweck von vornherein festgelegt wird, sondern die Steuerzahler selbst verbindlich festlegen, wie hoch die Anteile für die jeweiligen Zwecke sein sollen. Dieses Mitbestimmungsrecht hat Auswirkungen auf die Qualifizierung als Steuer. Eine Steuerwidmung ist nicht mit dem Steuerbegriff vereinbar. Die Steuer ist hoheitlich auferlegt, nur von der Erfüllung bestimmter, gesetzlicher Tatbestandsvoraussetzungen abhängig und gegenleistungsfrei. Eine Zuweisungsentscheidung des jeweiligen Steuerpflichtigen würde dieser Grundkonzeption der Steuer widersprechen.¹²⁰⁴

Zunächst handelt es sich bei der Steuer um eine verpflichtende Abgabe. Sie ist einseitig hoheitlich auferlegt. Diese Verpflichtung des Steuercharakter verbietet die eigenständige Festlegung und Mitbestimmung des Verwendungszwecks des Steuerpflichtigen.¹²⁰⁵

Vorbemerkung zu Abschnitt X, Rn. 85; *Waldhoff*, *StuW* 2002, S. 285 ff.

¹²⁰⁰ *Bräuer*, *Finanzsteuern, Zwecksteuern und Zweckzuwendungen*, S. 26.

¹²⁰¹ BVerfG v. 04.02.1958 – 2 BvL 31/56, 2 BvL 33/56, BVerfGE 7, S. 242 (254); BVerfG v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, S. 343 (354); BVerfG v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, S. 106 (118); *Hummel*, *Verfassungsrechtsfragen der Verwendung*, S. 383; BVerfG: „Erfüllung öffentlicher Aufgaben, zu deren Finanzierung Zwecksteuern dienen“

¹²⁰² BVerwG v. 25.08.1982 – 8 C 44/81, NVwZ 1983, S. 349 (250); *Hummel*, *Verfassungsrechtsfragen der Verwendung*, S. 294 ff.

¹²⁰³ Zum Neutralitätsgebot vgl. Abschnitt I. III. 1. c) cc) dieser Arbeit.

¹²⁰⁴ *Hammer*, *Rechtsfragen der Kirchensteuer*, S. 115.

¹²⁰⁵ *Rausch*, *NWB Datenbank* 2006, Rn. 7.

Darüber hinaus steht die Gegenleistungsfreiheit und Voraussetzungslosigkeit der Steuer einer Steuerwidmung entgegen. Bei der Steuerwidmung beauftragt die steuerpflichtige Person den Staat, die Steuer in einer bestimmten von ihr eigenständig festgelegten und verbindlichen Weise zu verwenden. Deswegen wird die Steuerwidmung auch unter anderem als Mandatssteuer bezeichnet: Der Staat wird mandatiert, die Steuer in einer bestimmten Weise zu verwenden. Das Grundverständnis der Voraussetzungslosigkeit und Gegenleistungsfreiheit steht dieser verbindlichen Zuweisungsentscheidung entgegen. Der Sinn und Zweck der Gegenleistungsfreiheit ist die Unabhängigkeit des Staates in finanzieller Weise. Die Gegenleistungsfreiheit stellt einen wesentlichen Teil des Steuerstaatsprinzips dar, das zu den fundamentalen Strukturprinzipien des modernen Staates gehört.¹²⁰⁶ Das Steuerstaatsprinzip soll die Abgabenerhebung im Bereich der Steuern unabhängig von der Erfüllung konkreter Aufgaben machen.¹²⁰⁷ Dadurch soll der Staat Handlungsfreiheit gewinnen, um seiner demokratischen Verantwortung gerecht zu werden.¹²⁰⁸ Somit werden „die Grundlagen der Demokratie in finanzieller Hinsicht“ abgesichert.¹²⁰⁹

ff) Staatsleistungen

Die Steuerwidmung ist in ihrem historischen Kontext zu sehen. Sie wurde in Italien eingeführt, um die direkten Staatsleistungen an die Kirche abzulösen.¹²¹⁰ Der Staat hat die Kirche in Italien durch Staatsleistungen finanziert, um die Enteignungen im 19. Jahrhundert zu kompensieren. Mit der Einführung der Steuerwidmung mussten die Bürger nicht mehr Steuern zahlen, sie konnten lediglich über die Verteilung abstimmen.¹²¹¹ Folge der historischen Betrachtung ist, dass die Steuerwidmung der Einkommensteuer nicht mit der Kirchensteuer verglichen werden kann, sondern mit den Staatsleistungen an die Kirchen.¹²¹² Betrachtet man die Steuerwidmung unter dem Aspekt der Staatsleistungen, ergibt sich dennoch keine andere Bewertung. Eine Steuerwidmung widerspricht den verfassungsrechtlichen Voraussetzungen der Ablösung der Staatsleistungen. In Art. 140 GG i. V. m. Art. 138 I WRV ist für Deutschland die Ablösung der Staatsleistungen geregelt.¹²¹³ Staatsleistungen

¹²⁰⁶ *Musil*, in: Depenheuer u. a., FS J. *Isensee*, S. 929 (930 ff.).

¹²⁰⁷ *Isensee*, in: Stödter/Thieme, FS Ipsen, S. 409 (416); *Musil*, in: Depenheuer u. a., FS J. *Isensee*, S. 929 (930).

¹²⁰⁸ *Isensee*, in: Stödter/Thieme, FS Ipsen, S. 409 ff.; *Musil*, DVBl. 2007, S. 1526 (1527); *Musil*, in: Depenheuer u. a., FS J. *Isensee*, S. 929 (930 ff.).

¹²⁰⁹ *Isensee*, in: Stödter/Thieme, FS Ipsen, S. 409 ff.; *Musil*, DVBl. 2007, S. 1526 (1527); *Musil*, in: Depenheuer u. a., FS J. *Isensee*, S. 929 (930 ff.).

¹²¹⁰ *Hartmann*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 31 (54). Zur geschichtlichen Entwicklung der Steuerwidmung in Italien vgl. Abschnitt I. III. 1. a) dieser Arbeit.

¹²¹¹ *Hartmann*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 31 (54).

¹²¹² *Demel*, Handbuch Kirchenrecht, S. 380; *Graulich*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (172); *Hartmann*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 31 (71).

¹²¹³ *Isensee*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1009 (1009); *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 576 ff.; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 138 WRV; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle,

sind wiederkehrende, vermögenswerte staatliche Leistungspflichten zu kirchlichen Zwecken, die ihren historischen Ursprung vor Inkrafttreten der Verfassungsgarantie haben und den Zweck der Entschädigung verfolgen.¹²¹⁴ Der Grund für diese Entschädigung war die Säkularisation von Kirchenvermögen, das zuvor als finanzielle Grundlage diente.¹²¹⁵ Der Gesetzgebungsauftrag der Ablösung der Staatsleistungen ist bis zum jetzigen Tag noch nicht erfüllt worden.¹²¹⁶ Eine Teilzweckbindung der Einkommensteuer kann diese Staatsleistung, vergleichbar mit Italien, jedoch nicht ablösen.¹²¹⁷ Ablösung bedeutet „Aufhebung gegen Entschädigung“¹²¹⁸. Durch die Teilzweckbindung könnte überlegt werden, die Staatsleistungen zu bezahlen; diese betragen für beide Kirchen 0,3 % des Einkommen- und Lohnsteueraufkommens.¹²¹⁹ Jedoch stellt die Ablösung nach dem Verständnis des Art. 140 GG i. V. m. Art. 138 I WRV eine einmalige Abgeltung dar und keine wiederkehrende Leistung.¹²²⁰ Der hinter dem Gesetzesauftrag zur Ablösung der Staatsleistungen stehende Beweggrund verfolgt das Ziel der finanziellen Trennung und Entflechtung von

v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 138 WRV, Rn. 1; Überblick über Staatsleistungen: *Unruh*, in: Heinig/Munsonius, 100 Begriffe, S. 256.

¹²¹⁴ *Hense*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 257 (259); *Huber*, Die Garantie der kirchlichen Vermögensrechte in der Weimarer Verfassung, S. 59 ff., 83 f.; *Isensee*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1009 (1034 f.); *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 138 WRV, Rn. 3; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 138 WRV, Rn. 15; *Scheuner*, in: Heinemann/Herrmann/Mikat, FS Heinrich Flatten, S. 381 (388); *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 138 WRV, Rn. 4; *Weber*, Ablösung der Staatsleistungen, S. 50 ff.

¹²¹⁵ *Brauns*, Staatsleistungen an die Kirchen und ihre Ablösung, S. 15 ff.; *Classen*, Religionsrecht, Rn. 605 f.; *Droege*, in: Pulte/Hense, Grund und Grenzen staatlicher Religionsförderung, S. 15 (18 f.); *Huber*, Die Garantie der kirchlichen Vermögensrechte in der Weimarer Verfassung, S. 63 ff.; *Isensee*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1009 (1010 ff.); *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 576; *Kirchhof*, in: Kämper/Thönnies, Ess. Gespr. 47 (2013), S. 7 (14); *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 138 WRV, Rn. 4; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 138 WRV, Rn. 2; *Scheuner*, in: Heinemann/Herrmann/Mikat, FS Heinrich Flatten, S. 381 (383); *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 138 WRV, Rn. 1; Zur Geschichtlichen Entwicklung vgl. Abschnitt C. V. dieser Arbeit.

¹²¹⁶ *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 138 WRV, Rn. 3.

¹²¹⁷ *Demel*, Handbuch Kirchenrecht, S. 380; *Hartmann*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 31 (71).

¹²¹⁸ *Huber*, Die Garantie der kirchlichen Vermögensrechte in der Weimarer Verfassung, S. 59; *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 138 WRV, Rn. 12; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 138 WRV, Rn. 20; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 138 WRV, Rn. 11.

¹²¹⁹ *Hartmann*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 31 (71).

¹²²⁰ *Hartmann*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 31 (57); *Huber*, Die Garantie der kirchlichen Vermögensrechte in der Weimarer Verfassung, S. 59; *Kirchhof*, in: Kämper/Thönnies, Ess. Gespr. 47 (2013), S. 7 (16); *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 138 WRV, Rn. 12; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 138 WRV, Rn. 20; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 138 WRV, Rn. 11.

Staat und Kirche.¹²²¹ Dieses Ziel kann aber nur durch die endgültige Löschung der Verbindlichkeiten des Staates gegenüber den Kirchen tatsächlich erreicht werden,¹²²² und nicht durch weitergehende dauernde Geldleistungen.¹²²³ Eine ewige Geldrente, wie die hier besprochene Einführung der Steuerwidmung nach dem Vorbild des „Otto per mille“-Systems, würde die bisherige Situation verstärken und das verfassungsrechtliche Ziel nicht erfüllen.¹²²⁴

gg) Keine aus eigenem Recht erhobene Steuer

Darüber hinaus wäre die Steuerwidmung im Vergleich zur Kirchensteuer für die Kirchen auch keine aus eigenem Recht erhobene Steuer.¹²²⁵ Dies bedarf zunächst einer Grundgesetzänderung, da der Staat die Kirchensteuer nicht einfach abschaffen darf.¹²²⁶ Dies ist aber höchst unwahrscheinlich. Darüber hinaus wären die Religionsgemeinschaften bei der Einführung der Steuerwidmung von den sich ändernden politischen Verhältnissen abhängig.¹²²⁷ Der Staat hat das Bestimmungsrecht über die Geldquelle, die Höhe und die Erhebung.¹²²⁸ Das Steuergesetz und das Haushaltsgesetz (Art. 110 I GG) sind normhierarchisch gleichrangig.¹²²⁹ Folge ist, dass das zeitlich nachfolgende Haushaltsgesetz als Lex posterior die vorangegangene Verwendungsbindung im Steuergesetz ändern und die Zweckbindung durchbrechen kann.¹²³⁰ Dieser Abhängigkeit können sie nur durch eine grundgesetzliche oder staatskirchenvertragliche Absicherung entgegen.¹²³¹

Weiterhin wären die Kirchen nicht frei in der Verwendung der Mittel, sondern dem Staat gegenüber rechenschaftspflichtig.¹²³² Eine solche Abhängigkeit kann zu staatlicher Einflussnahme führen, sowohl in inhaltlicher und innerkirchlicher¹²³³ als

¹²²¹ *Droege*, in: Pulte/Hense, Grund und Grenzen staatlicher Religionsförderung, S. 15 (22); *Huber*, Die Garantie der kirchlichen Vermögensrechte in der Weimarer Verfassung, S. 59; *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 601.

¹²²² *Huber*, Die Garantie der kirchlichen Vermögensrechte in der Weimarer Verfassung, S. 59.

¹²²³ *Droege*, in: Pulte/Hense, Grund und Grenzen staatlicher Religionsförderung, S. 15 (22).

¹²²⁴ *Huber*, Die Garantie der kirchlichen Vermögensrechte in der Weimarer Verfassung, S. 60; *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 601.

¹²²⁵ *Kiderlen*, in: Fahr, Kirchensteuer, Notwendigkeit und Problematik, S. 36 (50).

¹²²⁶ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (218); BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1498); *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 119; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 140, Rn. 247.

¹²²⁷ *Kiderlen*, in: Fahr, Kirchensteuer, Notwendigkeit und Problematik, S. 36 (50); *Uhle*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 193 (205).

¹²²⁸ *Müller-Franken*, BayVBl 2007, S. 33 (39); *Uhle*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 193 (205).

¹²²⁹ *Waldhoff*, StuW 2002, S. 285 (301).

¹²³⁰ *Siekmann*, in: Sachs, GG, Vorbemerkung zu Abschnitt X, Rn. 85; *Waldhoff*, StuW 2002, S. 285 (301).

¹²³¹ *Kiderlen*, in: Fahr, Kirchensteuer, Notwendigkeit und Problematik, S. 36 (50).

¹²³² *Rees*, in: Paarhammer/Katzinger, Kirche und Staat im Horizont einer globalisierten Welt, S. 67 (110); *Uhle*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 193 (206).

¹²³³ *Kewenig*, in: Krautscheidt/Marré, Ess. Gespr. 6 (1972), S. 9 (32).

auch institutioneller Weise.¹²³⁴ Da die Bestimmungsgewalt über Höhe und Erhebung beim Staat und nicht bei den Religionsgemeinschaften liegt, können die diese die ausreichende Finanzierung nicht eigenständig sicherstellen¹²³⁵ und am tatsächlichen Bedarf der seelsorgerischen und kirchlichen Aufgaben orientieren.¹²³⁶ Eine aus eigenem Recht erfolgte Finanzierung würde die Kirchenautonomie dagegen stärken.¹²³⁷

hh) Finanzpolitische und verwaltungsökonomische Aspekte

Schließlich sind finanzpolitische und verwaltungsökonomische Aspekte zu beachten. Diese spielen für die juristische Betrachtung keine Rolle, aber für die praktische Umsetzbarkeit eine umso größere. Sie sollen hier nur überblicksartig aufgeführt werden.¹²³⁸ Zunächst wäre die Einführung des „Otto per mille“-Systems finanzpolitisch nicht so einfach wie in Italien, wo der Steuerzahler keine neue Steuerlast aufgebürdet bekommen hat.¹²³⁹ Die Kirchensteuer hatte bei ihrer Einführung eine Entlastungsfunktion, da sie die Zahlungsverpflichtung auf die Kirchenmitglieder abgewälzt hat. Eine staatliche Steuer führt dagegen zu einer höheren Belastung des Staatshaushalts.¹²⁴⁰ Dies ist nicht nur finanzpolitisch problematisch, sondern steht auch im Widerspruch zu der Entstehungsgeschichte der Kirchenfinanzierung.

Darüber hinaus sind 0,8 % der Einkommensteuer mathematisch nur ein Elftel des deutschen Kirchensteueraufkommens.¹²⁴¹ Die Kirchen würden einen großen Teil ihrer Finanzierung verlieren und müssten karitative und kulturelle Aufgaben abgeben.¹²⁴² Um dies auszugleichen, würde der Staat viele soziale und karitative Funktionen selber wahrnehmen müssen.¹²⁴³ Die kirchlichen Aufgaben in Deutschland sind weitaus vielfältiger als in anderen Ländern, sodass auch ein anderer Finanzbedarf als beispielsweise in Italien besteht. Alternativ wären die Religionsgemeinschaften von der Spendenbereitschaft der Mitglieder oder Anhänger abhängig, was gerade im Widerspruch zu der Entstehungsgeschichte der Kirchenfinanzierung steht.¹²⁴⁴

¹²³⁴ *Kewenig*, in: Krautscheidt/Marré, Ess. Gespr. 6 (1972), S. 9 (31); *Uhle*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 193 (206).

¹²³⁵ *Kewenig*, in: Krautscheidt/Marré, Ess. Gespr. 6 (1972), S. 9 (31); *Uhle*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 193 (206).

¹²³⁶ *Uhle*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 193 (206).

¹²³⁷ *Drüen/Rüping*, *StuW* 2004, S. 178 (180).

¹²³⁸ Überblick bei: *Meuthen*, in: Steuer-Wahl, S. 55 ff.; *Meuthen*, Kirchensteuer, S. 195 ff.

¹²³⁹ *Hartmann*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 31 (55).

¹²⁴⁰ *Kewenig*, in: Krautscheidt/Marré, Ess. Gespr. 6 (1972), S. 9 (31).

¹²⁴¹ *Hartmann*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 31 (54).

¹²⁴² *Graulich*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 165 (175).

¹²⁴³ *Kewenig*, in: Krautscheidt/Marré, Ess. Gespr. 6 (1972), S. 9 (30).

¹²⁴⁴ Zur geschichtlichen Entwicklung vgl. Abschnitt C. IV. 1. dieser Arbeit.

Die Aufkommensentwicklung ist riskanter und schwerer planbar, da die Steuerpflichtigen jedes Jahr neu entscheiden können, wofür sie den Prozentsatz verwenden wollen.¹²⁴⁵ Die kirchliche Finanzplanung ist nicht so verlässlich wie bei der Verbindlichkeit einer Kirchensteuerzahlung.¹²⁴⁶ Die Einnahmen variieren und fluktuieren je nach Akzeptanz der Meinung der Kirche.¹²⁴⁷ Die Kirchen machen sich verstärkt abhängig von den Meinungen der Steuerpflichtigen und konzentrieren sich nicht auf die Verkündung von Gottes Wort.¹²⁴⁸ Dies kann dazu führen, dass sich die Kirchen weniger stark für ihre eigentliche religiöse Botschaft und ihr geistliches Wirken einsetzen.¹²⁴⁹ Blickt man auf den Sinn und Zweck des Körperschaftsstatus und der damit verbundenen Rechte, so wird deutlich, dass die Unabhängigkeit und Selbstständigkeit der Religionsgemeinschaften tragendes Verfassungsprinzip ist. Eine Änderung dieses Prinzips würde zu einem Bruch mit der Verfassungstradition führen.

Weiterhin müssen die Kirchen einen Anteil ihrer Einnahmen für Werbemaßnahmen ausgeben.¹²⁵⁰ Nur so erhalten sie die entsprechende Widmung von den Steuerpflichtigen und generieren Einnahmen. Es entsteht ein Wettbewerb zwischen den zur Auswahl stehenden Organisationen.¹²⁵¹ Die einzelnen Gruppen haben auch keine Möglichkeit nachzuvollziehen, wer für welchen Zweck gestimmt hat und was die Gründe für die möglichen zurückgegangenen Widmungen sind.¹²⁵² Bei der Steuerwidmung ist der Verwaltungsaufwand nicht zu unterschätzen, insbesondere auch, wenn am Verteilungsverfahren viele unterschiedliche und kleine Gruppen teilnehmen würden.¹²⁵³ Wird der Religionsfreiheit bei der Ausgestaltung der beteiligten Gruppen Rechnung getragen, gefährdet es aufgrund der Anzahl der Gruppen die Effizienz des Systems.¹²⁵⁴

Eine notwendige Voraussetzung für die Steuerwidmung ist die Abgabe einer Steuererklärung. Nicht jeder steuerpflichtige Bürger reicht heutzutage eine Steuererklärung ein. Dies müsste und würde sich aufgrund der Steuerwidmung ändern und zu höheren Verwaltungskosten führen.

¹²⁴⁵ Kühne, in: Steinberg, FS Rüping, S. 173 (184).

¹²⁴⁶ Marré, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 1101 (1108).

¹²⁴⁷ Herrmann, Stimmen der Zeit 1972, S. 58 (59); Kühne, in: Steinberg, FS Rüping, S. 173 (184); Rees, in: Müller/Rees/Krutzler, Vermögen der Kirche – Vermögende Kirche?, S. 17 (55).

¹²⁴⁸ Haering, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (39); Müller-Franken, BayVBl 2007, S. 33 (39).

¹²⁴⁹ Uhle, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 193 (207).

¹²⁵⁰ Haering, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (28).

¹²⁵¹ Droege, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 23 (48); Haering, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion, S. 11 (27); Höfer, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 87 (104); Meuthen, in: Steuer-Wahl, S. 55 (55 f.); Müller-Franken, BayVBl 2007, S. 33 (39).

¹²⁵² Herrmann, Stimmen der Zeit 1972, S. 58 (59); Schöch, in: Weiß/Ihli, FS Richard Puza, S. 751 (798).

¹²⁵³ Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 117; Kühne, in: Steinberg, FS Rüping, S. 173 (185).

¹²⁵⁴ Schöch, in: Weiß/Ihli, FS Richard Puza, S. 751 (757).

Schließlich würde die Steuerwidmung den Kirchen das Besteuerungsrecht ihrer Mitglieder nehmen. Der Mitgliedschaftscharakter und das Bewusstsein der mitgliedschaftlichen Solidarität würden verloren gehen.¹²⁵⁵ Den Kirchenmitgliedern ist nicht mehr bewusst, dass sie aufgrund der Kirchenzugehörigkeit die Kirche und ihre Gemeinschaft finanzieren müssen.¹²⁵⁶

d) Ergebnis

Eine mit dem italienischen „Otto per mille“-System vergleichbare Steuerwidmung ist nach jetzigem Recht nicht verfassungsgemäß und kann daher nicht zur Finanzierung der Religionsgemeinschaften eingeführt werden. Jede Form der Kirchenfinanzierung ist historisch geprägt und vor dem Hintergrund des Staat-Kirchen-Verhältnisses zu sehen. Das „Otto per mille“-System hat sich aus dem italienischen Verständnis herausgebildet. Die Implementierung in Deutschland ist nicht einfach möglich.

Nur durch entsprechende Änderung des Grundgesetzes und der Konkordate könnte eine Steuerwidmung eingeführt werden.¹²⁵⁷

2. Steuerwidmung bei der Kirchensteuer

Als zweites kann über die Einführung einer Steuerwidmung oder eines Mitbestimmungsrechts innerhalb der Kirchensteuer nachgedacht werden. Der Unterschied zur allgemeinen Steuerwidmung liegt darin, dass nicht ein Teil der Einkommensteuer einem religiösen oder sozialen Zweck gewidmet wird, sondern der Kirchensteuerpflichtige nur einen Teil der bereits geschuldeten Kirchensteuer einem bestimmten Zweck zuordnen kann. Die kirchensteuerpflichtigen Kirchenmitglieder könnten dadurch einen bestimmten Prozentsatz, beispielsweise 30 % der geschuldeten Kirchensteuer, einem bestimmten kirchlichen oder kirchlich-sozialen Zweck zuordnen und somit ein gewisses Maß an Mitbestimmung erhalten. Die anderen 70 % werden weiterhin durch die Synoden zur Finanzierung der allgemeinen Aufgaben verwendet. Das Kirchensteueraufkommen hängt damit weiter von der Kirchenmitgliederentwicklung ab. Es bleibt bei dem jetzigen Kirchensteuersystem. Den Kirchenmitgliedern wird lediglich ein Recht eingeräumt, über die Ausgabenseite der Kirchensteuer mitzuzentscheiden. Je mehr Einfluss eine Person hat, desto attraktiver können die Kirche und die Kirchensteuer werden. Kirchenvertreter erhoffen sich, dass sich Kirchenmitglieder durch verstärkte Mitbestimmung mehr mit der Kirche und deren Aufgaben identifizieren und die Kirchensteuer nicht mehr als Austrittsgrund sehen.

¹²⁵⁵ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 117.

¹²⁵⁶ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 117.

¹²⁵⁷ *Hammer*, DÖV 2008, S. 975 (981); *Hartmann*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa, S. 31 (55); *Kühne*, in: Steinberg, FS Rüping, S. 173 (189).

a) Verfassungsrechtliche Möglichkeit der Kirchensteuerwidmung in Deutschland

Die Kirchensteuerwidmung muss verfassungsrechtlich möglich sein. Dabei ist vergleichbar mit der allgemeinen Steuerwidmung auf die verfassungsrechtlichen Grundprinzipien und insbesondere den Steuerbegriff einzugehen.

aa) Neutralitätsgebot, Religionsfreiheit, Staatsleistung, haushaltsrechtliche Anforderungen

Das staatliche Neutralitätsgebot, die Problematik mit der negativen Glaubensfreiheit und der historische Kontext der Staatsleistungen spielen bei der Betrachtung der Kirchensteuerwidmung keine Rolle. Die Religionsgemeinschaften sind nicht an das Neutralitätsgebot gebunden.¹²⁵⁸ Da es sich weiter um die Kirchensteuer als Mitgliedssteuer handelt und sich bei ihrer Erhebung nichts ändert, sind die Aspekte der Religionsfreiheit und der Staatsleistungen unbeachtlich. Darüber hinaus gelten die Voraussetzungen des Art. 110 GG für die Haushaltsplanung der Religionsgemeinschaften nicht. Der Steuerbegriff des Abschnittes X des Grundgesetzes (Art. 104 a – Art. 115 GG) umfasst nur solche Steuern, die vom Bund, von den Ländern oder von den Gebietskörperschaften erhoben werden.¹²⁵⁹ Religionsgemeinschaften stellen keine der dort aufgezählten erhebungsberechtigten Körperschaften dar.

bb) Demokratieprinzip

Zunächst ist auf das Demokratieprinzip einzugehen. Eine der Voraussetzung für die Verleihung des öffentlich-rechtlichen Körperschaftsstatus von Religionsgemeinschaften ist die Rechtstreue.¹²⁶⁰ Jedoch umfasst dies nicht die Einhaltung und Implementierung des Demokratieprinzips im Inneren, sondern nur die Achtung der Verfassungsprinzipien und Einhaltung der Rechtsordnung im äußeren Verhalten.¹²⁶¹ Religionsgemeinschaften müssen von Verfassung wegen nicht alle Entscheidungen durch ein gewähltes Organ legitimieren lassen. Die Entscheidung der Kirche zur Gesetzgebungsbefugnis ist vielmehr eine Frage der Kirchenverfassung, die zum Kern des Selbstbestimmungsrechts der Kirchen gehört.¹²⁶²

¹²⁵⁸ BVerfG v. 19.12.2000 – 2 BvR 1500/97, BVerfGE 102, S. 370 (395).

¹²⁵⁹ BVerfG v. 27.10.1959 – 2 BvL 5/56, BVerfGE 10, S. 141 (176).

¹²⁶⁰ BVerfG v. 19.12.2000 – 2 BvR 1500/97, BVerfGE 102, S. 370 (390 ff.); *Heinig*, Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, S. 327; *Link*, ZevKR 1998, S. 1 (20 ff.); *Muckel*, DÖV 1995, S. 311 (315 f.); *Thüsing*, DÖV 1998, S. 25 (26); *Tillmanns*, DÖV 1999, S. 441 (447).

¹²⁶¹ BVerfG v. 19.12.2000 – 2 BvR 1500/97, BVerfGE 102, S. 370 (392 ff., 395); *Link*, ZevKR 1998, S. 1 (21); *de Wall*, ZevKR 1998, S. 441 (458).

¹²⁶² *Jurina*, Rechtsstatus der Kirchen, S. 69; *de Wall*, ZevKR 1998, S. 441 (458).

In der evangelischen Kirche ist im 19. Jahrhundert das presbyterial-synodale Prinzip eingeführt worden.¹²⁶³ Die Landessynoden repräsentieren die Kirchenangehörigen nicht im demokratischen Sinne.¹²⁶⁴ Sie sind vielmehr Gremien, die die wesentlichen Aktivitäten der kirchlichen Aufgaben wahrnehmen und den entsprechenden Sachverstand bieten.¹²⁶⁵ Die Landessynoden repräsentieren die Gemeinde und ihre innerkirchliche Meinungsvielfalt und ihre Sachargumente.¹²⁶⁶ Nach dem synodalen Prinzip müssen die Landessynoden alle wesentlichen Entscheidungen für die jeweilige Landeskirche treffen.¹²⁶⁷ Daher haben die Synoden auch das Entscheidungsrecht über das Finanzaufkommen und die Ausgaben.¹²⁶⁸ Das Demokratieprinzip, wie es die Verfassung kennt, ist damit aber für die evangelischen Landeskirchen nicht eingeführt.¹²⁶⁹ Eine Kirchensteuerwidmung würde somit nicht in Bezug auf das Demokratieprinzip problematisch sein. Es könnte aber das Entscheidungsrecht der Landessynoden einschränken, was keine durch das Grundgesetz auferlegte verfassungsrechtliche Vorgabe darstellt. Vielmehr haben sich die Religionsgemeinschaften dies in den Kirchenverfassungen selbst auferlegt.

Eine tatsächliche Einschränkung des Entscheidungsrechts der Landessynode liegt nicht vor. Bei der Steuerwidmung wird die Entscheidung über die Verwendung der Kirchensteuermittel auf die Kirchensteuerpflichtigen zurückübertragen. Die Synoden bestimmen aber dennoch den genauen Prozentsatz des zur Zuweisung stehenden Kirchensteueranteils. Sie können in ihrer Haushaltsplanung das zuweisungsfähige Kirchensteuervolumen genau abschätzen und bestimmen. Des Weiteren definieren sie die zur Auswahl stehenden Zwecke. Allein die Entscheidung innerhalb dieses festgelegten Rahmens, welchem Zweck der Kirchensteuerpflichtige die Kirchensteuer zukommen lassen will, wird dem Kirchenmitglied übertragen. Damit haben die Kirchensteuerpflichtigen die Entscheidung über die Anteile der Verteilung. Stellt diese Entscheidung im Rahmen der allgemeinen Steuerwidmung eine wesentliche Entscheidung für das Parlament dar,¹²⁷⁰ kann für die Kirchensteuerwidmung anderes gelten. Für die Kirche gibt es keine ausgereifte Wesentlichkeitstheorie.¹²⁷¹ Andere Maßstäbe sind daher möglich.

¹²⁶³ *Heckel*, in: Anke/de Wall/Heinig, HevKR, § 11, S. 437, Rn. 45; *Unruh*, in: Anke/de Wall/Heinig, HevKR, § 9, S. 361, Rn. 79.

¹²⁶⁴ *Pirson*, Gesammelte Beiträge zum Kirchenrecht und Staatskirchenrecht, S. 451.

¹²⁶⁵ *Hessler/Strauß*, Kirchliche Finanzwirtschaft, S. 12 f.; *Pirson*, Gesammelte Beiträge zum Kirchenrecht und Staatskirchenrecht, S. 451.

¹²⁶⁶ *Heckel*, in: Anke/de Wall/Heinig, HevKR, § 11, S. 437, Rn. 47.

¹²⁶⁷ *Pirson*, Gesammelte Beiträge zum Kirchenrecht und Staatskirchenrecht, S. 451; *Unruh*, in: Anke/de Wall/Heinig, HevKR, § 9, S. 361, Rn. 79.

¹²⁶⁸ *Kiderlen*, in: Fahr, Kirchensteuer, Notwendigkeit und Problematik, S. 36 (51); *Unruh*, in: Anke/de Wall/Heinig, HevKR, § 9, S. 361, Rn. 79.

¹²⁶⁹ *Heckel*, in: Anke/de Wall/Heinig, HevKR, § 11, S. 437, Rn. 33 ff.

¹²⁷⁰ Zum Demokratieprinzip vgl. Abschnitt I. III. 1. c) aa) dieser Arbeit.

¹²⁷¹ *Unruh*, in: Anke/de Wall/Heinig, HevKR, § 9, S. 361, Rn. 79; *de Wall*, ZevKR 1998, S. 441 (458).

Dafür spricht zunächst, dass die Landessynoden nicht unabhängig von den Meinungen ihrer Kirchenmitglieder sind. Anders als bei der Einkommensteuer kann das Kirchenmitglied durch Kirchenaustritt seine Kirchensteuerschuld umgehen. Die Kirche ist immer auf das Wohlwollen und die Identifikation seiner Mitglieder angewiesen. Der Staat als Steuerstaat hat eine gesicherte Finanzierung, die Religionsgemeinschaften können durch die Kirchensteuer nur eine Grundfinanzierung genießen, wenn sie die Unterstützung ihrer Mitglieder haben. Des Weiteren werden die Mitglieder in den Landessynoden nicht komplett durch Wahlen der Mitglieder gewählt. Ein Teil der Mitglieder wird berufen oder entsendet.¹²⁷² Die Landessynoden spiegeln daher nicht in gleichem Maße die Repräsentation und die Stimmen ihrer Mitglieder wider, wie es beim parlamentarischen Gesetzgeber der Fall ist. Die Legitimation durch die Landessynoden hat nicht die gleiche Bedeutung und den gleichen Stellenwert wie die Legitimation durch das Parlament.

Schließlich spricht der Mitgliedschaftscharakter der Kirche für mehr Mitsprache und Mitbestimmung. Die freiwillige Zugehörigkeit zu einer Gemeinschaft führt zu einer größeren Freiheit und Gestaltungsmöglichkeit. Charakteristisch für die freiwillige Zugehörigkeit in einer Gemeinschaft ist die Einbeziehung der Mitglieder zur Meinungsäußerung und der Mitbestimmung. Abstimmungen sind üblich. Schließlich ist Teil des Selbstverständnisses der Kirche die Mitsprache und Meinungsbildung, auch in Bezug auf die Entscheidung bezüglich der Unterstützung von Projekten.

Folge ist, dass die Entscheidung über die Zuweisung der Kirchensteuer keine wesentliche Entscheidung darstellt. Die Landessynoden entscheiden immer noch über die Art der Verwendung und geben damit den Rahmen vor. Lediglich die tatsächliche Höhe wird durch die Steuerpflichtigen bestimmt. Das Entscheidungsrecht der Landessynoden wird durch die Kirchensteuerwidmung nicht eingeschränkt.

Problematisch bleibt aber, dass sich die Mitsprache auf die tatsächlichen Kirchensteuerzahler begrenzt und nicht die Meinung jedes Kirchenmitglieds zählt. Dies steht im Widerspruch zu der Auffassung, dass innerhalb der Kirche alle Kirchenmitglieder gleichwertig sind und behandelt werden. Der Einkommenslose hat das gleiche Gewicht und die gleiche Stimme wie der Gutverdiener.¹²⁷³ Darüber hinaus sichert die rechtliche Distanzierung zwischen der Besteuerung einerseits und der Verwendung der Kirchensteuermittel andererseits die Gleichheit aller Kirchenmitglieder je nach Mitgliedschaft ab und entkoppelt sie von der vorherigen Kirchensteuerzahlung.¹²⁷⁴

¹²⁷² *Unrub*, in: Anke/de Wall/Heinig, *HevKR*, § 9, S. 361, Rn. 80.

¹²⁷³ *Kirchhof*, *DstZ* 1986, S. 25 (27).

¹²⁷⁴ *Kirchhof*, *DstZ* 1986, S. 25 (27).

cc) Steuerbegriff

Die Kirchensteuerwidmung ist unter dem Aspekt des Steuerbegriffs und der Kompetenznorm des Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 VI WRV nicht umsetzbar. Die Religionsgemeinschaften, die den öffentlich-rechtlichen Körperschaftsstatus innehaben, dürfen gem. Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 VI WRV Steuern erheben. Der Staat darf den Religionsgemeinschaften seine Hoheitsgewalt bei der Kirchensteuererhebung nur zur Verfügung stellen, wenn er die Grundrechte beachtet.¹²⁷⁵ Ist dies nicht der Fall, muss der Staat seine Hoheitsgewalt verwehren.¹²⁷⁶ Die Religionsgemeinschaften sind dadurch bei der Kirchensteuer an die verfassungsmäßige Ordnung, insbesondere an die Grundrechte, gebunden.¹²⁷⁷ Zur allgemeinen Handlungsfreiheit des Art. 2 I GG gehört auch „das Grundrecht des Bürgers, nur auf Grund solcher Rechtsvorschriften zu Steuern herangezogen zu werden, die formell und materiell der Verfassung gemäß sind und deshalb zur verfassungsmäßigen Ordnung gehören“¹²⁷⁸. Die Religionsgemeinschaften haben gem. Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 VI WRV nur die Kompetenz, aufgrund der bürgerlichen Steuerlisten nach Maßgabe der landesrechtlichen Bestimmungen Steuern zu erheben. Der Steuerbegriff hat Bedeutung für die Kompetenzzuordnung zwischen Bund, Ländern, Kommunen und Religionsgemeinschaften.¹²⁷⁹ Die Kirchensteuer ist eine echte Steuer i. S. d. § 3 I AO.¹²⁸⁰ Daher gilt für sie auch der Steuerbegriff. Die Mitbestimmung muss mit dem Steuerbegriff vereinbar sein: Führt die Mitbestimmung der Kirchenmitglieder bei der Kirchensteuerverwendung dazu, dass keine Steuer i. S. d. Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 VI WRV, § 3 AO mehr vorliegt und die Religionsgemeinschaften daher ihre Kompetenz überschritten haben, darf der Staat diese nicht mehr durch ihre Hoheitsgewalt beim Einzug unterstützen.

¹²⁷⁵ BVerfG v. 31.03.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, S. 415 (422); BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1497); *Barwig*, Grundrechte im kirchlichen Bereich, S. 139 f.; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 294; Zur Grundrechtsbindung der Religionsgemeinschaften vgl. Abschnitt I. I. a) dieser Arbeit.

¹²⁷⁶ BVerfG v. 31.03.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, S. 415 (422); BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1497); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 295.

¹²⁷⁷ BVerfG v. 31.03.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, S. 415 (422); BVerfG v. 19.08.2002 – 2 BvR 443/01, NVwZ 2002, S. 1496 (1497); *Arning*, Grundrechtsbindung, S. 79 f.; *Heckel*, Gleichheit, S. 18; *Hesse*, in: *Schneider/Götz*, FS Weber, S. 447 (451); *Hünernmund*, Kirchensteuer und Kapitalertragsteuer, S. 42; *Kästner*, JuS 1977, S. 715 (719); *Kirchhof*, in: *Listl/Pirson*, HdbStKirchR I, S. 651 (676 f.); *Morlok*, in: *Dreier*, GG, Art. 137 WRV, Rn. 88; *Rüfner*, in: *Krautscheidt/Marré*, Ess. Gespr. 7 (1972), S. 9 (12 ff.); *Unruh*, in: *Huber/Voßkuhle*, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 44; *Weber*, ZevKR 1972, S. 386 (411 ff.); *Weber*, in: *Listl/Pirson*, HdbStKirchR I, S. 573 (574, 577); *Weber*, ZevKR 1997, S. 282 (287).

¹²⁷⁸ BVerfG v. 16.01.1957 – 1 BvR 253/56, BVerfGE 6, S. 32 (37, 41); BVerfG v. 03.12.1958 – 1 BvR 488/57, BVerfGE 9, S. 3 (11); BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (215 f.); *Klein*, in: *Leibholz u. a.*, FS W. Geiger zum 65. Geburtstag, S. 697 (702 f.).

¹²⁷⁹ *Amatucci*, StuW 2007, S. 285 (290).

¹²⁸⁰ Zur Rechtsnatur der Kirchensteuer vgl. Abschnitt G dieser Arbeit.

Wie oben dargestellt, wird der verfassungsrechtliche Steuerbegriff im Grundgesetz nicht definiert, knüpft aber an § 3 I AO an. „Steuern im Sinne des Grundgesetzes sind einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.“¹²⁸¹ Für die Beurteilung der Steuer kommt es auf den materiellen Gehalt der öffentlichen Abgabe an und nicht auf dessen Bezeichnung.¹²⁸²

Zunächst ist eine Zwecksteuer nicht nur verfassungsrechtlich zulässig,¹²⁸³ sondern auch im Kirchensteuerrecht verankert. Die Steuer dient im Gegensatz zur Sonderabgabe der Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs und nicht der Finanzierung besonderer Aufgaben. Die Kirchensteuer dient nur der Deckung des allgemeinen kirchlichen Finanzbedarfs und hat damit schon von vornherein eine Einschränkung im Sinne einer impliziten Zweckbindung.¹²⁸⁴ Darüber hinaus kennt das Kirchensteuerrecht das allgemeine Kirchgeld, das zweckgebunden ist.¹²⁸⁵ Es dient meistens der Finanzierung der örtlichen Gemeinde.¹²⁸⁶ Das allgemeine Kirchgeld kann als Zwecksteuer des Kirchensteuerrechts qualifiziert werden.

Der Unterschied zwischen dem Kirchgeld und der Steuerwidmung liegt aber darin, dass der Zweck und die Höhe beim allgemeinen Kirchgeld vom Hoheitsträger, also der jeweiligen Religionsgemeinschaft, festgelegt wurde und nicht vom Kirchgeldzahler. Die nächste Frage ist daher, ob die Mitbestimmung der Kirchensteuerpflichtigen mit dem Steuerbegriff in Einklang steht. Vergleichbar mit der allgemeinen Steuer ist die einseitige Auferlegung, die Voraussetzungslosigkeit und die Gegenleistungsfreiheit problematisch.¹²⁸⁷

Auch bei der Kirchensteuer steht das Kriterium der einseitigen Auferlegung der Grundkonzeption der Mitbestimmung entgegen. Beide Begriffe sind grundsätzlich nicht miteinander zu vereinen. Aus der Freiwilligkeit der Kirchenmitgliedschaft ergibt sich keine andere Beurteilung. Diese Freiwilligkeit ist vielmehr Ausdruck der Schutzpflicht des Staates und der Bedeutung der negativen Religionsfreiheit, denn der Staat darf den Religionsgemeinschaften „nur Hoheitsbefugnisse gegenüber Personen verleihen, die ihr angehören“¹²⁸⁸. Die Freiwilligkeit bezieht sich auch nur auf die Entscheidung der Kirchenmitgliedschaft. Die Steuerpflicht ist an die Erfüllung

¹²⁸¹ BVerfG v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, S. 343 (353); *Heun*, in: Dreier, GG, Art. 105, Rn. 13.

¹²⁸² BVerfG v. 04.02.1958 – 2 BvL 31/56, 2 BvL 33/56, BVerfGE 7, S. 242 (252); BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, S. 274 (305 f.); BVerfG v. 24.01.1995 – 1 BvL 18/93, 1 BvL 5/94, 1 BvL 6/94, 1 BvL 7/94, 1 BvR 403/94, 1 BvR 569/94, BVerfGE 92, S. 91 (114).

¹²⁸³ Zur Zwecksteuer vgl. Abschnitt I. III. 1. c) ee) (1) dieser Arbeit.

¹²⁸⁴ *Reding*, in: Steuer-Wahl, S. 51 (54).

¹²⁸⁵ Zum allgemeinen Kirchgeld vgl. Abschnitt H. I. 2. dieser Arbeit.

¹²⁸⁶ *Petersen*, Kirchensteuer, 6.3.4.

¹²⁸⁷ Vgl. Abschnitt I. III. 1. c) ee) dieser Arbeit.

¹²⁸⁸ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (216).

von Tatbestandsmerkmalen geknüpft. Ist er Mitglied, erfüllt er das Tatbestandsmerkmal und die Kirchensteuer ist unausweichlich. Allein diese Unausweichlichkeit ist entscheidend.¹²⁸⁹

Darüber hinaus steht auch die Gegenleistungsfreiheit und Voraussetzungslosigkeit der Steuer einer Kirchensteuerwidmung entgegen. Bei der Kirchensteuerwidmung wird die Religionsgemeinschaft vom Kirchensteuerpflichtigen beauftragt, die Kirchensteuer in einer bestimmten Art, nämlich für die Finanzierung einer bestimmten Organisation, zu verwenden. An diese Zuweisungsentscheidung ist die Religionsgemeinschaft gebunden. Steuern werden zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs geschuldet und sind frei verwendbar.¹²⁹⁰ Die direkte Mitwirkung der Steuerpflichtigen über die Steuerverwendung ist weder im Grundgesetz, in einfachgesetzlichen Regelungen noch in kirchenrechtlichen Ordnungen vorgesehen.¹²⁹¹ Das Grundverständnis der Voraussetzungslosigkeit und Gegenleistungsfreiheit steht dieser verbindlichen Zuweisungsentscheidung auch bei der Kirchensteuer entgegen. Der *BFH* hat in seiner Rechtsprechung bekräftigt, dass auch der Kirchensteueranspruch nicht an eine Gegenleistung der Religionsgemeinschaft gebunden ist.¹²⁹² Die Verpflichtung zur Zahlung der Kirchensteuer entfällt nicht, wenn die Kirche keine seelsorgerischen oder anderen Leistungen gegenüber dem Kirchensteuerpflichtigen geleistet hat.¹²⁹³

Würden die Kirchen ein Mitbestimmungsrecht im Sinne einer Steuerwidmung einführen, würde es sich nicht mehr um eine Steuer im materiellen Sinne handeln.

dd) Religionsgemeinschaftliches Selbstverwaltungsrecht

Eine andere Bewertung des Steuerbegriffs lässt sich auch nicht aus dem religionsgemeinschaftlichen Selbstverwaltungsrecht herleiten. Das religionsgemeinschaftliche Selbstverwaltungsrecht aus Art. 137 III WRV i. V. m. Art. 140 GG gewährleistet den Religionsgemeinschaften, ihre eigenen Angelegenheiten selbständig innerhalb der Schranken des für alle geltenden Gesetzes zu ordnen und zu verwalten.¹²⁹⁴ Das umfasst das Recht der Religionsgemeinschaften, ihre Angelegenheiten selbstbestimmt und ohne staatliche Aufsicht und Bevormundung zu entscheiden,¹²⁹⁵

¹²⁸⁹ *Axer*, in: Muckel, FS Rübner, S. 13 (20); *Müller-Franken*, BayVBl 2007, S. 33 (34).

¹²⁹⁰ FG Hamburg v. 27.01.2005 – III 174/03, BeckRS 2005, S. 26018182.

¹²⁹¹ FG Hamburg v. 27.01.2005 – III 174/03, BeckRS 2005, S. 26018182.

¹²⁹² BFH v. 15.05.2007 – I B 147/06, BeckRS 2007, S. 25011902.

¹²⁹³ BFH v. 15.05.2007 – I B 147/06, BeckRS 2007, S. 25011902.

¹²⁹⁴ *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 297; *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 17; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 48 ff.

¹²⁹⁵ BVerfG v. 17.02.1965 – 1 BvR 732/64, BVerfGE 18, S. 385 (386 f.); *von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 99; *Droege*, ZevKR 2017, S. 73 (81); *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 313 ff. *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 17.

insbesondere durch Organisation, Normsetzung und Verwaltung.¹²⁹⁶ Es soll die Freiheit des religiösen Lebens und Wirkens absichern.¹²⁹⁷ Zu den verfassungsrechtlich geschützten Bereichen gehört alles, was eine Religionsgemeinschaft nach ihrem Selbstverständnis für ihren Aufgaben- und Tätigkeitsbereich hält.¹²⁹⁸ Der Aufbau und die „Rechtsinstitute des kirchlichen Vermögensverwaltungsrechts“ fallen unter den verfassungsrechtlichen Schutz des religionsgemeinschaftlichen Selbstverwaltungsrechts aus Art. 137 III WRV i. V. m. Art. 140 GG,¹²⁹⁹ denn die Verwirklichung der kirchlichen Tätigkeiten erfordert den Einsatz finanzieller Mittel.¹³⁰⁰ Nur durch die Finanzhoheit der Kirche kann die Unabhängigkeit der Religionsgemeinschaften gewährleistet werden. Erst die freie und eigenständige Entscheidung über die Mittelverwendung für die Aufgabenerfüllung sichert die Eigenständigkeit ab.¹³⁰¹ Das Vermögensverwaltungsrecht zählt damit zu den eigenen Angelegenheiten der Kirche.¹³⁰² Die Religionsgemeinschaft hat die komplette Dispositionsfreiheit über ihr Vermögen,¹³⁰³ dazu zählt auch die Vermögensbildung, also der Erwerb, die Erhaltung und die Verwendung.¹³⁰⁴ Dies gilt auch für die Verwendung der Kirchensteuer. Die staatliche Mitwirkung bei der Kirchensteuer führt nicht zu staatlichen Aufsichtsrechten, insbesondere nicht bei der Verwendung der so beigetriebenen

¹²⁹⁶ BVerfG v. 25.03.1980 – 2 BvR 208/76, BVerfGE 53, S. 366 (401); BVerfG v. 17.02.1981 – 2 BvR 384/78, BVerfGE 57, S. 220 (244); BVerfG v. 13.12.1983 – 2 BvL 13/82, 2 BvL 14/82, 2 BvL 15/82, BVerfGE 66, S. 1 (20); *von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 101 f.; *Droege*, ZevKR 2017, S. 73 (81); *Kupke*, in: Anke/de Wall/Heinig, HevKR, § 26, S. 898, Rn. 24.

¹²⁹⁷ BVerfG v. 25.03.1980 – 2 BvR 208/76, BVerfGE 53, S. 366 (401); BVerfG v. 17.02.1981 – 2 BvR 384/78, BVerfGE 57, S. 220 (244); BVerfG v. 13.12.1983 – 2 BvL 13/82, 2 BvL 14/82, 2 BvL 15/82, BVerfGE 66, S. 1 (20); *von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 101 f.; *Droege*, ZevKR 2017, S. 73 (81); *Kupke*, in: Anke/de Wall/Heinig, HevKR, § 26, S. 898, Rn. 24.

¹²⁹⁸ BVerfG v. 11.10.1977 – 2 BvR 209/76, BVerfGE 46, S. 73 (85 ff.); BVerfG v. 13.12.1983 – 2 BvL 13/82, 2 BvL 14/82, 2 BvL 15/82, BVerfGE 66, S. 1 (21); *Jurina*, Rechtsstatus der Kirchen, S. 137; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 50.

¹²⁹⁹ *Droege*, ZevKR 2017, S. 73 (81); *Droege*, in: Anke/de Wall/Heinig, HevKR, § 27, S. 926, Rn. 29.

¹³⁰⁰ BVerfG v. 13.12.1983 – 2 BvL 13/82, 2 BvL 14/82, 2 BvL 15/82, BVerfGE 66, S. 1 (21).

¹³⁰¹ BFH v. 28.02.1969 – VI R 163/67, NJW 1969, S. 2031 (2032); OVG Münster v. 23.08.1977 – VIII A 1813/75, NJW 1978, S. 905 (906); *Leisner*, Staatliche Rechnungsprüfung kirchlicher Einrichtungen, S. 62.

¹³⁰² BVerfG v. 13.12.1983 – 2 BvL 13/82, 2 BvL 14/82, 2 BvL 15/82, BVerfGE 66, S. 1 (21); *Droege*, ZevKR 2017, S. 73 (82); *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 51.

¹³⁰³ *Jurina*, Rechtsstatus der Kirchen, S. 137.

¹³⁰⁴ BFH v. 28.02.1969 – VI R 163/67, NJW 1969, S. 2031 (2032); *Jurina*, Rechtsstatus der Kirchen, S. 137; *Leisching*, in: Rinderer, Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften, S. 73 (63 f.); *Lentz*, in: Geller/Kleinrahm/Fleck, Die Verfassung des Landes NRW, S. 143.

Finanzmittel.¹³⁰⁵ Eine Einschränkung liegt nur in Fällen der „für alle geltenden Gesetze“ vor,¹³⁰⁶ was insbesondere der Fall ist, wenn die Religionsgemeinschaften staatliche Mittel verwenden.¹³⁰⁷

Jedoch umfasst das Selbstbestimmungsrecht nur den internen Bereich der Finanzverwaltung. Dies wäre der Fall, wenn die Kirche ein Abstimmungsverfahren über die Verwendung der Mittel einführt und davon ausgehend die Finanzplanung der Kirchen erfolgt. Der Unterschied zur vorherigen Mitbestimmung im Sinne einer Steuerwidmung liegt aber darin, dass die Landessynoden die Mittel nach dem Einzug grundsätzlich frei verwenden können, sich selbst aber für die Bindung an den Interessen der Mitglieder orientieren. Es läge keine Pflicht der Übernahme des Abstimmungsergebnisses vor, sondern eine Art Mitgliederbefragung. Bei der Steuerwidmung geht es um die vorgelagerte Verwendungsbindung und deren Auswirkung auf das Wesen der Steuer und damit um die Frage, ob das Selbstbestimmungsrecht dem Steuerbegriff Grenzen setzen kann.

Dagegen spricht zum einen, dass das Besteuerungsrecht den Religionsgemeinschaften verliehen wurde. Es handelt sich somit nicht um eine rein innerkirchliche Angelegenheit, vielmehr gehört es zu den gemeinsamen Angelegenheiten. Ihr Handeln bewegt sich damit innerhalb des staatlichen öffentlichen Rechts.¹³⁰⁸ Der Steuerbegriff und die Kompetenzzuordnung betreffen nicht den internen Bereich der Kirche und damit nicht das Selbstbestimmungsrecht.

Zum anderen darf das Selbstverwaltungsrecht bei der Auslegung des Steuerbegriffs grundsätzlich nicht herangezogen werden, da der religiös-neutrale Staat verfassungsrechtliche Begriffe „nach neutralen, allgemeingültigen, nicht konfessionell oder weltanschaulich gebundenen Gesichtspunkten“ interpretieren muss.¹³⁰⁹ Eine Ausnahme liegt nur dort vor, wo „die Rechtsordnung gerade das religiöse oder weltanschauliche Selbstverständnis des Grundrechtsträgers voraussetzt“, was beispielsweise bei der Auslegung der Religionsfreiheit der Fall ist.¹³¹⁰ Bei der Festlegung der Wesensmerkmale des Steuerbegriffs ist dies nicht gegeben. Ansonsten könnte eine Religionsgemeinschaft die Bestimmungen im Grundgesetz vorgeben und sich Kompetenzen verleihen, die vom Verfassungsgeber nicht vorgesehen waren.

¹³⁰⁵ *Leisner*, Staatliche Rechnungsprüfung kirchlicher Einrichtungen, S. 81.

¹³⁰⁶ *Droege*, ZevKR 2017, S. 73 (74).

¹³⁰⁷ *Droege*, ZevKR 2017, S. 73 (77); *Leisner*, Staatliche Rechnungsprüfung kirchlicher Einrichtungen, S. 61.

¹³⁰⁸ *Jurina*, Rechtsstatus der Kirchen, S. 137.

¹³⁰⁹ BVerfG v. 20.12.1960 – 1 BvL 21/60, BVerfGE 12, S. 45 (54); BVerfG v. 16.10.1968 – 1 BvR 241/66, BVerfGE 24, S. 236 (247 f.); BVerfG v. 22.10.2014 – 2 BvR 661/12, NZA 2014, S. 1387 (1390), Rn. 101.

¹³¹⁰ BVerfG v. 16.10.1968 – 1 BvR 241/66, BVerfGE 24, S. 236 (248); BVerfG v. 22.10.2014 – 2 BvR 661/12, NZA 2014, S. 1387 (1390), Rn. 101.

Diese Argumentation steht auch nicht im Widerspruch zu den Ausführungen der Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips bei der Berücksichtigung des Berufseinstiegs.¹³¹¹ Dort handelt es sich lediglich um inhaltliche Ausgestaltungen der Steuer, die sich im Rahmen der verfassungsrechtlichen Vorgaben des Steuerbegriffs hielten. Das Wesen der Steuer und die kompetenzrechtliche Zuordnung wurden dadurch nicht berührt.

Der Steuerbegriff ist strikt vom Verfassungsgeber zu bestimmen. Das Selbstbestimmungsrecht kann ihm keine Grenzen setzen. Selbstbestimmungsrecht und Steuerbegriff betreffen zwei unterschiedliche Sphären, sodass kein Spannungsverhältnis zwischen beiden entsteht, das ausgeglichen werden muss. Legen die Kirchensteuerpflichtigen den Landessynoden die Verwendungsbindung auf, liegt keine einseitige hoheitliche Auferlegung der gegenleistungsfreien Steuer vor und damit keine Steuer i. S. d. Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 VI WRV, § 3 AO.

b) Ergebnis

Die Steuerwidmung innerhalb der Kirchensteuer ist nicht mit dem Steuerbegriff vereinbar und somit nicht verfassungsgemäß. Die Religionsgemeinschaften können keine Mitbestimmung im Sinne der Steuerwidmung für die Kirchensteuer einführen. Die Religionsgemeinschaften müssen die äußersten Rahmenbedingungen beachten. Insbesondere führt das religionsgemeinschaftliche Selbstbestimmungsrecht zu keiner anderen Bewertung, da die Kompetenzvorschriften und Steuervoraussetzungen außerhalb des Schutzbereichs liegen.

3. Berücksichtigung privater Spenden bei der Kirchensteuer

Alternativ kann über andere Arten von Mitbestimmung nachgedacht werden. Um den Mitgliedern mehr Mitbestimmung einzuräumen, kann überlegt werden, ob die Religionsgemeinschaften private Spenden der Kirchensteuerpflichtigen für bestimmte Projekte bei der Berechnung der Kirchensteuer berücksichtigen.¹³¹² Dies könnte so ausgestaltet werden, dass die jeweilige Religionsgemeinschaft eine Liste von festgelegten, genau bestimmten religiösen oder religiös-sozialen Zwecken oder Organisationen herausgibt. Spendet ein Kirchensteuerpflichtiger eine gewisse Summe an einen dieser festgelegten Zwecke oder eine dieser Organisationen, kann seine Kirchensteuer um einen gewissen festgelegten Anteil gesenkt werden. Dieser Anteil kann ein absoluter, tabellarisch festgelegter Betrag oder ein relativer Prozentsatz sein.

Der Unterschied einer nachträglichen Berücksichtigung von privaten Spenden bei der Kirchensteuer zu einer vorgelagerten Zweckfestlegung im Rahmen der Steuerwidmung liegt darin, dass die Kirche auf einen Teil der Kirchensteuer verzichtet.

¹³¹¹ Zu den Ausführungen zum Berufseinstieg vgl. Abschnitt I. I. dieser Arbeit.

¹³¹² Ähnliche Überlegung gibt es vom Dietrich-Bonhoeffer-Verein für die Ablösung bzw. Abschaffung der Kirchensteuer und die Einführung eines Bürgerguthabens bei der staatlichen Einkommensteuer: *Martin*, in: *Martin*, Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell, S. 82 ff.

Sie erhält von vornherein weniger Kirchensteuern, die sie aber im Vergleich zur Steuerwidmung frei verwenden kann. Die Kirchensteuerpflichtigen zahlen den Kirchen gerade keine Steuern unter der Voraussetzung, diese für einen gewissen Zweck verwenden zu müssen. Vielmehr spenden die Kirchensteuerpflichtigen eigenständig eine selbstständig festgelegte Summe an bestimmte Organisationen. Ist dies erfolgt, wird die individuelle Kirchensteuerlast des Kirchenmitglieds um einen gewissen Betrag reduziert.

Die Berücksichtigung der Spenden knüpft nicht an ein Kriterium der Steuer an. Damit hat sie keine Auswirkung auf den Steuerbegriff; die Charakteristika der Steuer werden gewahrt. Vielmehr erkennt die Kirche im Rahmen ihres Selbstbestimmungsrechts gewisse Organisationen als förderungswürdig an und entscheidet sich frei für deren Bevorzugung. Damit liegt keine Umgehung der allgemeinen Steuerprinzipien, Kompetenznormen und Voraussetzungen des Steuerbegriffs vor. Vorteil einer solchen Regelung wäre, dass sie das Prinzip der Freiwilligkeit wahrt. Niemand muss eine private Spende tätigen oder seine Spende bei der Kirchensteuer berücksichtigen lassen.

Im staatlichen Recht ist eine vergleichbare Regelung in § 10 b EStG vorhanden. Hier können bestimmte Zuwendungen, also Spenden und Mitgliedsbeiträge, zur Förderung von steuerbegünstigten Zwecken¹³¹³ als Sonderausgaben abgezogen werden.¹³¹⁴ Als Rechtsfolge wird die Bemessungsgrundlage, also das zu versteuernde Einkommen, gemindert. Zweck der Subventionsnorm ist die mittelbare Förderung der betreffenden Tätigkeiten.¹³¹⁵ Dieser Zweck wird durch die „einkommensteuer-mindernde Berücksichtigung von Spenden“ erreicht, da sich i. d. R. die Steuerschuld des Steuerpflichtigen mindert, was zu „privatem uneigennützigem Handeln“ in Form von Zuwendungen anregen soll.¹³¹⁶

a) Kirchensteuerbefreiung in Kirchensteuerordnungen

Die Mitbestimmung könnte über Kirchensteuerbefreiungstatbestände in den jeweiligen Kirchensteuerordnungen umgesetzt werden. Dabei wird die tatsächlich zu zahlende Kirchensteuer um einen Anteil gesenkt, sofern eine private Spende an eine der festgelegten Organisationen getätigt wurde.

Kirchensteuerbefreiungen verstoßen wie oben dargestellt gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, da grundsätzlich leistungsfähige Kirchenmitglieder weniger Kirchensteuern zahlen müssen.¹³¹⁷ Das ist auch hier der Fall. Zwar zahlen die kirchen-

¹³¹³ Steuerbegünstigte Zwecke i. S. v. § 10 b EStG sind die Zwecke der §§ 52 AO (Gemeinnützige Zwecke), § 53 AO (Mildtätige Zwecke) und § 54 AO (Kirchliche Zwecke).

¹³¹⁴ *Brandl*, in: Heuermann/Brandis, Blümich, EStG, § 10 b, Rn. 1, 30.

¹³¹⁵ BFH v. 11.11.1966 – VI R 45/66, BeckRS 1966, S. 21000247; BFH v. 22.09.1993 – X R 107/91, NJW 1994, S. 1175; *Brandl*, in: Heuermann/Brandis, Blümich, EStG, § 10 b, Rn. 3.

¹³¹⁶ BFH v. 22.09.1993 – X R 107/91, NJW 1994, S. 1175; BFH v. 24.11.1993 – X R 5/91, NJW 1995, S. 550 (551); *Brandl*, in: Heuermann/Brandis, Blümich, EStG, § 10 b, Rn. 3.

¹³¹⁷ Zum Leistungsfähigkeitsprinzip vgl. Abschnitt I. I. 1. c) aa) dieser Arbeit.

steuerpflichtigen Mitglieder an eine bestimmte Organisation Geld, sodass sie einen mindestens genau so hohen Betrag zahlen, jedoch ist diese Spende zweckgebunden und nicht für die allgemeine Finanzierung der Kirche frei verwendbar. Sie zahlen daher weniger Kirchensteuern im eigentlichen Sinne. Andere weniger oder gleich leistungsfähige Kirchenmitglieder müssen dieses Defizit durch die volle Kirchensteuerlast ausgleichen.

Ist eine Steuerbefreiung als Sozialzwecknorm i. S. e. Lenkungsnorm ausgestaltet, kann das Lenkungsziel die durch die Missachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips erfolgte Ungleichbehandlung rechtfertigen.¹³¹⁸

aa) Kirchensteuerbefreiung als Lenkungsnorm

Um eine Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip zu rechtfertigen, muss die infrage stehende steuerrechtliche Norm eine Sozialzwecknorm sein. Wie oben dargestellt sind die Grundsätze zur Sozialzwecknorm auf die Kirchensteuer anwendbar. Sozialzwecknormen dienen der Umsetzung bestimmter Gestaltungsziele, beispielsweise sozialpolitische, wirtschaftspolitische, kulturpolitische, gesundheitspolitische oder berufspolitische Ziele.¹³¹⁹ Die Kirchen können auch eigene kirchenspezifische Ziele verwirklichen. Zum Zwecke der Erreichung der Gestaltungsziele können unerwünschte Vorgänge oder Zustände durch Steuerbelastungen unattraktiv, erwünschte Vorgänge und Zustände durch Steuerbegünstigungen attraktiv gemacht werden.¹³²⁰ Eine Art der Sozialzwecknorm ist die Lenkungsnorm, die durch die Steuerentlastung oder Steuerbelastung ein bestimmtes Verhalten des Steuerpflichtigen hervorrufen will.¹³²¹

Die Kirchensteuerbefreiung stellt eine Lenkungsnorm dar. Sie hat das Ziel, den Kirchenmitgliedern ein gewisses Maß an Mitbestimmung im Rahmen der Finanzen einzuräumen, um sie so an die Kirche zu binden und Kirchenaustritte zu vermeiden. Die Religionsgemeinschaften stellen einen Katalog an förderungswürdigen Organisationen auf. Das einzelne Kirchenmitglied hat die Wahl, ob und welche der Organisationen es in welcher Höhe unterstützen will. Im Gegenzug wird der Kirchensteuerpflichtige von einem Teil der Kirchensteuer befreit. Zum einen soll die Befreiung dazu führen, dass sich die Kirchenmitglieder mit den Aufgaben und Organisationen besser auseinandersetzen und dadurch stärker mit der Kirche identifizieren können. Zum anderen soll diese Freiheit und letztendliche Wahlmöglichkeit die Mitsprache und Meinungsäußerung der Kirchenmitglieder und den Kontakt

¹³¹⁸ Zu den Lenkungsnormen vgl. Abschnitt I. I. 2. a) dieser Arbeit.

¹³¹⁹ BVerfG v. 11.02.1992 – 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, S. 238 (244); BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1 (31); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 21; *Hey*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.21; *Kingreen*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 3, Rn. 730; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 95.

¹³²⁰ BVerfG v. 05.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, S. 350 (367); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 357.

¹³²¹ *Hey*, in: Tipke u. a., Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 3.21; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 63.

zu den Kirchen stärken. Diese Ziele sollen zu einer stärkeren Bindung der Kirchenmitglieder an die Kirchen führen, Kirchenaustritte verhindern und die Zukunft der Kirche sichern.

bb) Prüfungsmaßstab der Lenkungsnorm

Der Prüfungsmaßstab von Lenkungsnormen hängt davon ab, ob der Steuerpflichtige zwischen verschiedenen möglichen Alternativen wählen und unter Berücksichtigung der steuerlichen Begünstigung sein Verhalten anpassen kann.¹³²² Hat der Einzelne die Wahl, Teil der begünstigten oder nicht begünstigten Gruppe zu sein, abhängig davon, ob er sich für oder gegen das jeweils privilegierte oder nicht privilegierte Verhalten entscheidet,¹³²³ liegt keine strenge Bindung des Gesetzgebers vor. Dann kommt nur eine Willkürprüfung in Betracht. Der Gesetzgeber darf „seine Leistungen nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, also nicht willkürlich verteilen“¹³²⁴. Die Regelung darf sich „nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Umstände“ stützen und „der Kreis der von der Maßnahme Begünstigten“ muss „sachgerecht abgegrenzt“ sein.¹³²⁵ Dabei ist auch auf die Art und das Ausmaß der Förderung, ihrer Wirkung und das angewandte Mittel zu achten.¹³²⁶ Die Grenze zur Willkür ist erst verletzt, „wenn sich kein sachlich vertretbarer Grund für eine Unterscheidung anführen lässt“¹³²⁷. Eine Prüfung anhand des strengen Verhältnismäßigkeitsmaßstabs erfolgt nur, wenn die Differenzierungen „in die Nähe personenbezogener Kriterien“ nach Art. 3 III GG kommen, die grundrechtliche Freiheitsausübung beeinträchtigt¹³²⁸ oder die nachteilige Rechtsfolge an ein Merkmal geknüpft ist, das der Steuerpflichtige nicht beeinflussen kann.¹³²⁹

¹³²² *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 141; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 219.

¹³²³ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 141; *Peter*, Steuererlass, S. 81; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 219.

¹³²⁴ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, S. 136 (182).

¹³²⁵ BVerfG v. 12.02.1964 – 1 BvL 12/62, BVerfGE 17, S. 210 (216); BVerfG v. 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, S. 274 (293); BVerfG v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1 (32); BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, S. 136 (182).

¹³²⁶ BVerfG v. 17.05.1961 – 1 BvR 561/60, 1 BvR 579/60, 1 BvR 114/61, BVerfG 12, S. 354 (367).

¹³²⁷ BVerfG v. 12.04.1972 – 2 BvR 704/70, BVerfGE 33, S. 44 (51); BVerfG v. 17.10.1990 – 1 BvR 283/85, BVerfGE 83, S. 1 (23).

¹³²⁸ BVerfG v. 26.01.1993 – 1 BvL 38/92, 1 BvL 40/92, 1 BvL 43/92, BVerfGE 88, S. 87 (96); BVerfG v. 21.07.2010 – 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, S. 400 (417 f.); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 141; *Kingreen*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 3, Rn. 336, 346; *Peter*, Steuererlass, S. 81; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 219.

¹³²⁹ BVerfG v. 26.01.1993 – 1 BvL 38/92, 1 BvL 40/92, 1 BvL 43/92, BVerfGE 88, S. 87 (96); BVerfG v. 21.06.2011 – 1 BvR 2035/07, BVerfGE 129, S. 49 (69); BVerfG v. 19.12.2012 – 1 BvL 18/11, BVerfGE 133, S. 1 (22); *Britz*, NJW 2014, S. 346 (350); *Kingreen*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 3, Rn. 336, 342; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 235.

Im vorliegenden Fall liegt damit keine strenge Bindung des Gesetzgebers vor, sondern eine abgeschwächte Bindungsintensität. Jeder Kirchensteuerpflichtige kann die Steuerbegünstigung durch eine Spende an eine der festgelegten Organisationen erhalten. Zwar haben weniger begüterte Kirchenmitglieder einen kleineren Spielraum bei der Höhe der Spende und damit der Kirchensteuerbefreiung, jedoch geht es bei der Beurteilung nur um die tatsächliche rechtliche Gleichheit und Voraussetzung der jeweiligen Grundrechtsausübung.¹³³⁰ Das einzelne Kirchenmitglied kann durch entsprechendes Verhalten beeinflussen, ob und in welcher Höhe er die Kirchensteuerbefreiung wahrnehmen möchte, und damit Teil der begünstigten Gruppe sein.

cc) Verfassungsrechtliche Prüfung

Für die verfassungsrechtliche Willkürprüfung ist es notwendig, die Gesichtspunkte für die Steuerbefreiung anhand ihrer Sachlichkeit zu untersuchen. Die Befreiungsregelung ist unter der Würdigung der Umstände als sachlich anzusehen und damit nicht willkürlich.

Der Zweck der Berücksichtigung von privaten Spenden liegt darin, den Kirchenmitgliedern mehr Mitbestimmung in der Kirche zu geben, und soll so zu größerer Identifikation mit ihrer Kirche führen. Dies kann zu mehr persönlichem Kontakt und Interesse führen und die Beziehung zwischen Kirche und Kirchenmitglied intensivieren. Dadurch können die Bindungen an die Kirche gestärkt werden. Die Bindung der Kirchenmitglieder an die Kirche und die damit verbundene Zukunftssicherung stellt wie bereits oben dargestellt ein legitimes Ziel dar.¹³³¹

Die Kirchensteuerbefreiung steht auch in einem sachlichen Zusammenhang zur Erreichung des Zwecks. Das bedeutet, die Kirchensteuerbefreiung für Kirchenmitglieder, die für einen förderungswürdigen Zweck gespendet haben, führt dazu, dass die Kirchenmitglieder sich stärker an die Kirche binden und die Austrittszahlen sich verringern.

Dafür spricht, dass sich durch die Mitbestimmung der Nutzen der Kirchenmitgliedschaft erhöhen kann. Die Kirchenmitglieder entscheiden über ihren Austritt verstärkt nach dem Kosten-Nutzen-Modell.¹³³² Die Motive des Kirchenaustritts zeigen, dass sich ein Großteil der Ausgetretenen nicht mit der Kirche und den Glaubensinhalten identifiziert sowie keinen Gegenwert in der Zahlung der Kirchensteuer sieht. Die selbstständige Entscheidung über die Mittelverwendung kann dann gerade dazu führen, dass sich die Kirchenmitglieder verstärkt mit den Projekten der Kirche auseinandersetzen. Haben die Menschen Themen oder Projekte im sozialen und gesellschaftlichen Bereich, die sie gerne unterstützen würden, können sie dies nun tun. Teil des kirchlichen Auftrages ist nicht nur die Glaubensarbeit, sondern auch die Erfüllung allgemeiner sozialer und gesellschaftlicher Aufgaben. Die Kir-

¹³³⁰ *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 141.

¹³³¹ Zum legitimen Zweck vgl. Abschnitt I. I. 2. d) aa) dieser Arbeit.

¹³³² Zu dem Entscheidungsprozess des Kirchenaustritts vgl. Abschnitt B. II. 2. dieser Arbeit.

chenmitglieder können dann auch Projekte unterstützen, die ihren eigenen Vorstellungen stärker entsprechen, wie beispielsweise die Altenpflege, Jugendarbeit oder Obdachlosenhilfe. Die Kirchenmitglieder, die den „Gegenwert“ der kirchlichen Arbeit nicht wahrnehmen wollen, können dies nun durch die Berücksichtigung der Spende, wissend, dass dieses Projekt auch tatsächlich unterstützt wird. Nicht zu unterschätzen ist auch die psychologische Wirkung der Mitbestimmung: Das Kosten-Nutzen-Modell ist eine persönliche Abwägung, die nicht nur auf finanziellen Motiven beruht. Durch die Mitbestimmung wird dem Kirchenmitglied indirekt eine Mitbestimmung über die Ausrichtung der kirchlichen Projekte und damit auch der Kirche eingeräumt. Ist ein Kirchenmitglied unzufrieden mit den Inhalten und der Entwicklung der Kirche, die beispielsweise Frauen nicht genügend anerkennt, hat es die Chance, Einfluss zu nehmen. Die Kirchenmitglieder haben die Möglichkeit, ihre Meinung zu äußern und auch gehört zu werden. Denn die Projekte, die von den Kirchenmitgliedern finanziell unterstützt werden, können auch in der Zukunft gut umgesetzt werden. Sie geben der Kirche auch eine direkte Rückmeldung über die Meinungsstreuung ihrer Mitglieder.

Problematisch könnte sein, dass die Art der Mitbestimmung je nach Prozentsatz zu wenig tatsächliche Mitbestimmung darstellt. Da der größte Teil der Kirchensteuer weiterhin für die Finanzierung der allgemeinen Aufgaben verwendet wird, ist die Frage, ob bei 30 % (oder je nach wirtschaftlicher Lage weniger) psychologisch tatsächlich noch von Mitbestimmung gesprochen werden kann. Weiterhin ist die Mitbestimmung von vornherein stark eingeschränkt, da die Landessynode die Vorentscheidung über die wählbaren Projekte und Organisationen trifft. Das Kirchenmitglied kann nur in einem eng umgrenzten Rahmen entscheiden. Dagegen ist aber einzuwenden, dass die Mitbestimmung Elemente der Freiwilligkeit und des Gestaltungsfreiraums der einzelnen Kirchenmitglieder beinhaltet; der Zwangscharakter der Kirchensteuer mit seiner negativen Konnotation gerät in den Hintergrund. Das Mitbestimmungsmodell zeugt von Flexibilität und Modernität, sodass es die Erfolgswahrscheinlichkeit zumindest erhöht.

Eine Folge der Mitbestimmung wäre auch, dass das Kirchensteuersystem verkompliziert wird und weniger transparent ist. Der Bestimmung der zu wählenden Projekte und Organisationen kommt große Bedeutung zu. Fehler oder Beschränkungen hierbei können negative Auswirkungen auf die Zahlungsmoral der Kirchenmitglieder haben. Auch der Verwaltungsaufwand sowohl auf Kirchen- als auch auf Mitgliederseite ist zu beachten. Nicht jedes Kirchenmitglied reicht eine Steuererklärung ein. Für die Berücksichtigung der Kirchensteuer müsste dies aber erfolgen. Dieser Verwaltungsaufwand kann die Mitglieder gerade von der Inanspruchnahme der Option abhalten. Ein Kirchenaustritt wäre einfacher.

Weiterhin kann es zu Problemen in der praktischen Umsetzung der Berücksichtigung kommen. Die tatsächlich zu zahlenden Kirchensteuern stehen zum Zeitpunkt des Einreichens der Steuererklärung und damit der Spenden noch nicht fest. Damit ist die berücksichtigungsfähige Summe (der Prozentsatz der Kirchensteuer)

den Kirchenmitgliedern noch nicht bekannt. Jedoch müssten sie die Spende bereits getätigt haben, damit sie für die Berechnung der Kirchensteuer berücksichtigt werden kann. Sie müssten eine blinde Vorauszahlung leisten. Dies führt zu großer Unsicherheit. Hierfür muss eine Lösung gefunden werden. Beispielsweise kann zunächst nur ein Teil der Kirchensteuer fällig sein, und die Kirchenmitglieder haben in einem Zeitraum nach Festsetzung der Kirchensteuer die Möglichkeit, die Spenden zu leisten. Die Belege mit den geleisteten Spenden können dann nachgereicht werden. Erfolgt dies nicht, ist der Rest der Kirchensteuer fällig.

Betrachtet man die Berücksichtigung von privaten Spenden im Vergleich zu vorhandenen Alternativen, wird deutlich, dass es keine andere sachgerechte Möglichkeit gibt, eine Mitbestimmung umzusetzen. Eine Möglichkeit, die die Wahrung des Leistungsfähigkeitsprinzips garantieren würde, wäre die Widmung innerhalb der Kirchensteuer. Dadurch müsste jeder Kirchensteuerpflichtige weiterhin nach seiner individuellen Leistungsfähigkeit die Kirchensteuer zahlen, könnte durch die vorgelagerte Zwecksetzung aber mitbestimmen. Eine solche Regelung ist aber unter verfassungsrechtlichen Aspekten nicht möglich.¹³³³

Alternativ könnte auch eine interne Mitgliederabstimmung durchgeführt werden, bei der die Kirchenmitglieder über die Verteilung der Kirchensteuer entscheiden können. Eine solche Abstimmung hätte im Gegensatz zur Kirchensteuerwidmung und der Berücksichtigung privater Spenden bei der Kirchensteuer keine rechtliche Bindungswirkung, da das Entscheidungsrecht über den Haushalt bei den Landessynoden liegt. Die Landessynoden könnten die Kirchensteuermittel weiterhin frei verwenden, da eine solche Abstimmung nur interne Bedeutung hat. Es läge keine Pflicht zur Übernahme des Abstimmungsergebnisses vor. Es fehlt an der Verbindlichkeit der Zuweisungsentscheidung, sodass vielmehr eine Art Mitgliederbefragung erfolgt, um die Meinungen und Interessen der Kirchenmitglieder zu hören. Gerade diese Unverbindlichkeit gefährdet dann den Erfolg der Regelung.

Schließlich kann auch durch den kirchlich-demokratischen Weg auf die Kirchensteuerverwendung und -verwaltung Einfluss genommen werden.¹³³⁴ Die Verweisung darauf stellt aber keine gleich geeignete Maßnahme dar, da die verbindliche Umsetzung der eigenen Meinung und damit der Erfolg nicht garantiert werden kann.

Letztendlich stehen auch die Qualität und das Ausmaß der Ungleichbehandlung in einem angemessenen Verhältnis zu der Bedeutung und Erreichbarkeit des Lenkungsziels. Die Bindung der Kirchenmitglieder an die Kirche und die Zukunftssicherung haben eine zentrale Bedeutung für die Kirchen. Gerade unter dem Aspekt ihrer finanziellen Absicherung müssen sie ihre Mitglieder binden. Gelingt dies nicht, steht ihre Existenz auf dem Spiel. Dagegen wiegen die Qualität und das Ausmaß der Ungleichbehandlung gering. Jeder Kirchensteuerpflichtige kann die Befreiung erhalten. Die einzelne Person hat es durch ihr Verhalten in der Hand, ob sie zu dem

¹³³³ Zur Steuerwidmung innerhalb der Kirchensteuer vgl. Abschnitt I. III. 2. dieser Arbeit.

¹³³⁴ *Steinmüller*, in: *Krautscheidt/Marré*, Ess. Gespr. 4 (1970), S. 199 (227).

begünstigten Kreis gehört. Weiterhin wird die durch die Kirchensteuerbefreiung eingebüßte Differenz der Kirchensteuerzahlungen für kirchliche Zwecke verwendet, denn die ausgewählten Organisationen erfüllen kirchliche Aufgaben. Zwar stehen den Kirchen die Spenden im Vergleich zur Kirchensteuer nicht frei zur Verfügung, jedoch werden in der Praxis damit Projekte finanziert, für die die Kirchensteuer nicht mehr in gleichem Maße eingesetzt werden muss. Dies kann dazu führen, dass zwar das Kirchensteuervolumen sinkt, aber die Kirchensteuer auch nicht mehr in gleichem Maße Projekte finanzieren muss.

Darüber hinaus kann die Bestimmung vergleichbar mit den staatlichen Sonderausgaben zwar keinen Antrag voraussetzen, aber die Bereitstellung der Spendenbescheinigungen. Dies führt dazu, dass nur diejenigen Kirchensteuerpflichtigen von der Option Gebrauch machen müssen, die tatsächlich ein Interesse daran haben. Damit wird der Personenkreis indirekt auf den sachgerechtesten, kleinsten Kreis beschränkt.

Zwar steht nicht fest, dass die Mitbestimmung tatsächlich zu einer Mitgliederbindung führt, denn dort ist insbesondere der Prozentsatz ausschlaggebend. Jedoch ist unter dem Aspekt der geringeren Bindungsintensität eine wahrscheinliche Prognose ausreichend. Es erscheint nicht evident willkürlich, dass eine Steuerbefreiung das Ziel erreichen kann. Den Religionsgemeinschaften steht ein großer Prognosespielraum zu. Anzumerken ist auch, dass die Berücksichtigung privater Spenden rückgängig gemacht werden kann, sofern sie nicht erfolgreich ist.

dd) Ergebnis

Die Kirchensteuerbefreiung hält der Willkürprüfung stand. Sie kann in den Kirchensteuerordnungen eingeführt werden, um private Spenden zu berücksichtigen und den Kirchenmitgliedern eine Art von Mitbestimmung zu gewähren.

ee) Ausgestaltung

Bei der Ausgestaltung der Kirchensteuerbefreiung muss der Begriff der zu berücksichtigten Spende genau definiert sein. Der Spendenbegriff sollte sich daher an dem staatlichen Spendenbegriff gem. § 10 b EStG orientieren. „Eine Spende i. S. d. § 10 b ist eine Ausgabe (= Wertabgabe aus dem geldwerten Vermögen), die freiwillig und unentgeltlich geleistet wird, um steuerbegünstigte Zwecke fremdnützig zu fördern.“¹³³⁵ Aus Einfachheitsgründen sollte für die Auslegung des Begriffs auf die Rechtsprechung und Literatur des staatlichen Spendenbegriffs verwiesen werden.

Des Weiteren ist zu beachten, dass Spenden für kirchliche Zwecke als Sonderausgaben bereits bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage „zu versteuerndes Einkommen“ im Rahmen der Einkommensteuer berücksichtigt werden können.¹³³⁶

¹³³⁵ Brandl, in: Heuermann/Brandis, Blümich, EStG, § 10 b, Rn. 16.

¹³³⁶ Ggf. je nach Organisation und kirchlicher Tätigkeit kann die Spende auch unter § 10 b I 1 EStG i. V. m. § 52 AO (Gemeinnützige Zwecke), § 53 AO (Mildtätige Zwecke) oder § 54 AO (Kirchliche Zwecke) fallen.

Wird eine Spende berücksichtigt, führt dies zu einer geringeren Einkommensteuer und aufgrund der Akzessorietät der Kirchensteuer auch zu einer geringeren Kirchensteuer. Um die doppelte Abzugsfähigkeit zu verhindern, dürfen bei der Kirchensteuer nur solche Spenden berücksichtigt werden, die nicht bereits bei der Einkommensteuer als Sonderausgabe berücksichtigt worden sind.

ff) Formulierung eines Vorschlags

§ Berücksichtigung privater Spenden

- (1) Spenden zur Förderung kirchlicher Zwecke im Sinne des Absatzes (3) können insgesamt bis zu X % der Kirchensteuer abgezogen werden.
- (2) Für den Spendenbegriff ist auf § 10 b EStG zu verweisen.
- (3) Katalog der förderungswürdigen Zwecke und/oder Organisationen
- (4) Nicht abziehbar sind Spenden, die als Sonderausgabe i. S. d. § 10 b EStG geltend gemacht worden sind.

b) Kirchensteuererlass als Billigkeitsmaßnahme

Anstelle einer Kirchensteuerbefreiung in den Kirchensteuerordnungen kann über einen Teilerlass der Kirchensteuer aus Billigkeitsgründen nachgedacht werden.¹³³⁷ Der Unterschied zu einer Kirchensteuerbefreiung liegt darin, dass im Einzelfall die festgesetzte Kirchensteuer auf Antrag nachträglich erlassen und gesenkt werden kann.

Eine kirchenspezifische Billigkeitsmaßnahme setzt eine tatsächliche Erlasssituation voraus, die ihren Grund in der Unbilligkeit hat.¹³³⁸ Eine solche Erlasssituation ist aber bei der Berücksichtigung privater Spenden gerade nicht gegeben.

Zwar spricht dafür, dass der Kirchensteuerpflichtige finanzielle Zuwendungen für kirchliche Tätigkeiten oder Organisationen leistet. Damit hat er je nach Höhe der Zuwendungen seine mitgliedschaftliche Pflicht zur Lastentragung schon erfüllt. Eine weitere volle Kirchensteuerpflicht würde das Kirchenmitglied dann übermäßig in Anspruch nehmen und wäre unbillig.

Dabei wird aber nicht berücksichtigt, dass das Kirchenmitglied die Spende freiwillig geleistet hat. Es lag kein Zwang vor. Unbilligkeit verlangt, dass nach Gerechtigkeitsmaßstäben, hier den kirchenspezifischen Gerechtigkeitsmaßstäben, eine Situation nicht haltbar ist und deshalb verändert werden muss. Die freiwillige Leistung von Spenden neben der Kirchensteuerzahlung ist aber gerade nicht unhaltbar, da das Kirchenmitglied immer die Möglichkeit hat, diese Spenden zu unterlassen. Hier liegt auch der Unterschied zu den Erlassstatbeständen der außerordentlichen Einkünfte und der Kappung der Progression. Das Kirchenmitglied hat dort keine

¹³³⁷ Zu den Billigkeitsmaßnahmen vgl. Abschnitt I. I. 3. dieser Arbeit.

¹³³⁸ Zu den Anforderungen an eine kirchenspezifische Erlasssituation vgl. Abschnitt I. I. 3. b) bb) (4) (a) dieser Arbeit.

Möglichkeit, der übermäßigen Inanspruchnahme aus dem Weg zu gehen, da die Einbeziehung in die Besteuerung durch Zwang erfolgt. Die einzige Alternative ist der Kirchenaustritt. Bei der Berücksichtigung der Spenden kann das Kirchenmitglied die Unterstützung unterlassen. Dabei kann er weiterhin Kirchenmitglied bleiben. Das Freiwilligkeitskriterium steht der Unbilligkeit entgegen.

Will die Religionsgemeinschaft die freiwillige Unterstützung kirchlicher Projekte und Organisationen unterstützen und den Kirchenmitgliedern Mitbestimmung erlauben, kann sie das durch eine abstrakt-generelle Regelung einführen. Im Rahmen ihres Selbstbestimmungsrechts kann sie kirchenspezifische Zwecke fördern und diese in den Kirchensteuerordnungen verorten. Der Erlassweg ist dafür aber nicht geeignet.

4. Ergebnis

Eine Steuerwidmung nach italienischem Vorbild sowie die Steuerwidmung innerhalb der Kirchensteuer sind mit den deutschen Verfassungsprinzipien nicht vereinbar. Eine Mitbestimmung kann nur durch die Berücksichtigung von privaten Spenden durch eine abstrakt-generelle Befreiungsregelung umgesetzt werden. Dabei ist insbesondere auf die Problematik der praktischen Umsetzbarkeit hinzuweisen, die noch gelöst werden muss.

IV. Kirchensteuerpflicht von juristischen Personen

Der letzte Reformvorschlag beschäftigt sich mit der Kirchensteuerpflicht von juristischen Personen. Nach jetzigem deutschem Recht werden nur natürliche Personen zur Kirchensteuer herangezogen. Die Kirchensteuerpflicht von juristischen Personen würde den Religionsgemeinschaften eine neue Einkommensquelle eröffnen. Da erwartet wird, dass die Kirchensteuereinnahmen bis 2060 um ungefähr die Hälfte sinken werden,¹³³⁹ könnte dadurch ein Teil des zu erwartenden geringeren Kirchensteueraufkommens aufgefangen werden. Eine ähnliche Regelung gibt es in der Schweiz.

Unter den Begriff der „juristischen Personen“ im Sinne dieser Arbeit fallen alle mit Rechtssubjektivität versehenen Organisationen. Dies umfasst die juristischen Personen des Privatrechts: Körperschaften (Verein, Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Genossenschaft, Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit und die Europäische Gesellschaft) und Stiftungen sowie Personengesellschaften (BGB-Gesellschaft, offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft).

¹³³⁹ *EKD*, Kirche im Umbruch 2019, S. 14 f.; *Petersen*, Kirchensteuer, 5.2.

1. Rechtslage in Deutschland

Zunächst ist ein Blick auf das historische Verständnis der Weimarer Kirchenartikel und deren Entwicklung anhand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hilfreich.

a) Historisches Verständnis der Weimarer Kirchenartikel

Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 VI WRV garantiert den Religionsgemeinschaften das Steuererhebungsrecht. Der Wortlaut trifft keine Einschränkungen auf den Kreis der Mitglieder oder auf natürliche Personen.¹³⁴⁰ Eine solche Beschränkung war auch gerade nicht die Intention der Verfassungsgeber der WRV.¹³⁴¹

In den Beratungen zur Weimarer Verfassung war die Besteuerung juristischer Personen Gegenstand von Diskussionen. Zunächst sollte das Besteuerungsrecht auf die Kirchenmitglieder mit der Folge beschränkt werden, dass juristische Personen nicht kirchensteuerpflichtig wären.¹³⁴² Dagegen wurde vorgebracht, dass ein Verbot der Besteuerung juristischer Personen dem sozialen Gedanken widersprechen würde und dass Aktiengesellschaften und Kapitalgesellschaften die Ursache für steigende Kulturbedürfnisse und damit verbundene höhere Kirchenbaulasten seien, da sie viele Arbeiter in die jeweiligen Gemeinden zögen.¹³⁴³ Art. 137 VI WRV dürfte daher nicht die Beschränkung des Besteuerungsrechts auf Kirchenmitglieder enthalten.¹³⁴⁴ Dies sollte den Religionsgemeinschaften nicht das Recht der Besteuerung von juristischen Personen garantieren, sondern lediglich die Unzulässigkeit von deren Besteuerung verhindern.¹³⁴⁵ Dieser Antrag wurde jedoch abgelehnt.¹³⁴⁶

Nach mehreren Lesungen wurde schließlich eine Neuformulierung des Absatzes ohne Beschränkung des Besteuerungsrechts auf die Kirchenmitglieder beschlossen:¹³⁴⁷ Art. 137 VI WRV beinhaltet nicht ausdrücklich die Besteuerung von Nichtkirchenmitgliedern.¹³⁴⁸ Vielmehr ordnet er die Erhebung der Kirchensteuer „nach Maßgabe der landesrechtlichen Bestimmungen“ an, sodass es auf die jeweiligen Länder ankam, ob Nichtmitglieder – sowohl juristische als auch natürliche Per-

¹³⁴⁰ Engelhardt, Die Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland, S. 115 ff.; Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 262.

¹³⁴¹ Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 262.

¹³⁴² Verhandlungen, Bd. 336, S. 207 f.; Bd. 328, S. 1656, 1662; Anschütz, Verfassung des Deutschen Reichs, S. 648; Engelhardt, Die Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland, S. 115.

¹³⁴³ Verhandlungen, Bd. 336, S. 515; Bd. 328, S. 1656, 1662; Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 48, 262.

¹³⁴⁴ Verhandlungen, Bd. 336, S. 515 ff.; Bd. 328, S. 1643, 1645, 1649, 1655 f., 1662 f.; Engelhardt, Die Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland, S. 115; Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 48.

¹³⁴⁵ Engelhardt, Die Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland, S. 115.

¹³⁴⁶ Verhandlungen, Bd. 328, S. 1663.

¹³⁴⁷ Verhandlungen, Bd. 329, S. 2159 f.; Giese, JöR 1925, S. 249 (253).

¹³⁴⁸ Anschütz, Verfassung des Deutschen Reichs, S. 648; Hammer, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 49.

sonen – besteuert wurden.¹³⁴⁹ Beispielsweise wurden in Baden, Bayern, Oldenburg und Württemberg juristische Personen zur Kirchensteuer (vor allem zu Kirchengrundsteuern) herangezogen.¹³⁵⁰

b) Verständnis der Weimarer Kirchenartikel unter dem Grundgesetz und die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

In den Beratungen für das Grundgesetz wurden die Weimarer Kirchenartikel in einem Verfassungskompromiss übernommen.¹³⁵¹ Damit wurde auch das Besteuerungsrecht aus Art. 137 VI WRV in das Grundgesetz aufgenommen und zu vollständigem Verfassungsrecht.¹³⁵² Jedoch wurde über die genaue grundgesetzliche Bedeutung der einzelnen Bestimmungen (mit Ausnahme von Art. 138 WRV) nicht beraten.¹³⁵³

In einer Reihe von Entscheidungen hat das *BVerfG* die Bedeutung und den Gehalt des Art. 137 VI WRV differenziert und im Sinne des Grundgesetzes ausgelegt. Das *BVerfG* hat in seiner Entscheidung vom 14.12.1965¹³⁵⁴ die Kirchensteuerpflicht von juristischen Personen als verfassungswidrig und das badische Ortskirchensteuergesetz¹³⁵⁵, das juristische Personen zur Kirchenbausteuer heranzog, für nichtig erklärt.¹³⁵⁶ Bis dahin war es üblich, dass auch juristische Personen kirchensteuerpflichtig sind. Das *BVerfG* hat damit die vorherige Entscheidung des *BVerwG* vom 1.8.1958¹³⁵⁷ aufgehoben und die Rechtsprechung revidiert. Das *BVerwG* hatte unter Berufung auf die Entstehungsgeschichte des Art. 137 VI WRV entschieden, „dass die Religionsgemeinschaften mit ihrer Besteuerung über den Kreis der Mitglieder hinausgreifen können, sofern das durch Landesgesetz vorgeschrieben oder zugelassen ist“¹³⁵⁸.

In der Urteilsbegründung führt das *BVerfG* aus, dass die Glaubens- und Gewissensfreiheit aus Art. 4 I GG nur auf natürliche Personen anwendbar ist und ihrem Wesen nach nicht auf juristische Personen (Art. 19 III GG).¹³⁵⁹ Juristische Personen

¹³⁴⁹ *Anschütz*, Verfassung des Deutschen Reichs, S. 648; *Engelhardt*, Die Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland, S. 116; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 49, 262.

¹³⁵⁰ *Engelhardt*, Die Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland, S. 116.

¹³⁵¹ Zur Übernahme der Weimarer Kirchenartikel in das Grundgesetz vgl. Abschnitt C. dieser Arbeit.

¹³⁵² BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (219).

¹³⁵³ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (218 f.).

¹³⁵⁴ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206.

¹³⁵⁵ Art. 13 des Badischen Ortskirchensteuergesetz v. 30.6.1922 (GVBl. S. 501).

¹³⁵⁶ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (208, 216); *Listl*, Das Grundrecht der Religionsfreiheit in der Rechtsprechung der Gerichte der Bundesrepublik Deutschland, S. 227; *Schlaich*, Neutralität, S. 199; *Schoppe*, Kirchensteuer vs. Trennung von Staat und Kirche, S. 23, 30; *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 81 f.

¹³⁵⁷ BVerwG v. 01.08.1958 – VII C 51/57, NJW 1958, S. 2080; Besprechung in: *Fischer*, in: *Bachof/Heigl/Redeker*, Verwaltungsrecht zwischen Freiheit, Teilhabe und Bindung, S. 183 (188 f.).

¹³⁵⁸ BVerwG v. 01.08.1958 – VII C 51/57, NJW 1958, S. 2080 (2081); *Bäcker*, Kirchenmitgliedschaft, S. 17.

¹³⁵⁹ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (216).

können keinen Glauben, kein Bekenntnis und keine Weltanschauung haben. Eine Ausnahme besteht nur für juristische Personen, die partiell religiöse und weltanschauliche Aufgaben erfüllen und nicht nur wirtschaftliche Zwecke verfolgen.¹³⁶⁰

Die allgemeine Handlungsfreiheit aus Art. 2 GG umfasst aber auch das Recht, nur aufgrund von formell und materiell verfassungsmäßigen Gesetzen zu Steuern herangezogen zu werden.¹³⁶¹ Aus der religiös-weltanschaulichen Neutralität des Staates folgt, dass dieser den Religionsgemeinschaften keine Hoheitsgewalt über Personen verleihen kann, die ihr nicht angehören.¹³⁶² Damit ist das Recht verbunden, dass auch nur Kirchenmitglieder zur Kirchensteuer herangezogen werden dürfen.¹³⁶³ Diesen Grundsatz wendet das *BVerfG* erstmals auch auf juristische Personen an und leitet ihn mangels spezieller Rechtsgarantien, insbesondere, da Art. 4 I GG nicht anwendbar ist, für juristische Personen aus Art. 2 I GG her.¹³⁶⁴ Da sie ihrem Wesen nach keiner Religionsgemeinschaft angehören können, ist eine Kirchenbesteuerung juristischer Personen verfassungswidrig.¹³⁶⁵ Juristische Personen würden „durch die Besteuerung von Staats wegen zur finanziellen Unterstützung von Religionsgesellschaften gezwungen“ werden, denen sie nicht angehören, und „damit mit Pflichten belegt, die auf Grund des Körperschaftscharakters der Religionsgesellschaften nur Mitgliedern obliegen können“.¹³⁶⁶

Aus der Entstehungsgeschichte des Art. 137 WRV ist auch keine andere Auffassung herzuleiten. Landeskirchen im ursprünglichen Sinne gibt es seit dem Verbot der Staatskirche nicht mehr.¹³⁶⁷ Die früheren Landeskirchen sind auch keine Gebietskörperschaften mehr, mit der Folge, dass sie nicht die Macht haben, jeden, der in ihr Gebiet eintritt, unabhängig von deren Willen, einzugliedern.¹³⁶⁸ Die Weimarer Reichsverfassung hat schon die territoriale Grundlage der Religionsgemeinschaften durch die reine Personalgrundlage ersetzt.¹³⁶⁹

¹³⁶⁰ BVerfG v. 04.10.1965 – 1 BvR 498/62, BVerfGE 19, S. 129 (132); BVerfG v. 16.10.1968 – 1 BvR 241/66, BVerfGE 24, S. 236 (246 f.).

¹³⁶¹ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (216).

¹³⁶² BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (216); *Schlaich*, Neutralität, S. 199.

¹³⁶³ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 389.

¹³⁶⁴ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (221); *Fuchs*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 25 (29); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 389; *Hollerbach*, AÖR 1967, S. 99 (112 ff.); *Listl*, Das Grundrecht der Religionsfreiheit in der Rechtsprechung der Gerichte der Bundesrepublik Deutschland, S. 227.

¹³⁶⁵ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (216).

¹³⁶⁶ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (216); *Listl*, Das Grundrecht der Religionsfreiheit in der Rechtsprechung der Gerichte der Bundesrepublik Deutschland, S. 227; *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht, S. 81.

¹³⁶⁷ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (216 f.).

¹³⁶⁸ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (217).

¹³⁶⁹ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (217).

Weiterhin schränkt die Intention der Weimarer Verfassung, dass Art. 137 VI WRV die Besteuerung von Nichtkirchenmitgliedern zulassen wollte, nicht die Auslegung durch das *BVerfG* ein.¹³⁷⁰ Art. 137 VI WRV ist durch die Verweisung in Art. 140 GG Bestandteil des Grundgesetzes geworden.¹³⁷¹ Durch diese Inkorporation sind die Normen der WRV mit dem GG ein „organisches Ganzes“ geworden,¹³⁷² sodass diese auch aus dem Blick der Werteordnung des Grundgesetzes heraus ausgelegt werden müssen¹³⁷³ und nicht aus dem Blickwinkel der Weimarer Reichsverfassung.¹³⁷⁴ Alle Artikel des Grundgesetzes „sind so auszulegen, dass sie mit den elementaren Grundsätzen des Grundgesetzes, insbesondere den Grundrechten, und seiner Werteordnung vereinbar sind“¹³⁷⁵. Das *BVerfG* führt aus, dass das „vornehmste Interpretationsprinzip“ „die Einheit der Verfassung als ein[es] logisch-teleologische[s] Sinngebilde[s]“ ist, „weil das Wesen der Verfassung darin besteht, eine einheitliche Ordnung des politischen und gesellschaftlichen Lebens der staatlichen Gemeinschaft zu sein“.¹³⁷⁶

Das bedeutet, dass Art. 137 VI WRV dem Art. 2 I GG nicht in dem Sinne vorgeht, „dass jede Art kirchlicher Besteuerung schon kraft dieses Artikels zur verfassungsmäßigen Ordnung“ gehört.¹³⁷⁷ Die gem. Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 VI WRV erlassenen landesrechtlichen Regelungen müssen „mit den übrigen Bestimmungen und Prinzipien der grundgesetzlichen Ordnung, vor allem mit dem verfassungsrechtlichen Verhältnis von Kirche und Staat, in Einklang stehen, um vor Art. 2 I GG Bestand haben zu können“¹³⁷⁸. Das ist aber wie oben diskutiert gerade nicht der Fall.

Schließlich kann die Kirchensteuerpflicht der juristischen Personen auch nicht „als eine Besteuerung ihrer Rechtsträger (Mitglieder, Aktionäre, Gesellschafter) angesehen werden“, da die Besteuerung nicht von der Kirchenmitgliedschaft der den juristischen Personen angehörenden Rechtsträger abhängig ist.¹³⁷⁹

¹³⁷⁰ *BVerfG* v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, *BVerfGE* 19, S. 206 (218); *BVerfG* v. 14.12.1965 – 1 BvL 31/62, 1 BvL 32/62, *BVerfGE* 19, S. 226 (236); *Schlaich*, Neutralität, S. 199; *Schoppe*, Kirchensteuer vs. Trennung von Staat und Kirche, S. 32.

¹³⁷¹ *BVerfG* v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, *BVerfGE* 19, S. 206 (218).

¹³⁷² *BVerfG* v. 14.12.1965 – 1 BvL 31/62, 1 BvL 32/62, *BVerfGE* 19, S. 226 (236); *BVerfG* v. 25.03.1980 – 2 BvR 208/76, *BVerfGE* 53, S. 366 (400); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 263; *Schlaich*, Neutralität, S. 199.

¹³⁷³ *BVerfG* v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, *BVerfGE* 19, S. 206 (218); *BVerfG* v. 14.12.1965 – 1 BvL 31/62, 1 BvL 32/62, *BVerfGE* 19, S. 226 (236); *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 263; *Schoppe*, Kirchensteuer vs. Trennung von Staat und Kirche, S. 32.

¹³⁷⁴ *Schoppe*, Kirchensteuer vs. Trennung von Staat und Kirche, S. 32.

¹³⁷⁵ *BVerfG* v. 23.10.1951 – 2 BvG 1/51, *BVerfGE* 1, S. 14 (32); *BVerfG* v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, *BVerfGE* 19, S. 206 (220); *Schoppe*, Kirchensteuer vs. Trennung von Staat und Kirche, S. 31.

¹³⁷⁶ *BVerfG* v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, *BVerfGE* 19, S. 206 (220).

¹³⁷⁷ *BVerfG* v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, *BVerfGE* 19, S. 206 (220).

¹³⁷⁸ *BVerfG* v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, *BVerfGE* 19, S. 206 (220).

¹³⁷⁹ *BVerfG* v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, *BVerfGE* 19, S. 206 (221).

2. Rechtslage in der Schweiz

Die Rechtslage in der Schweiz sieht anders aus. In der Schweiz sind juristische Personen in 16 der 26 Kantone kirchensteuerpflichtig.¹³⁸⁰ Die erste Entscheidung bezüglich der Verfassungsmäßigkeit der Kirchensteuerpflicht juristischer Personen ist bereits 1878 ergangen und seitdem ständige Rechtsprechung des Bundesgerichts.¹³⁸¹ Die Rechtsprechung steht unter starker Kritik; sie ist die am meisten und am stärksten diskutierte Praxis in der Schweiz.¹³⁸²

a) Ausgestaltung der Kirchensteuerpflicht juristischer Personen

In der Schweiz gibt es keine einheitlichen Regelungen bezüglich des Verhältnisses von Staat und Kirche, vielmehr regelt jeder Kanton dies selbst.¹³⁸³ Art. 72 I der Schweizerischen Bundesverfassung (BV) stellt klar, dass die einzelnen Kantone für die Regelung und Bestimmung des Verhältnisses zwischen Kirche und Staat zuständig sind.¹³⁸⁴ Es gibt in der Schweiz 26 unterschiedliche Regelungen für die

¹³⁸⁰ Mückl, in: Haering/Rees/Schmitz, HdbKathKR, § 102, S. 1532 (1543); *Team Dokumentation und Steuerinformation Eidg. Steuerverwaltung*, Kirchensteuern, S. 12 f.; die Zahl betrifft die Kirchensteuerpflicht juristischer Personen im eigentlichen Sinne: keine Kirchensteuerpflicht für juristische Personen in den Kantonen Aargau, Appenzell-Ausserrhododien, Basel-Stadt, Genf, Schaffhausen; fakultative Kirchensteuerpflicht für juristische Personen in den Kantonen Neuenburg, Tessin; Zahlung einer Finanzausgleichssteuer für juristische Personen in den Kantonen St. Gallen, Solothurn; Finanzierung der Kirchen in den Gemeinden ohne Kirchensteuern aus Gemeindesteuern mit der Möglichkeit der Rückforderung des prozentualen Anteils für Personen, auch juristischen Personen, die keiner Religionsgemeinschaft angehören, im Kanton Wallis; keine Kirchensteuer im Kanton Waadt, aber Finanzierung der Kirchen aus den allgemeinen Steuern, also der allgemeinen vom Kanton und der Gemeinde erhobenen Steuern.

¹³⁸¹ BG v. 16.11.1878, BGE 4, S. 533 (536 f.); BG v. 10.11.1883, BGE 9, S. 413 (416); BG v. 24.10.1891, BGE 17, S. 557; BG v. 30.01.1926, BGE 52 I, S. 108; BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468; BG v. 13.06.2000, BGE 126 I, S. 122; Zuppinger, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 11 (12).

¹³⁸² BG v. 09.07.1969, BGE 95 I, S. 350, E 14; Cavelti/Kley, in: Ehrenzeller u. a., St. Galler Kommentar zu Art. 15 BV, Rn. 36; Fuchs, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 25 (25 ff.); Karlen, Religionsfreiheit, S. 364 ff.; Kraus, Schweizerisches Staatskirchenrecht, S. 118; Macharet, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 9 (9); Süess/Tappenbeck/Pahud de Mortanges, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 47 ff.

¹³⁸³ Friederich, in: Loretan, Kirche – Staat im Umbruch: neuere Entwicklungen im Verhältnis von Kirchen und anderen Religionsgemeinschaften, S. 19 (26); Henrici, in: Gerosa/Müller, Katholische Kirche und Staat in der Schweiz, S. 17 (19); Kosch, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 179 (181); Loretan, in: Gerosa/Müller, Katholische Kirche und Staat in der Schweiz, S. 91 (95).

¹³⁸⁴ Die eigentliche Kompetenzverteilung ergibt sich aus Art. 3 und Art. 42 I BV; Cavelti, Schweizerisches Jahrbuch für Kirchenrecht 18 2013, S. 11 (29); Cavelti/Kley, in: Ehrenzeller u. a., St. Galler Kommentar zu Art. 72 BV, Rn. 3; Kraus, in: Kreß, Religionsfreiheit als Leitbild: Staatskirchenrecht in Deutschland und Europa, S. 257 (257); Mückl, in: Haering/Rees/Schmitz, HdbKathKR, § 102, S. 1532 (1542 f.); Pahud de Mortanges, ZevKR 2007, S. 495 (498); Süess/Tappenbeck/Pahud de Mortanges, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 5.

Kantone.¹³⁸⁵ Das Verhältnis von Staat und Kirche variiert von einer strengen Trennung bis hin zu einer Einheit beider. Daher gibt es auch keine einheitliche Regelung bezüglich der Kirchensteuerpflicht juristischer Personen.¹³⁸⁶ Die Kantone müssen sich bei der Gestaltung der Verhältnisse von Staat zur Kirche an die Vorgaben der Bundesverfassung halten, insbesondere auch an die Glaubens- und Gewissensfreiheit aus Art. 15 BV und deren Rechtsprechung.¹³⁸⁷ Rechtsgrundlage der Kirchensteuerpflicht juristischer Personen sind Vorschriften in den kantonalen Steuer- oder Kirchensteuergesetzen oder in den Kantonalverfassungen.¹³⁸⁸

Die einzelnen Kantone erkennen Religionsgemeinschaften unter bestimmten Voraussetzungen an und verleihen ihnen eine öffentlich-rechtliche Stellung.¹³⁸⁹ An diesen Rechtsstatus sind bestimmte Privilegien wie beispielsweise das Besteuerungsrecht geknüpft.¹³⁹⁰ Dadurch können Religionsgemeinschaften Mitgliedsbeiträge mit staatlicher Hilfe zwangsweise geltend machen und durchsetzen.¹³⁹¹

Die Kirchensteuerpflicht natürlicher Personen knüpft in der Schweiz grundsätzlich an die Kirchenmitgliedschaft an und setzt wie in Deutschland die Kirchenzugehörigkeit voraus.¹³⁹² Bei juristischen Personen wird dagegen nur der Sitz in dem Kantonsgebiet vorausgesetzt.¹³⁹³ Der entscheidende Unterschied zwischen der Kirchensteuer für natürliche Personen und juristische Personen ist, dass sich natürliche

¹³⁸⁵ *Buschor*, in: Rinderer, Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften, S. 157 (158); *von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 340; *Friederich*, in: Loretan, Kirche – Staat im Umbruch: neuere Entwicklungen im Verhältnis von Kirchen und anderen Religionsgemeinschaften, S. 19 (26); *Henrici*, in: Gerosa/Müller, Katholische Kirche und Staat in der Schweiz, S. 17 (19); *Kosch*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 179 (181); *Loretan*, in: Gerosa/Müller, Katholische Kirche und Staat in der Schweiz, S. 91 (95); *Pahud de Mortanges*, ZevKR 2007, S. 495 (498).

¹³⁸⁶ *Süess/Tappenbeck/Pahud de Mortanges*, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 5, 6 ff.; aufgrund der unterschiedlichen Regelungen bzgl. der Kirchensteuer in den einzelnen Kantonen (teilweise keine Kirchensteuer, freiwilliger Kirchenbeitrag, Zuschlagssteuer zwecks Steuerausgleich der Kirchgemeinden, Teilhabe am Kantonssteuerertrag, Steuererhebung durch die Einwohnergemeinde) wird hier nur auf die eigentliche Kirchensteuer von juristischen Personen eingegangen.

¹³⁸⁷ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 340; *Caveltri/Kley*, in: Ehrenzeller u. a., St. Galler Kommentar zu Art. 72 BV, Rn. 4.

¹³⁸⁸ *Kraus*, in: Kreß, Religionsfreiheit als Leitbild: Staatskirchenrecht in Deutschland und Europa, S. 257 (368); *Kraus*, Schweizerisches Staatskirchenrecht, S. 117; Übersicht über Regelungen siehe: *Süess/Tappenbeck/Pahud de Mortanges*, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 123 ff., 135 ff. (Stand 2012).

¹³⁸⁹ *Caveltri/Kley*, in: Ehrenzeller u. a., St. Galler Kommentar zu Art. 72 BV, Rn. 11; *Pahud de Mortanges*, ZevKR 2007, S. 495 (507); die Anerkennung variiert in den Kantonen: Anerkannt sind die römisch-katholische Kirche und die evangelisch-reformierte Kirche, teilweise auch die christ-katholische Kirche und die jüdischen bzw. israelitischen Gemeinden.

¹³⁹⁰ *Pahud de Mortanges*, ZevKR 2007, S. 495 (507 ff.).

¹³⁹¹ *Pahud de Mortanges*, ZevKR 2007, S. 495 (507).

¹³⁹² *Zuppinger*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 11 (13).

¹³⁹³ Beispielsweise für den Kanton Bern: gem. Art. 7 KStG Bern v. 16.3.1994 (BSG 415.0); Ausnahme Kanton Neuenburg, Tessin, da dort nur eine fakultative Kirchensteuerpflicht vorliegt.

Personen durch den Kirchenaustritt der Kirchensteuer entziehen können. Juristische Personen können dagegen nicht aus der Kirche austreten. Sie müssen die Kirchensteuer zwangsweise bezahlen, solange sie ihren Sitz in dem jeweiligen Kanton haben. Eine Ausnahme liegt nur für juristische Personen vor, die selber einen religiösen oder kirchlichen Zweck verfolgen.¹³⁹⁴ Die Höhe der Kirchensteuer variiert in den Kantonen.¹³⁹⁵ Bemessungsgrundlage bei natürlichen Personen ist je nach Kanton die Einkommensteuer, die Vermögenssteuer, die Grundstückssteuer, die Lotteriegewinnsteuer, die Liegenschaftssteuer, die Liquidationsgewinnsteuer und/oder die Kopfsteuer. Bei juristischen Personen wird die Kirchensteuerpflicht an die Gewinn- und Kapitalsteuer, die Grundstückgewinnsteuer, die Liegenschaftssteuer, die Liquidationsgewinnsteuer und/oder die Minimalsteuer angeknüpft.¹³⁹⁶

Juristische Personen im Sinne der Kirchensteuernormen sind Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, KG), Genossenschaften, Vereine, Stiftungen, teilweise öffentlich-rechtliche Körperschaften und Anstalten, Körperschaften des kantonalen Rechts, Anlagenfonds mit direktem Grundbesitz sowie Holding- und Domizilgesellschaften.¹³⁹⁷

Die Kirchensteuer natürlicher Personen kommt der jeweiligen Mitgliedskirche des kirchensteuerpflichtigen Kirchenmitglieds zu. Die Kirchensteuereinnahmen juristischer Personen werden dagegen proportional verteilt. Das bedeutet, dass die Einnahmen an die unterschiedlichen Konfessionen im Verhältnis zu der Zahl ihrer Mitglieder verteilt werden.¹³⁹⁸ Zur Bemessung wird das Gebiet einer Gemeinde, eines Bezirks oder des Kantons zugrunde gelegt.¹³⁹⁹ Für die Bestimmung des Verhältnisses wird in der Volkszählung daher die Frage nach der Religionszugehörigkeit beibehalten.¹⁴⁰⁰

Anzumerken ist, dass die Kirchensteuereinnahmen juristischer Personen teilweise die Hälfte der Einnahmen darstellen.¹⁴⁰¹ Mit der Kirchensteuer werden die Zwecke der Kirchen finanziert. Die Kirchen sind grundsätzlich frei in der Verwendung

¹³⁹⁴ BG v. 09.07.1969, BGE 95 I, S. 350, E 16; *Süess/Tappenbeck/Pahud de Mortanges*, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 16; beispielsweise für den Kanton Bern: gem. Art. 8 KStG Bern v. 16.3.1994 (BSG 415.0)

¹³⁹⁵ *Kosch*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, S. 179 (182); *Süess/Tappenbeck/Pahud de Mortanges*, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 12.

¹³⁹⁶ Übersicht siehe: *Süess/Tappenbeck/Pahud de Mortanges*, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 17 (Stand 2012).

¹³⁹⁷ *Süess/Tappenbeck/Pahud de Mortanges*, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 16.

¹³⁹⁸ *Fuchs*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 25 (31).

¹³⁹⁹ *Fuchs*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 25 (31).

¹⁴⁰⁰ *Fuchs*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 25 (31).

¹⁴⁰¹ *Marti/Kraft/Walter*, Dienstleistungen, Nutzen und Finanzierung von Religionsgemeinschaften in der Schweiz, S. 67; *Süess/Tappenbeck/Pahud de Mortanges*, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 22 f.; im Kanton Zug stellen die Kirchensteuereinnahmen juristischer Personen ungefähr 44 % aller Einnahmen dar: <https://www.handelszeitung.ch/unternehmen/kirchensteuer-kirche-steht-auf-firmengeld> (zuletzt aufgerufen am 12.09.2021); Übersicht über die Einnahmen der evangelischen und römisch-katholischen Kirche aus dem Jahr 2007 siehe: *Marti/Kraft/Walter*,

ihrer Mittel. Eine Einschränkung gibt es in manchen Kantonen für die Kirchensteuermittel von juristischen Personen.¹⁴⁰² Diese Erträge dürfen nicht für kultische Zwecke verwendet werden.¹⁴⁰³

b) Verfassungsrechtliche Voraussetzungen

Die Schweizer Bundesverfassung enthält in Art. 15 BV die Vorschriften über die Glaubens- und Gewissensfreiheit.¹⁴⁰⁴ Die relevanten religionsrechtlichen Bestimmungen waren vor der Revision im Jahr 1999 im Art. 49 der aBV von 1848 enthalten.¹⁴⁰⁵ Sie blieben inhaltlich bei der Revision der Verfassung unverändert;¹⁴⁰⁶ die Rechtsprechung gilt fort.¹⁴⁰⁷

Auf die Glaubens- und Gewissensfreiheit kann sich jede natürliche Person berufen, unabhängig davon, ob sie Mitglied einer Religionsgemeinschaft ist oder nicht.¹⁴⁰⁸ Juristische Personen können sich dagegen nicht auf die Glaubens- und Gewissensfreiheit berufen, da diese an eine physische Person gebunden ist.¹⁴⁰⁹ Eine Ausnahme wurde in der Rechtsprechung nur für privatrechtliche juristische Personen mit unmittelbar kirchlichem Zweck gemacht, nicht aber für juristische Personen mit wirtschaftlichem Zweck.¹⁴¹⁰ Inhaltlich enthält Abs. 4 des Art. 15 BV

Dienstleistungen, Nutzen und Finanzierung von Religionsgemeinschaften in der Schweiz, S. 77 f.

¹⁴⁰² Bsp.: Bern oder Zürich: *Röhl*, Schweizerisches Jahrbuch für Kirchenrecht 19, 2014, S. 205 (205); *Süss/Tappenbeck/Pahud de Mortanges*, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 11 f., 123 ff. (Stand 2012).

¹⁴⁰³ Im Sinne einer negativen Zweckbindung: beispielsweise für den Kanton Bern: gem. Art. 1 I a KStG Bern v. 16.3.1994 (BSG 415.0); für den Kanton Zürich: Art. 130 Abs. 4 KV, § 25 Abs. 2 KiG; erstmals angedacht durch BGE 126 I 122; oder im Sinne einer positiver Zweckbindung: beispielsweise für den Kanton Luzern: Verwendung nur für soziale und kulturelle Tätigkeiten: gem. § 80 KV; *Pahud de Mortanges*, ZevKR 2007, S. 495 (511); *Süss/Tappenbeck/Pahud de Mortanges*, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 26 ff.

¹⁴⁰⁴ *Cavelti/Kley*, in: Ehrenzeller u. a., St. Galler Kommentar zu Art. 15 BV, Rn. 1 f.; *Zuppinger*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 11 (11).

¹⁴⁰⁵ *Cavelti/Kley*, in: Ehrenzeller u. a., St. Galler Kommentar zu Art. 15 BV, Rn. 1 f.

¹⁴⁰⁶ *Cavelti/Kley*, in: Ehrenzeller u. a., St. Galler Kommentar zu Art. 15 BV, Rn. 2; *Cavelti*, Schweizerisches Jahrbuch für Kirchenrecht 18 2013, S. 11 (13).

¹⁴⁰⁷ BG v. 13.06.2000, BGE 126 I, S. 122.

¹⁴⁰⁸ BG v. 16.11.1878, BGE 4, S. 533 (536 ff.); BG v. 03.03.1971, BGE 97 I, S. 116 (120); *Cavelti/Kley*, in: Ehrenzeller u. a., St. Galler Kommentar zu Art. 15 BV, Rn. 25; *Loretan*, in: Gerosal Müller, Katholische Kirche und Staat in der Schweiz, S. 91 (93); *Pahud de Mortanges*, ZevKR 2007, S. 495 (500).

¹⁴⁰⁹ BG v. 16.11.1878, BGE 4, S. 533 (536 ff.); BG v. 30.01.1926, BGE 52 I, S. 108 (115 f.); BG v. 03.03.1971, BGE 97 I, S. 116 (120); *Cavelti/Kley*, in: Ehrenzeller u. a., St. Galler Kommentar zu Art. 15 BV, Rn. 26; *Loretan*, in: Gerosal/Müller, Katholische Kirche und Staat in der Schweiz, S. 91 (93); *Macharet*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 9 (9); *Pahud de Mortanges*, ZevKR 2007, S. 495 (500).

¹⁴¹⁰ BG v. 09.07.1969, BGE 95 I, S. 350, E 16; BG v. 14.02.1992, BGE 118 Ia, S. 46 (52); *Cavelti/Kley*, in: Ehrenzeller u. a., St. Galler Kommentar zu Art. 15 BV, Rn. 26; *Loretan*, in: Gerosal

die negative Religionsfreiheit.¹⁴¹¹ Folge der Glaubens- und Gewissensfreiheit ist der steuerliche Grundsatz, dass „niemand verpflichtet werden kann, Steuern für eine Religionsgemeinschaft zu bezahlen, der er nicht angehört“.¹⁴¹² Grund dafür ist, dass die Finanzierung der Tätigkeiten und Aufgaben der Religionsgemeinschaften eine religiöse Handlung darstellt.¹⁴¹³

c) Die Rechtsprechung des Bundesgerichts

Das Schweizer Bundesgericht hat in ständiger Rechtsprechung seit 1878¹⁴¹⁴ die kantonalen Gesetzesvorschriften, die die juristischen Personen für kirchensteuerpflichtig erklärten, für verfassungsgemäß und mit der Glaubens- und Gewissensfreiheit im Einklang stehend bezeichnet.¹⁴¹⁵

Die Urteile begründet das *BGer* mit zwei Argumenten: Zum einen können sich juristische Personen mit nichtreligiösem Zweck nicht auf die Glaubens- und Gewissensfreiheit berufen, da sie bezüglich Art. 15 BV nicht Grundrechtsträger sind.¹⁴¹⁶ Daher können sie sich auch nicht auf das aus der negativen Glaubensfreiheit hergeleitete Besteuerungsverbot berufen.¹⁴¹⁷ Zum anderen sind die Kantonalkirchen und Kirchengemeinden Gebietskörperschaften mit Besteuerungsrecht.¹⁴¹⁸ Juristische Personen sind daher der Gebietshoheit der jeweiligen Religionsgemeinschaften unterworfen.¹⁴¹⁹ Nach Einführung der neuen schweizerischen Bundesverfassung im Jahr 1999 hat das *BGer* die ursprüngliche Rechtsprechung bestätigt.¹⁴²⁰

Müller, Katholische Kirche und Staat in der Schweiz, S. 91 (93); *Pahud de Mortanges*, ZevKR 2007, S. 495 (500).

¹⁴¹¹ Art. 19 IV BV: „Niemand darf gezwungen werden, einer Religionsgemeinschaft beizutreten oder anzugehören, eine religiöse Handlung vorzunehmen oder religiösen Unterricht zu folgen“; *Cavelti/Kley*, in: Ehrenzeller u. a., St. Galler Kommentar zu Art. 15 BV, Rn. 3, 12; *Pahud de Mortanges*, ZevKR 2007, S. 495 (499).

¹⁴¹² *Cavelti/Kley*, in: Ehrenzeller u. a., St. Galler Kommentar zu Art. 15 BV, Rn. 35.

¹⁴¹³ *Kraus*, Schweizerisches Staatskirchenrecht, S. 113.

¹⁴¹⁴ BG v. 16.11.1878, BGE 4, S. 533 (536 f.); BG v. 10.11.1883, BGE 9, S. 413 (416); BG v. 24.10.1891, BGE 17, S. 557; BG v. 30.01.1926, BGE 52 I, S. 108; BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468; BG v. 13.06.2000, BGE 126 I, S. 122.

¹⁴¹⁵ *Buschor*, in: Rinderer, Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften, S. 157 (160); *Cavelti*, Schweizerisches Jahrbuch für Kirchenrecht 18 2013, S. 11 (15 ff.); *Cavelti/Kley*, in: Ehrenzeller u. a., St. Galler Kommentar zu Art. 15 BV, Rn. 36; *Kraus*, in: Kreß, Religionsfreiheit als Leitbild: Staatskirchenrecht in Deutschland und Europa, S. 257 (268); *Süess/Tappenbeck/Pahud de Mortanges*, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 47; *Zuppinger*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 11 (12).

¹⁴¹⁶ *Cavelti/Kley*, in: Ehrenzeller u. a., St. Galler Kommentar zu Art. 15 BV, Rn. 36.

¹⁴¹⁷ *Cavelti/Kley*, in: Ehrenzeller u. a., St. Galler Kommentar zu Art. 15 BV, Rn. 36.

¹⁴¹⁸ *Cavelti/Kley*, in: Ehrenzeller u. a., St. Galler Kommentar zu Art. 15 BV, Rn. 36.

¹⁴¹⁹ *Cavelti/Kley*, in: Ehrenzeller u. a., St. Galler Kommentar zu Art. 15 BV, Rn. 36.

¹⁴²⁰ BG v. 13.06.2000, BGE 126 I, S. 122.

aa) Art. 15 BV und juristische Personen

Das erste Urteil stammt aus dem Jahr 1878.¹⁴²¹ Zu dieser Zeit galt die alte Bundesverfassung. In Art. 49 aBV war die Glaubens- und Gewissensfreiheit geregelt. Art. 49 BV enthielt in Abs. 6 eine spezielle Regelung für die Kirchensteuer,¹⁴²² die lautete: „Niemand ist gehalten, Steuern zu bezahlen, welche speziell für eigentliche Kultuszwecke einer Religionsgemeinschaft, der er nicht angehört, auferlegt werden.“¹⁴²³ In der neuen Bundesverfassung wird die Aussage direkt aus der in Art. 15 I BV garantierten Glaubens- und Gewissensfreiheit abgeleitet.¹⁴²⁴

Sinn und Zweck dieser Norm war nicht die Einräumung des Besteuerungsrechts, sondern vielmehr der Schutz des Bürgers vor bestimmten Besteuerungen.¹⁴²⁵ Das Besteuerungsrecht wurde den Religionsgemeinschaften durch kantonales Verfassungsrecht eingeräumt.¹⁴²⁶ Die Vorschrift ist in ihrem historischen Kontext zu sehen. Zur Zeit der Einführung der alten Bundesverfassung gab es in den einzelnen Kantonen enge Verknüpfungen zwischen den Kantonen und den jeweiligen Mehrheitskonfessionen.¹⁴²⁷ Die Kantone finanzierten diese oftmals mit Steuermitteln. Folglich musste eine Schutzbestimmung für Andersgläubige eingeführt werden, damit deren Religionsfreiheit abgesichert war.¹⁴²⁸ Zu beachten ist, dass diese Schutzbestimmung eine rein negative Bestimmung ist, die die Nichtmitglieder vor der Kirchensteuerpflicht schützen soll, und kein verfassungsrechtlich verankertes, positives Erfordernis der Kirchenzugehörigkeit etabliert.¹⁴²⁹ Art. 49 VI aBV stellt eine Konsequenz der in Art. 49 I aBV garantierten allgemeinen Glaubens- und Gewissensfreiheit dar.¹⁴³⁰ Jedoch können sich nur physische Personen auf die Glaubens- und Gewissensfreiheit berufen, da auch nur diese überhaupt einen Glauben oder ein Gewissen haben können.¹⁴³¹

Im Jahr 1969¹⁴³² entschied das *BGer* nach jahrzehntelanger Bestätigung der ursprünglichen Rechtsprechung, dass juristische Personen, die religiöse oder kirchliche Zwecke verfolgen und nicht rein wirtschaftlich handeln, keine Kirchensteuer für

¹⁴²¹ BG v. 16.11.1878, BGE 4, S. 533.

¹⁴²² *Waldhoff*, Verfassungsrechtliche Vorgaben, S. 264.

¹⁴²³ *Waldhoff*, Verfassungsrechtliche Vorgaben, S. 264; *Zuppinger*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 11 (11).

¹⁴²⁴ Art. 15 I BV: „Die Glaubens- und Gewissensfreiheit ist gewährleistet“; BG v. 13.06.2000, BGE 126 I, S. 122, Rn. 22 ff. BG v. 19.04.2002, BGE 128 I, S. 317 (319); BG v. 22.11.2011, BGE 138 I, S. 55 (56); Botschaft über eine neue Bundesverfassung vom 20. November 1996, S. 157.

¹⁴²⁵ *Waldhoff*, Verfassungsrechtliche Vorgaben, S. 264; *Zuppinger*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 11 (12).

¹⁴²⁶ *Waldhoff*, Verfassungsrechtliche Vorgaben, S. 264.

¹⁴²⁷ *Kraus*, Schweizerisches Staatskirchenrecht, S. 113; *Waldhoff*, Verfassungsrechtliche Vorgaben, S. 264.

¹⁴²⁸ *Kraus*, Schweizerisches Staatskirchenrecht, S. 113; *Waldhoff*, Verfassungsrechtliche Vorgaben, S. 264.

¹⁴²⁹ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (473).

¹⁴³⁰ BG v. 16.11.1878, BGE 4, S. 533 (536 f.); *Karlen*, Religionsfreiheit, S. 362.

¹⁴³¹ BG v. 16.11.1878, BGE 4, S. 533 (536 f.); *Karlen*, Religionsfreiheit, S. 362; *Süss/Tappenbeck/Pahud de Mortanges*, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 50 ff.

¹⁴³² BG v. 09.07.1969, BGE 95 I, S. 350.

andere Religionsgemeinschaften zahlen müssen.¹⁴³³ Begründet wurde dies damit, dass es „absurd“ sei, „juristischen Personen mit religiöser oder kirchlicher Zwecksetzung den Schutz von Art. 49 Abs. 6 BV zu versagen, und sie der Besteuerung durch Kirchen Andersgläubiger zu unterwerfen“.¹⁴³⁴ Juristischen Personen mit religiöser oder kirchlicher Zwecksetzung steht im Gegensatz zu den Landeskirchen kein eigenes Besteuerungsrecht zu.¹⁴³⁵ Sie müssen daher die finanziellen Mittel von ihren Mitgliedern aufbringen.¹⁴³⁶ Würden die juristischen Personen nun noch von den Landeskirchen besteuert werden, wäre die Folge, dass die für die Bedürfnisse der juristischen Person mit kirchlichem Zweck bestimmten Mittel für die Finanzierung einer anderen konfessionellen Kirche in Anspruch genommen würden.¹⁴³⁷ Dadurch würden die Mitglieder der juristischen Person mit kirchlichem Zweck, beispielsweise einer Freikirche, in einer solchen Art betroffen, dass dies „mit der in Art. 49 I BV enthaltenen Garantie der Glaubens- und Gewissensfreiheit [...] in einem nicht mehr zu vereinbarenden Widerspruch“¹⁴³⁸ stünde. Dabei stellte das *BGer* klar, dass es sich um eine Ausnahme handle, die nicht auf andere juristische Personen, die keine religiösen oder kirchlichen Zwecke verfolgen, übertragbar sei.¹⁴³⁹

Im Jahr 1976 befasste sich das *BGer* mit der Kirchensteuerpflicht juristischer Personen unter dem Aspekt der Religionsfreiheit der hinter den juristischen Personen stehenden natürlichen Personen.¹⁴⁴⁰ Beanstandet wurde, dass die hinter den juristischen Personen stehenden natürlichen Personen, also die Aktionäre oder Gesellschafter, indirekt in ihrer Glaubens- und Gewissensfreiheit verletzt wären, wenn ihr Gesellschaftsvermögen mit Kirchensteuern belastet werde.¹⁴⁴¹ Das *BGer* hat entschieden, dass dieses Argument bei großen Erwerbsgesellschaften gekünstelt und rein theoretisch sei, bei Publikumsaktiengesellschaften mit weiter Streuung der Aktien sei die Grundrechtsverletzung aufgrund der geringfügigen Belastung der Gesellschaft mit Kirchensteuern sogar schlechthin ausgeschlossen.¹⁴⁴² Relevant könnte es nur bei kleinen Unternehmen sein, die juristische Personen sind, bei-

¹⁴³³ BG v. 09.07.1969, BGE 95 I, S. 350; BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (477); *Carlen*, Religionsfreiheit, S. 363; *Zuppinger*, in: *Carlen*, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 11 (20).

¹⁴³⁴ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (477); *Zuppinger*, in: *Carlen*, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 11 (21).

¹⁴³⁵ BG v. 09.07.1969, BGE 95 I, S. 350, Rn. 16.

¹⁴³⁶ BG v. 09.07.1969, BGE 95 I, S. 350, Rn. 16.

¹⁴³⁷ BG v. 09.07.1969, BGE 95 I, S. 350, Rn. 16.

¹⁴³⁸ BG v. 09.07.1969, BGE 95 I, S. 350, Rn. 16.

¹⁴³⁹ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (477 f.); *Zuppinger*, in: *Carlen*, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 11 (21).

¹⁴⁴⁰ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468.

¹⁴⁴¹ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (475); *Zuppinger*, in: *Carlen*, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 11 (13).

¹⁴⁴² BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (476); *Kraus*, Schweizerisches Staatskirchenrecht, S. 118; *Süess/Tappenbeck/Pahud de Mortanges*, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 52 ff.; *Zuppinger*, in: *Carlen*, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 11 (18).

spielsweise Familienaktiengesellschaften oder Einmann-Aktiengesellschaften.¹⁴⁴³ Wenn kleine Unternehmen ihre Gesellschaftsform in eine juristische Person umwandeln, kann es dazu führen, dass Konfessionslose, die vorher keine Kirchensteuer zahlen mussten, nun als juristische Person Kirchensteuern zahlen müssen, oder auch, dass eine konfessionell einheitliche Familie nun die Kirchensteuer der juristischen Person auch anderen Konfessionen als der eigenen zuführen muss.¹⁴⁴⁴ Dies könnte eine natürliche Person davon abhalten, seine geschäftlichen Tätigkeit in der Form einer juristischen Person zu organisieren.¹⁴⁴⁵ Jedoch ist zu beachten, „dass derjenige, der einen Teil seines Vermögens rechtlich von seiner Person trennt und im Rahmen einer juristischen Person verselbständigt, neben den Vorteilen dieser Gestaltung auch deren Nachteile in Kauf zu nehmen hat“¹⁴⁴⁶. Zunächst wählt der Unternehmer freiwillig die Form der juristischen Person. Kann er für seine Tätigkeit die persönliche Haftung ausschließen, so ist es auch nicht systemwidrig, dass er sich bei der Kirchensteuer der juristischen Person nicht auf subjektive Elemente des Glaubens, Gewissens oder der Weltanschauung berufen kann.¹⁴⁴⁷ Darüber hinaus lässt die Verfassung auch zu, dass mit Staatssteuern kirchliche Zwecke finanziert werden (Kultusbudget).¹⁴⁴⁸ Dieses sollte durch Art. 49 VI aBV auch nicht vermieden werden.¹⁴⁴⁹ Die Verfassung kennt somit die steuerliche Belastung für kirchliche Zwecke von Nichtmitgliedern, selbst bei natürlichen Personen.¹⁴⁵⁰ Unter diesem Rechtsgedanken ist auch die Religionsfreiheit von den hinter den juristischen Personen stehenden natürlichen Personen nicht verletzt.¹⁴⁵¹

bb) Religionsgemeinschaften als Gebietskörperschaften

Weiterhin ist zu beachten, dass Art. 49 VI aBV die Kirchenzugehörigkeit nicht als verfassungsrechtliche Voraussetzung für die Erhebung der Kirchensteuer einführt.¹⁴⁵² Die Kantone sind für die Regelung des Verhältnisses von Staat und Kirche zuständig. Das *BGer* stellt klar, dass der Verfassungsgeber den Kantonen mit Art. 49 VI aBV keine Einschränkung bezüglich des Kirchenwesens auferlegen

¹⁴⁴³ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (476); *Kraus*, Schweizerisches Staatskirchenrecht, S. 118; *Süss/Tappenbeck/Pahud de Mortanges*, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 52 ff.; *Zuppinger*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 11 (18).

¹⁴⁴⁴ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (476); *Kraus*, Schweizerisches Staatskirchenrecht, S. 118; *Zuppinger*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 11 (18).

¹⁴⁴⁵ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (476); *Kraus*, Schweizerisches Staatskirchenrecht, S. 118; *Zuppinger*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 11 (18).

¹⁴⁴⁶ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (476); *Zuppinger*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 11 (19).

¹⁴⁴⁷ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (476); *Zuppinger*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 11 (18).

¹⁴⁴⁸ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (477).

¹⁴⁴⁹ BG v. 04.12.1973, BGE 99 Ia, S. 739 (741).

¹⁴⁵⁰ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (477).

¹⁴⁵¹ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (477).

¹⁴⁵² BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (473).

wollte.¹⁴⁵³ Diese können das Kirchenwesen weiterhin als eine öffentliche Aufgabe qualifizieren.¹⁴⁵⁴ Sie können Staatskirchen einführen und das Kirchenwesen aus staatlichen Mitteln finanzieren oder die Gemeinden der anerkannten Landeskirchen als Gebietskörperschaften ausgestalten.¹⁴⁵⁵ Das bedeutet, dass die Gebietskörperschaften vergleichbar mit politischen Gemeinden aufgrund ihrer Gebietshoheit Steuern erheben können.¹⁴⁵⁶ Die Steuerhoheit ist ein Teil der Gebietshoheit der staatlichen Herrschaftsgewalt, die an die Religionsgemeinschaften abgetreten werden kann.¹⁴⁵⁷ Die juristischen Personen können daher aus steuerrechtlicher Sichtweise den Religionsgemeinschaften „zugehörig“ sein, da durch den Sitz im Gebiet der Religionsgemeinschaft eine territoriale Anknüpfung als steuerrechtliche Grundlage zur Kirchensteuerpflicht besteht.¹⁴⁵⁸ Aufgrund dieser Gebietshoheit ist auch eine Kirchenmitgliedschaft keine unbedingte Voraussetzung für die Kirchensteuerpflicht von juristischen Personen.¹⁴⁵⁹ Art. 49 VI aBV will der territorial begründeten Kirchensteuerpflicht kein Ende setzen. Dies zeigt ein vom *BGer* entschiedener Fall, der besagt, dass die Kirchensteuer auch „von nicht in der steuerberechtigten Kirchgemeinde wohnhaften Eigentümern eines Grundstücks“ zulässig ist.¹⁴⁶⁰ Der Kläger war Mitglied in der bernischen reformierten Landeskirche, musste aber Kirchensteuern in Luzern zahlen, wo er kein Mitglied, aber Eigentümer eines Grundstücks ist.¹⁴⁶¹ Maßgeblich war, dass sich der Kläger als Eigentümer des Grundstücks „zur gleichen Glaubens- und Konfessionsgemeinschaft bekannte“¹⁴⁶². Die fehlende Kirchenmitgliedschaft führt nicht zwangsläufig zur fehlenden steuerrechtlichen Zugehörigkeit.¹⁴⁶³ Für juristische Personen gilt nichts anderes: Auch diese können steuerrechtlich einer Religionsgemeinschaft zugehörig sein, ohne dort Mitglied zu sein.¹⁴⁶⁴

Wenn die Bundesverfassung nun „die Verleihung einer abgeleiteten Kirchensteuerhoheit auf territorialer Basis (in Analogie zur Steuerhoheit der politischen Gemeinde)“ erlaubt, dann können folgerichtig auch juristische Personen mit Sitz im Hoheitsgebiet der Religionsgemeinschaft zur Kirchensteuer herangezogen wer-

¹⁴⁵³ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (474).

¹⁴⁵⁴ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (474).

¹⁴⁵⁵ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (474).

¹⁴⁵⁶ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (474).

¹⁴⁵⁷ *Kraus*, Schweizerisches Staatskirchenrecht, S. 125; *Süess/Tappenbeck/Pahud de Mortanges*, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 67.

¹⁴⁵⁸ *Süess/Tappenbeck/Pahud de Mortanges*, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 68; *Zuppinger*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 11 (17).

¹⁴⁵⁹ *Süess/Tappenbeck/Pahud de Mortanges*, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 68; *Zuppinger*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 11 (17).

¹⁴⁶⁰ BG v. 20.09.1972, BGE 98 Ia, S. 405; BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (474).

¹⁴⁶¹ BG v. 20.09.1972, BGE 98 Ia, S. 405; *Süess/Tappenbeck/Pahud de Mortanges*, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 69.

¹⁴⁶² BG v. 20.09.1972, BGE 98 Ia, S. 405; BG v. 19.06.1981, BGE 107 Ia, S. 126 (128); *Süess/Tappenbeck/Pahud de Mortanges*, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 69.

¹⁴⁶³ *Süess/Tappenbeck/Pahud de Mortanges*, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 69.

¹⁴⁶⁴ *Süess/Tappenbeck/Pahud de Mortanges*, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 69.

den.¹⁴⁶⁵ Art. 49 VI aBV ist dann aber weiterhin „restriktiv als eine sich aus der Glaubens- und Gewissensfreiheit ergebende Schutznorm zugunsten natürlicher Personen auszulegen“¹⁴⁶⁶. Der Charakter der Gebietskörperschaften führt dann gerade dazu, dass eine Kirchenzugehörigkeit, vergleichbar mit der bei natürlichen Personen, bei juristischen Personen gerade nicht notwendige Voraussetzung für die Kirchensteuerpflicht ist.

Die Kritik, die gerade die persönliche Zugehörigkeit zur steuerberechtigten Kirche verlangt,¹⁴⁶⁷ setzt eine gewandelte Auffassung der Kirchen voraus. Diese versteht die Landeskirchen nicht mehr als Träger öffentlicher Aufgaben mit hoheitlichen Befugnissen, vergleichbar mit politischen Gemeinden, sondern als privatrechtliche Personenverbände, vergleichbar mit Körperschaften auf personeller Grundlage.¹⁴⁶⁸ Sie ist grundsätzlich gegen die privilegierende staatliche Anerkennung von Religionsgemeinschaften verbunden mit der Verleihung von Besteuerungsrechten.¹⁴⁶⁹ Dieser Wandel hat jedoch keinen Niederschlag in der Schweizerischen Bundesverfassung gefunden.¹⁴⁷⁰ So lange die Kantone die Freiheit über die Gestaltung der Staat-Kirchen-Verhältnisse haben, gibt es keinen Grund, von einem Wandel in der Verfassung zu sprechen.¹⁴⁷¹

cc) Keine Rechtsungleichheit

Kritiker beanstanden, dass die Nichtzugehörigkeit bei natürlichen und juristischen Personen verschieden behandelt wird und daher eine Rechtsungleichheit vorliegt.¹⁴⁷² Natürliche Personen, die einer Religionsgemeinschaft nicht angehören, dürfen nicht kirchensteuerpflichtig sein, während juristische Personen aufgrund ihrer Rechtssubjektsqualität keiner Religionsgemeinschaft angehören, aber dennoch besteuert werden können.¹⁴⁷³ Darüber hinaus können juristische Personen anders als natürliche Personen nicht durch Kirchenaustritt der Kirchensteuerpflicht entgehen.¹⁴⁷⁴

¹⁴⁶⁵ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (474).

¹⁴⁶⁶ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (474).

¹⁴⁶⁷ Bsp.: *Zuppinger*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 11 (13).

¹⁴⁶⁸ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (475); *Marti/Kraft/Walter*, Dienstleistungen, Nutzen und Finanzierung von Religionsgemeinschaften in der Schweiz, S. 13; *Süess/Tappenbeck/Pahud de Mortanges*, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 55 f.

¹⁴⁶⁹ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (475).

¹⁴⁷⁰ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (475).

¹⁴⁷¹ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (475).

¹⁴⁷² BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (478); *Süess/Tappenbeck/Pahud de Mortanges*, Kirchensteuern juristischer Personen, S. 62 ff.; *Zuppinger*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 11 (13, 19).

¹⁴⁷³ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (478).

¹⁴⁷⁴ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (478).

Das *BGer* hat diesen Vorwurf als unbegründet betrachtet.¹⁴⁷⁵ Eine Rechtsungleichheit ist in der Schweiz gegeben, wenn Gleiches ungleich oder Ungleiches gleich behandelt wird.¹⁴⁷⁶ Natürliche und juristische Personen sind jedoch verschieden.¹⁴⁷⁷ Zwar sind beide Steuersubjekte, werden aber aufgrund ihrer vermögensrechtlichen Struktur im Steuerrecht unterschiedlich behandelt.¹⁴⁷⁸ Bei der Kirchensteuer liegt der Unterschied darin, dass sich die natürliche Person auf die Glaubens- und Gewissensfreiheit berufen kann und die juristische Person nach der Natur der Sache nicht. Deshalb kann die juristische Person auch nicht durch die Kirchensteuerpflicht in ihrer Glaubens- und Gewissensfreiheit verletzt werden.¹⁴⁷⁹

3. Einführung der Kirchensteuerpflicht in Deutschland

a) Einführung des Schweizer Kirchensteuersystems

Zunächst kann über die Einführung des Schweizer Kirchensteuersystems nachgedacht werden. Das würde bedeuten, dass alle juristischen Personen kirchensteuerpflichtig wären, unabhängig von einer kirchlichen Zugehörigkeit. Sie hätten dann auch keine Möglichkeit, dieser Pflicht durch einen Kirchenaustritt zu entgehen. Eine solche Pflicht steht aber im Widerspruch zu den grundgesetzlichen Anforderungen.

Vergleicht man die Rechtslage in Deutschland und der Schweiz, wird deutlich, dass sowohl die Religionsfreiheit als auch der Körperschaftsstatus der Kirchen eine unterschiedliche Bedeutung haben. Zwar können sich juristische Personen sowohl in Deutschland als auch der Schweiz nicht auf die Religionsfreiheit berufen, da juristische Personen ihrem Wesen nach keinen Glauben, kein Gewissen oder keine Weltanschauung haben können. Dieses Recht steht allein natürlichen Personen zu. Jedoch lässt das *BVerfG* in Deutschland unter Anwendung des Art. 2 GG zu, dass sich juristische Personen auf das Finanzierungsverbot berufen können.¹⁴⁸⁰ Das *BGer* in der Schweiz lehnt dies dagegen ab.¹⁴⁸¹ Diesem Umstand muss Rechnung getragen werden. Im Gegensatz zur Schweiz müssen juristische Personen in Deutschland die Möglichkeit haben, die Kirchensteuer nicht zu zahlen. Dieses könnte durch die Einführung eines Opt-out-Systems umgesetzt werden. Ein Opt-out-System bedeutet, dass grundsätzlich alle juristischen Personen kirchensteuerpflichtig sind. Erst, wenn sie sich aktiv gegen die Kirche entscheiden, entfällt die Kirchensteuerpflicht. Dies

¹⁴⁷⁵ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (478 f.).

¹⁴⁷⁶ *Zuppinger*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 11 (19).

¹⁴⁷⁷ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (479); *Kraus*, Schweizerisches Staatskirchenrecht, S. 118 f.; *Zuppinger*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 11 (19).

¹⁴⁷⁸ *Kraus*, Schweizerisches Staatskirchenrecht, S. 118 f.; *Zuppinger*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 11 (19).

¹⁴⁷⁹ BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (478).

¹⁴⁸⁰ Zur Rspr. des *BVerfG* vgl. Abschnitt I. IV. 1. b) dieser Arbeit.

¹⁴⁸¹ Zur Rspr. des *BGer* vgl. Abschnitt I. IV. 2. a) dieser Arbeit.

würde dazu führen, dass juristische und natürliche Personen beide die Möglichkeit haben, der Kirchensteuerpflicht zu entgehen. Der Unterschied läge nur darin, dass natürliche Personen erst durch die Entscheidung für die Kirche kirchensteuerpflichtig werden, während die juristischen Personen von vornherein kirchensteuerpflichtig sind, dieser Pflicht aber durch die Opt-out-Funktion entgehen könnten.

Darüber hinaus sind die anerkannten Religionsgemeinschaften in Deutschland reine Personenverbände und keine mit politischen Gemeinden vergleichbaren Gebietskörperschaften wie in der Schweiz.¹⁴⁸² Dies führt dazu, dass in Deutschland die Kirchensteuer eine reine Mitgliedssteuer ist. Dem Mitgliedschaftscharakter muss jederzeit Rechnung getragen werden. Die Zugehörigkeit zur steuerberechtigten Kirche ist unbedingte Voraussetzung für die Kirchensteuerpflicht. In der Schweiz ist dies aufgrund der Gebietshoheit der Religionsgemeinschaften gerade nicht der Fall, sodass die bloße Ansiedlung in dem Gebiet ausreichend ist, um den Steuertatbestand zu verwirklichen.¹⁴⁸³ Somit reicht die Einführung eines Opt-out-Systems nicht aus. Es muss vielmehr positiv eine Zugehörigkeit vorliegen. Die bloße negative Austrittsmöglichkeit wird den verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht genügen. Es muss daher ein Mitgliedschaftsrecht für juristische Personen vorliegen.¹⁴⁸⁴

Die Kirchensteuerpflicht der juristischen Personen in der Schweiz müsste mangels Gebietshoheit der Religionsgemeinschaften in Deutschland als allgemeine Kultussteuer für juristische Personen ausgestaltet werden. Da nur der Staat die Steuerhoheit über alle juristischen und natürlichen Personen hat, die in seinem Gebiet leben, müsste er die Steuer für die juristischen Personen einführen und erheben. Sie würde allen anerkannten Religionsgemeinschaften prozentual nach der Religionszugehörigkeit der im Hoheitsgebiet liegenden Mitglieder zugeteilt. Die Einführung einer solchen Kultussteuer, vergleichbar mit dem italienischen „Otto-per-mille“-System, verstößt gegen die Trennung von Staat und Kirche, die religiös-weltanschauliche Neutralität des deutschen Staates und die Parität, da dieser allen Bekenntnissen und Weltanschauungen gerecht werden muss.¹⁴⁸⁵

Diese Unterschiede führen dazu, dass die schweizerische Regelung zur Kirchensteuerpflicht juristischer Personen in Deutschland nicht übernommen werden kann.

¹⁴⁸² BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (217, 220 ff.); BG v. 06.10.1976, BGE 102 Ia, S. 468 (474); *Brubin*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 41 (47); *Fuchs*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, S. 25 (29); *Walter*, Religionsverfassungsrecht, S. 16.

¹⁴⁸³ *Walter*, Religionsverfassungsrecht, S. 16; zur Gebietshoheit vgl. Abschnitt I. IV. 2. c) bb) dieser Arbeit.

¹⁴⁸⁴ Zum Mitgliedschaftsrechts für juristische Personen vgl. Abschnitt I. IV. 3. b) dieser Arbeit.

¹⁴⁸⁵ Zur Steuerwidmung vgl. Abschnitt I. III. 1 dieser Arbeit.

b) Mitgliedschaftsrecht für juristische Personen

Alternativ zu einer Kirchensteuerpflicht nach schweizerischem Modell kann über ein Mitgliedschaftsrecht für juristische Personen nachgedacht werden. Folge einer Mitgliedschaft ist die Kirchensteuerpflicht. Das *BVerfG* hat in seinen Entscheidungen die negative Religionsfreiheit und das Finanzierungsverbot gestärkt und die Zugehörigkeit und die Freiwilligkeit der Mitgliedschaft als unbedingte Voraussetzung der Kirchensteuerpflicht eingeführt.¹⁴⁸⁶ Diese müssen bei der Gestaltung der Kirchensteuerpflicht von juristischen Personen beachtet werden. Ein Mitgliedschaftsrecht für juristische Personen würde bedeuten, dass juristische Personen sich für die Zugehörigkeit zu einer oder auch zu mehreren Religionsgemeinschaften bekennen können und aus dieser Zugehörigkeit eine Kirchensteuerpflicht erwächst. Im Unterschied zur allgemeinen Kirchensteuerpflicht nach Schweizer Vorbild müssten hierbei nur diejenigen juristischen Personen Kirchensteuer zahlen, die sich dafür aktiv entscheiden. Die Kirchensteuereinnahmen von juristischen Personen würden dann auch nicht anhand der Religionszugehörigkeit natürlicher Personen im Hoheitsgebiet verteilt werden, sondern anhand der jeweiligen Religionszugehörigkeit der juristischen Person. Die Kriterien der Zugehörigkeit und der Freiwilligkeit wären gewahrt.

aa) Regelungskompetenz für das Mitgliedschaftsrecht

Die Regelungskompetenz für das Kirchenmitgliedschaftsrecht liegt sowohl beim Staat als auch bei den Religionsgemeinschaften.¹⁴⁸⁷ Das Selbstbestimmungsrecht aus Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 III WRV gibt den Religionsgemeinschaften das Recht, ihre Angelegenheiten selbst zu regeln. Dies umfasst auch die Frage, wer Kirchenmitglied nach dem jeweiligen Kirchenverständnis ist.¹⁴⁸⁸ Aus der religiös-welt-

¹⁴⁸⁶ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (216 ff.); BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvL 31/62, 1 BvL 32/62, BVerfGE 19, S. 226 (235 f.); BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvL 2/60, BVerfGE 19, S. 242 (247); BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 606/60, BVerfGE 19, S. 268 (274); BVerfG v. 31.03.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, S. 415 (423 ff.); BVerfG v. 08.02.1977 – 1 BvR 329/71, 1 BvR 217/73, 1 BvR 2237/73, 1 BvR 199/74, 1 BvR 217/74, BVerfGE 44, S. 37 (49); *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 329.

¹⁴⁸⁷ *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 268.

¹⁴⁸⁸ BVerfG v. 31.03.1971 – 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, S. 415 (422); *von Campenhausen*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I, S. 755 (756 ff.); *von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 149; *von Campenhausen*, in: Güthoff/Haering/Pree, Der Kirchenaustritt im staatlichen und kirchlichen Recht, S. 59 (65); *Haß*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft, S. 30, 37 f.; *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 328; *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 137 WRV, Rn. 34; *Morlok*, in: Dreier, GG, Art. 137 WRV, Rn. 51; *Unruh*, Religionsverfassungsrecht, Rn. 178 ff.; *Unruh*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 137 WRV, Rn. 45 ff.

anschaulichen Neutralität folgt, dass der Staat den Religionsgemeinschaften hierbei keine Vorschriften machen darf.¹⁴⁸⁹ Er muss die Mitgliedschaftsregeln grundsätzlich anerkennen.¹⁴⁹⁰

Jedoch hat der Staat Schutzpflichten bezüglich der weltlichen oder bürgerlichen Wirkung des Kirchenmitgliedschaftsrechts.¹⁴⁹¹ Der Staat muss gewährleisten, dass die Verfassung und insbesondere die Grundrechte bei hoheitlichen Tätigkeiten beachtet werden. Der Staat ist gem. Art. 1 III GG an die Grundrechte gebunden. Das Selbstbestimmungsrecht der Religionsgemeinschaften ist daher in den Fällen eingeschränkt, in denen die kirchliche Regelung nicht nur innerkirchliche Wirkung und Bedeutung, sondern auch Auswirkungen auf den weltlichen Bereich hat.¹⁴⁹² Dies ist beispielsweise im Kirchensteuerrecht der Fall, da die Kirchensteuergesetze auf das Mitgliedschaftsrecht der Religionsgemeinschaften verweisen. Der Staat kann das kirchliche Mitgliedschaftsrecht nur dann für das staatliche Recht übernehmen und anerkennen (bzw. darauf Bezug nehmen), wenn es nicht gegen die allgemeinen Gesetze, insbesondere die Verfassung und die Grundrechte, verstößt.¹⁴⁹³ Dies bedeutet nicht, dass das Kirchenmitgliedschaftsrecht an die staatlichen Grundrechte gebunden ist, sondern nur, dass die staatliche Anwendung des Kirchenmitgliedschaftsrechts im Kirchensteuereinzugsverfahren der Grundrechtsbindung unterliegt.¹⁴⁹⁴ Die Schranke der für alle geltenden Gesetze aus Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 III 1 WRV spielt damit eine Rolle für das kirchliche Mitgliedschaftsrecht.¹⁴⁹⁵ Das kirchliche Mitgliedschaftsrecht, das gegen die Verfassung verstößt, kann im staatlichen Bereich somit nicht angewendet werden und keine Grundlage für das staatliche Kirchensteuereinzugsverfahren bieten.¹⁴⁹⁶ Der Staat darf also ein kirchliches Mitgliedschaftsrecht nur gem. Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 III 1 WRV in den Schranken des „für alle geltenden Gesetzes“ für den staatlich-weltlichen Bereich anerkennen. Die Kirchen sind daher bei der Ausgestaltung ihres Mitgliedschaftsrechts an die Grundrechte gebunden, sofern dieses im staatlich-weltlichen Bereich Geltung haben soll.¹⁴⁹⁷

¹⁴⁸⁹ *Von Campenhausen*, in: Güthoff/Haering/Pree, Der Kirchenaustritt im staatlichen und kirchlichen Recht, S. 59 (65); *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 328.

¹⁴⁹⁰ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 149; *Unruh*, Religionsverfassungsrecht, Rn. 178.

¹⁴⁹¹ *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 328.

¹⁴⁹² *Von Campenhausen*, in: Güthoff/Haering/Pree, Der Kirchenaustritt im staatlichen und kirchlichen Recht, S. 59 (65).

¹⁴⁹³ *Von Campenhausen*, in: Güthoff/Haering/Pree, Der Kirchenaustritt im staatlichen und kirchlichen Recht, S. 59 (65); *Haß*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft, S. 57; *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 328.

¹⁴⁹⁴ *Haß*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft, S. 57.

¹⁴⁹⁵ BVerwG v. 09.07.1965 – VII C 16.62, BeckRS 1965, S. 104263; *Haß*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft, S. 57.

¹⁴⁹⁶ *Haß*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft, S. 57.

¹⁴⁹⁷ BVerwG v. 09.07.1965 – VII C 16.62, BeckRS 1965, S. 104263; *von Campenhausen*, in: Güthoff/Haering/Pree, Der Kirchenaustritt im staatlichen und kirchlichen Recht, S. 59 (65); *Haß*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft, S. 57.

Beispielsweise umfasst die negative Religionsfreiheit aus Art. 4 GG das Verbot der Mitgliedschaft gegen den Willen der Mitglieder und die daran anknüpfende Kirchensteuerpflicht. Dies gilt aber nur für den weltlichen Bereich.¹⁴⁹⁸ Der Staat garantiert dies durch das Kirchenaustrittsgesetz.¹⁴⁹⁹ Er kann den Kirchen keine Hoheitsrechte gegenüber den Mitgliedern einräumen, die von ihrem weltlichen Austrittsrecht Gebrauch gemacht haben.¹⁵⁰⁰ Unabhängig davon können Kirchen ihre Mitglieder nach innerkirchlichem Mitgliedschaftsrecht trotz weltlichen Austritts weiterhin als Kirchenmitglieder behandeln.¹⁵⁰¹ Die katholische Kirche lässt keinen Kirchenaustritt nach katholischem Kirchenrecht zu.¹⁵⁰²

Das Kirchenmitgliedschaftsrecht ist dann (und nur dann) an den verfassungsrechtlichen Anforderungen für hoheitliches Handeln zu messen, wenn sich der Staat für den weltlichen Bereich auf dieses beruft.¹⁵⁰³ Ein verfassungswidriges Kirchenmitgliedschaftsrecht kann allerdings nicht für nichtig erklärt werden, da dies keinen Einfluss auf die innerkirchliche Wirkung hat.¹⁵⁰⁴ Rechtsfolge ist lediglich, dass der Staat die verfassungswidrige Norm nicht anwenden darf.¹⁵⁰⁵ Daher ist die verfassungsrechtliche Beurteilung des Kirchenmitgliedschaftsrechts ausschlaggebend für die Zulässigkeit der Anwendung des Mitgliedschaftsrechts in der kirchensteuerrechtlichen Praxis.¹⁵⁰⁶

Folge ist, dass die Religionsgemeinschaften die Mitgliedschaft unter der Voraussetzung regeln müssen, dass verfassungsrechtliche Grundsätze beachtet werden, wenn sie für den Kirchensteuereinzug herangezogen werden soll. Die Einführung des Mitgliedschaftsrechts für juristische Personen muss daher nicht nur kirchenrechtlich, sondern auch verfassungsrechtlich zulässig sein.

bb) Kirchenrechtliche Voraussetzungen

Die Kirchenmitgliedschaft juristischer Personen müsste durch entsprechende Regelungen in dem kirchlichen Mitgliedschaftsrecht eingeführt werden. Ob eine solche Mitgliedschaft mit dem kirchlichen Selbstverständnis vereinbar ist, ist hier offenzulassen. Dies ist unter dem Aspekt aber fraglich, da die Taufe in der evangelischen

¹⁴⁹⁸ *Von Campenhausen*, DÖV 1970, S. 801 (804); *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 329.

¹⁴⁹⁹ *Von Campenhausen*, DÖV 1970, S. 801 (802); Beispielsweise für das Land Hessen: Gesetz zur Regelung des Austritts aus Kirchen, Religions- oder Weltanschauungsgemeinschaften des öffentlichen Rechts (KRAWG) (Hessen) vom 13. Oktober 2009 (GVBl. I S. 394)

¹⁵⁰⁰ *Haß*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft, S. 56; *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 329.

¹⁵⁰¹ *Von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht, S. 150; *Germann*, Texte aus der VELKD 2005, S. 23 (25); *Haß*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft, S. 56; *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 329.

¹⁵⁰² *Haß*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft, S. 56.

¹⁵⁰³ *Haß*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft, S. 57.

¹⁵⁰⁴ *Haß*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft, S. 58.

¹⁵⁰⁵ *Haß*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft, S. 58.

¹⁵⁰⁶ *Haß*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft, S. 58.

Kirche die Aufnahme in die Kirche begründet und dies bei einer juristischen Person nicht möglich ist. Jede Religionsgemeinschaft muss dies aber für sich selbst entscheiden.

cc) Zivilrechtliche Voraussetzungen

Juristische Personen sind Rechtssubjekte und damit rechtsfähig.¹⁵⁰⁷ Das bedeutet, dass sie Träger von Rechten und Pflichten sein und Verbindlichkeiten eingehen können. Die Mitgliedsfähigkeit bedeutet die Fähigkeit, Vereinsmitglied zu sein, und knüpft an die Rechtsfähigkeit an.¹⁵⁰⁸ Nach staatlichem Recht können juristische Personen daher auch Mitgliedschaften eingehen.¹⁵⁰⁹ Voraussetzung ist, dass die Satzung oder Verfassung des Vereins die Mitgliedschaft juristischer Personen zulässt.¹⁵¹⁰ Der Verein kann durch die Satzung die Mitgliedschaft auf natürliche Personen beschränken oder die Mitgliedschaft an bestimmte Voraussetzungen wie beispielsweise Alter, Beruf, Wohnsitz, Staatsangehörigkeit oder Geschlecht knüpfen.¹⁵¹¹ Zu beachten sind dabei etwaige Diskriminierungsverbote.¹⁵¹²

Es spricht auch nichts dagegen, dass juristische Personen Mitglieder in einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft sein können. Juristische Personen sind beispielsweise regelmäßige Mitglieder in der Industrie- und Handelskammer, die eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist.¹⁵¹³

dd) Verfassungsrechtliche Voraussetzungen

Das Mitgliedschaftsrecht für juristische Personen bezogen auf Religionsgemeinschaften ist aber verfassungsrechtlich systemfremd. Im Grundgesetz ist angelegt, dass nur natürliche Personen Mitglied in einer Religionsgemeinschaft werden können, sodass eine Mitgliedschaft für juristische Personen verfassungsrechtlich nicht möglich wäre.

¹⁵⁰⁷ Einige Beispiele: GmbH gem. § 13 I GmbHG; AG gem. § 1 I 1 AktG; Verein gem. § 21 oder § 22 BGB; Stiftung gem. § 80 I BGB; GbR gem. Urteil BGH v. 27.09.1999 – II ZR 371-98, NJW 1999, S. 3483; BGH v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, S. 1056; OHG gem. § 124 HGB; KG gem. §§ 161 II, 124 HGB; Partnerschaft gem. § 7 II PartGG, § 124 HGB; *Schwarz van Berk*, in: Beuthien/Gummert/Schöpflin, Münch. Hdb. GesR. V, § 2, Rn. 1, 8 f., 11.

¹⁵⁰⁸ *Leuschner*, in: Säcker u. a., MüKoBGB, BGB, § 38, Rn. 10; *Schöpflin*, in: Beuthien/Gummert/Schöpflin, Münch. Hdb. GesR. V, § 32, Rn. 5.

¹⁵⁰⁹ *Leuschner*, in: Säcker u. a., MüKoBGB, BGB, § 38, Rn. 10; *Schöpflin*, in: Beuthien/Gummert/Schöpflin, Münch. Hdb. GesR. V, § 32, Rn. 7; *Schöpflin*, in: Beuthien/Gummert/Schöpflin, Münch. Hdb. GesR. V, § 33, Rn. 1.

¹⁵¹⁰ *Leuschner*, in: Säcker u. a., MüKoBGB, BGB, § 38, Rn. 10; *Neudert/Waldner*, in: Sauter/Schweyer/Waldner, Eingetragene Verein, Rn. 70; *Schöpflin*, in: Beuthien/Gummert/Schöpflin, Münch. Hdb. GesR. V, § 33, Rn. 1.

¹⁵¹¹ *Neudert/Waldner*, in: Sauter/Schweyer/Waldner, Eingetragene Verein, Rn. 70; *Schöpflin*, in: Beuthien/Gummert/Schöpflin, Münch. Hdb. GesR. V, § 32, Rn. 10.

¹⁵¹² *Neudert/Waldner*, in: Sauter/Schweyer/Waldner, Eingetragene Verein, Rn. 70; *Schöpflin*, in: Beuthien/Gummert/Schöpflin, Münch. Hdb. GesR. V, § 32, Rn. 10.

¹⁵¹³ Gem. § 2 I IHKG; *Günther*, in: von Landmann/Rohmer, GewO, IHKG, § 3, Rn. 2 ff.

Zunächst steht Art. 4 GG der Mitgliedschaft juristischer Personen entgegen. Art. 4 GG ist laut *BVerfG* dem Wesen nach nicht auf juristische Personen anwendbar, da diese keinen Glauben, kein Gewissen oder keine Weltanschauung haben können.¹⁵¹⁴ Sie sind nämlich nicht bloß ein Zusammenschluss der hinter der juristischen Person stehenden natürlichen Personen, sondern dem Wesen nach anders.¹⁵¹⁵ Daher können sie ihrem Wesen nach auch keiner Religionsgemeinschaft angehören.¹⁵¹⁶ Gerade die Zuordnung zu einer bestimmten Religion und Religionsgemeinschaft stellt eine Ausdrucksform der Religionsfreiheit dar, die von Art. 4 I, II GG geschützt wird.¹⁵¹⁷

Religionsgemeinschaften und ihr Körperschaftsstatus stellen eine Form der „Grundrechtsverwirklichung durch Organisation“ dar.¹⁵¹⁸ Sie sind funktional auf die „Inanspruchnahme und Verwirklichung des Grundrechts der kollektiven kirchlichen Bekenntnis- und Kultfreiheit (Art. 4 GG) angelegt“¹⁵¹⁹ und damit eine spezifische Äußerungsform des religiösen Lebens.¹⁵²⁰ Die Mitgliedschaft in der Religionsgemeinschaft ist die Grundlage der gemeinschaftlichen Grundrechtsbetätigung.¹⁵²¹ Eine Mitgliedschaft bedeutet grundsätzlich die funktionale Unterordnung unter ein Binnenrecht.¹⁵²² Die kirchliche Mitgliedschaft muss daneben ein Element der religiösen Prägung erfüllen.¹⁵²³ Da aber der Gebrauch der Religionsfreiheit aufgrund des verfassungsrechtlichen Religionsbegriffs unentbehrlich in der Person des Menschen verankert ist, können nur natürliche Personen dieses Kriterium erfüllen und Mitglieder der Religionsgemeinschaft werden.¹⁵²⁴ Deutlicher ausgedrückt kann nur zwischen dem Menschen als Glaubensträger und der Religionsgemeinschaft „eine Legitimationskette“ vorliegen.¹⁵²⁵

¹⁵¹⁴ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (216); BVerfG v. 04.10.1965 – 1 BvR 498/62, BVerfGE 19, S. 129 (132); BVerfG v. 16.10.1968 – 1 BvR 241/66, BVerfGE 24, S. 236 (246 ff.).

¹⁵¹⁵ *Hammer*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 77 (97).

¹⁵¹⁶ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (216); *Hammer*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag, S. 77 (97 f.); *Kästner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG, Art. 140, Rn. 530.

¹⁵¹⁷ *Kuntze*, Bürgerliche Mitgliedschaften in Religionsgemeinschaften, S. 115.

¹⁵¹⁸ *Kuntze*, Bürgerliche Mitgliedschaften in Religionsgemeinschaften, S. 138; *Magen*, NVwZ 2001, S. 888 (888); *Meyer-Teschendorf*, AöR 1978, S. 289 (331 f.); *Morlok/Heinig*, NVwZ 1999, S. 697 (700 f.).

¹⁵¹⁹ BVerfG v. 21.09.1976 – 2 BvR 350/75, BVerfGE 42, S. 312 (322).

¹⁵²⁰ *Kuntze*, Bürgerliche Mitgliedschaften in Religionsgemeinschaften, S. 131.

¹⁵²¹ *Heinig*, Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, S. 71 f.; *Kuntze*, Bürgerliche Mitgliedschaften in Religionsgemeinschaften, S. 136.

¹⁵²² *Kuntze*, Bürgerliche Mitgliedschaften in Religionsgemeinschaften, S. 74.

¹⁵²³ *Kuntze*, Bürgerliche Mitgliedschaften in Religionsgemeinschaften, S. 74.

¹⁵²⁴ *Korioth*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG, Art. 136 WRV, Rn. 22; *Kuntze*, Bürgerliche Mitgliedschaften in Religionsgemeinschaften, S. 138.

¹⁵²⁵ *Kuntze*, Bürgerliche Mitgliedschaften in Religionsgemeinschaften, S. 138.

Jedoch kann überlegt werden, dass juristische Personen durch die mit der Kirchenmitgliedschaft verbundene Kirchensteuer die Ausübung der Religionsfreiheit der natürlichen Personen finanziell absichern. Die Kirchensteuern juristischer Personen ermöglichen finanziell die weitergehende Grundrechtsausübung. Die Mitgliedschaft der juristischen Person konzentriert sich somit nicht auf die individuelle Grundrechtsausübung des Einzelnen, sondern auf die finanzielle Unterstützung anderer und kann darin die religiöse Prägung sehen. Dagegen spricht, dass die juristischen Personen immer die Möglichkeit haben, die Religionsgemeinschaften durch Spenden zu unterstützen. Es bedarf dafür keine Kirchenmitgliedschaft mit Kirchensteuerpflicht, um die Religionsausübung anderer Personen zu ermöglichen. Das Kirchensteuerrecht ist als verfassungsunmittelbare Folge des öffentlich-rechtlichen Körperschaftsstatus gerade ein „Mittel zur Entfaltung der Religionsfreiheit“¹⁵²⁶, das der effektiven Ausübung der Religionsfreiheit der Religionsgemeinschaften und ihrer vereinigten Mitglieder dient.¹⁵²⁷ Da auch die mit der Kirchenmitgliedschaft verbundene finanzielle Verpflichtung funktional eine Art der Religionsausübung ist, kann dadurch das Kriterium der religiösen Prägung der Mitgliedschaft nicht begründet werden. Es ist vielmehr eine Folge der Mitgliedschaft.

Für die Beurteilung der Mitgliedschaft juristischer Personen kann auch nicht auf die hinter den Rechtsträgern stehenden Personen zurückgegriffen werden. Das *BVerfG* hat eine solche Argumentation im Rahmen der Kirchensteuerpflicht juristischer Personen gerade abgelehnt.¹⁵²⁸ Bei der Einordnung des Mitgliedschaftsrechts kann nichts anderes gelten.

Die Systemfremdheit der Mitgliedschaft juristischer Personen wird dadurch bestätigt, dass der Gesetzgeber in einfach-gesetzlichen Regelungen nicht von der Mitgliedschaft mit Kirchensteuerpflicht von juristischen Personen ausgeht. Juristische Personen haben die Möglichkeit, gewisse Zwecke zu unterstützen und sie ggf. steuerlich geltend zu machen. § 9 I Nr. 2 Körperschaftssteuergesetz (KStG) ermöglicht dies juristischen Personen für Spenden oder Mitgliedsbeiträge für religiöse Zwecke als Sonderausgaben. Der Gesetzgeber fördert gerade die Unterstützung von juristischen Personen auch für religiöse Zwecke. Jedoch ist in dieser Regelung nur von Spenden und Mitgliedsbeiträgen die Rede. Der Gesetzgeber erwähnt gerade nicht die Kirchensteuer. Im Vergleich dazu wird bei der korrespondierenden Regelung für natürliche Personen die Kirchensteuer als Sonderausgabe in § 10 I Nr. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) erwähnt. Daneben kennt § 10 b I EStG auch Spenden und Mitgliedsbeiträge für religiöse Zwecke.¹⁵²⁹ Da die Kirchensteuer die Folge einer Kirchenmitgliedschaft ist und der Gesetzgeber diese nicht benannt hat, geht er davon aus, dass eine Kirchenmitgliedschaft juristischer Personen staatlich nicht existiert.

¹⁵²⁶ BVerfG v. 19.12.2000 – 2 BvR 1500/97, BVerfGE 102, S. 370 (387); *Heinig*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 113 (118); *Magen*, NVwZ 2001, S. 888 (888).

¹⁵²⁷ *Heinig*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, S. 113 (118).

¹⁵²⁸ BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, BVerfGE 19, S. 206 (221 f.).

¹⁵²⁹ *Brandl*, in: Heuermann/Brandis, Blümich, EStG, § 10 b, Rn. 1, 30.

Kennzeichnend für die Mitgliedschaft ist auch, dass Personen trennscharf einer Religionsgemeinschaft zugeordnet werden können, um die positive und negative Religionsfreiheit zu wahren. Mitglieder können von Nichtmitgliedern unterschieden werden.¹⁵³⁰ Diese Zuordnungsfunktion würde bei der Mitgliedschaft juristischer Personen ins Leere führen, da nicht klar ist, welches Personalsubstrat Kirchenmitglied wäre und welches nicht. Dies würde noch verstärkt werden, wenn auch eine Mitgliedschaft in mehreren Religionsgemeinschaften möglich wäre.

Schließlich steht die Einführung der Mitgliedschaft für juristische Personen auch im Widerspruch zum Körperschaftsverständnis der Religionsgemeinschaften. Eine Religionsgemeinschaft ist nach der klassischen¹⁵³¹ und von der herrschenden Rechtsprechung anerkannten Definition¹⁵³² von Gerhard Anschütz „ein die Angehörigen eines und desselben Glaubensbekenntnisses – oder mehrerer verwandter Glaubensbekenntnisse [...] – für ein Gebiet [...] zusammenfassender Verband zu allseitiger Erfüllung der durch das gemeinsame Bekenntnis gestellten Aufgaben“¹⁵³³. Daraus folgt, dass drei Kriterien eine Religionsgemeinschaft kennzeichnen:¹⁵³⁴ Die Religionsgemeinschaft muss ein spezifisches Programm, also einen religiösen Konsens, haben.¹⁵³⁵ Aufgrund dieses Konsenses muss ein spezifisches Personal, die Mitglieder, vorliegen.¹⁵³⁶ Dieser personelle Zusammenschluss muss der umfassenden Glaubensverwirklichung des religiösen Konsenses dienen.¹⁵³⁷

Religion steht in einem direkten Bezug zum Menschen und ist eine höchstpersönliche Angelegenheit.¹⁵³⁸ Da eine Religionsgemeinschaft das Ziel der umfassenden Glaubensverwirklichung und -betätigung verfolgt, kann dieses letztlich nur den Menschen als natürliche Person als Bezugspunkt haben.¹⁵³⁹ Aus dem Begriff der Religionsgemeinschaft lässt sich daher das Erfordernis eines persönlichen Substrats

¹⁵³⁰ *Germann*, Texte aus der VELKD 2005, S. 23 (23).

¹⁵³¹ *Muckel*, DÖV 1995, S. 311 (312); *Wieland*, Staat 1986, S. 321 (342).

¹⁵³² BVerwG v. 20.12.2018 – 6 B 94/18, NVwZ 2019, S. 236 (238).

¹⁵³³ *Anschütz*, Verfassung des Deutschen Reichs, Art. 137, Anm. 2, S. 633; *Muckel*, DÖV 1995, S. 311 (312).

¹⁵³⁴ *Pieroth/Görisch*, JuS 2002, S. 937 (938).

¹⁵³⁵ *Heinig*, Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, S. 71; *Krech*, Religionssoziologie, S. 54; *Pieroth/Görisch*, JuS 2002, S. 937 (938).

¹⁵³⁶ *Heinig*, Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, S. 71; *Krech*, Religionssoziologie, S. 54; *Pieroth/Görisch*, JuS 2002, S. 937 (938).

¹⁵³⁷ *Pieroth/Görisch*, JuS 2002, S. 937 (938).

¹⁵³⁸ BVerwG v. 23.02.2005 – 6 C 2/04, JuS 2005, S. 940; *Heinig*, Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, S. 71; *Pieroth/Görisch*, JuS 2002, S. 937 (941).

¹⁵³⁹ *Heinig*, Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, S. 71; *Pieroth/Görisch*, JuS 2002, S. 937 (941).

herleiten.¹⁵⁴⁰ In Bezug auf die Mitgliedschaft ist festzuhalten, dass ein Zusammenschluss natürlicher Personen ein unentbehrliches Kriterium für die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer Religionsgemeinschaft ist.¹⁵⁴¹

Dies wird auch durch die Begriffsgeschichte der Religionsgemeinschaft bestätigt.¹⁵⁴² Das Preußische Allgemeine Landrecht kannte als erstes Gesetzeswerk den Begriff „Religionsgemeinschaft“.¹⁵⁴³ Eine Religionsgemeinschaft war gem. § 10 II ALR¹⁵⁴⁴ eine Verbindung „mehrerer Einwohner des Staates“ zur Religionsausübung.¹⁵⁴⁵ Dieses Verständnis gilt heute noch fort. Die Verleihung des Körperschaftsstatus und der damit verbundenen Rechte hängt gem. Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 V 2 WRV unter anderem von der Mitgliederzahl der den Antrag stellenden Gemeinschaft ab.¹⁵⁴⁶ Damit sind nur natürliche Personen gemeint.¹⁵⁴⁷

c) Ergebnis

Eine Kirchensteuerpflicht für juristische Personen ist nicht verfassungsgemäß und kann in Deutschland nicht eingeführt werden.

4. Privatrechtlicher Förderbeitrag

Alternativ kann über eine Zugehörigkeit juristischer Personen zu einer Religionsgemeinschaft mit dem Zweck nachgedacht werden, die Religionsgemeinschaft finanziell zu fördern. Die Zugehörigkeit stellt gerade keine Mitgliedschaft im traditionellen Sinne verbunden mit der Kirchensteuerpflicht dar, sondern eine andere Art der Verbindung. Die Qualität der Zugehörigkeit juristischer Personen ist eine andere als die bei natürlichen Personen. Die glaubensbezogene Eigenschaft kommt der Natur der Sache nach nur natürlichen Personen zu, da sie mit der Person des Menschen in Verbindung steht. Jedoch sind Kirchen auch Träger sozialer Aufgaben und gesellschaftlich tätig. Die finanzielle Unterstützung und die Identifikation der jeweiligen juristischen Person mit der Arbeit der Religionsgemeinschaft steht daher im Vordergrund, und nicht die Ausübung des Glaubens.

¹⁵⁴⁰ *Heinig*, Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, S. 71; *Pieroth/Görisch*, JuS 2002, S. 937 (941); *Weber*, ZevKR 1989, S. 337 (347).

¹⁵⁴¹ BVerwG v. 23.02.2005 – 6 C 2/04, JuS 2005, S. 940 (941); *Heinig*, Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, S. 73; *Hillgruber*, JZ 1999, S. 538 (545); *Muckel*, DÖV 1995, S. 311 (312).

¹⁵⁴² *Pieroth/Görisch*, JuS 2002, S. 937 (941).

¹⁵⁴³ *Muckel*, DÖV 1995, S. 311 (312).

¹⁵⁴⁴ Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten vom 01.06.1794 (ALR); elfter Teil: Von den Rechten und Pflichten der Kirchen und geistlichen Gesellschaften; Religionsgesellschaften § 10 lautet: „Wohl aber können mehrere Einwohner des Staats, unter dessen Genehmigung, zu Religionsübungen sich verbinden.“

¹⁵⁴⁵ *Muckel*, DÖV 1995, S. 311 (312).

¹⁵⁴⁶ BVerwG v. 23.02.2005 – 6 C 2/04, JuS 2005, S. 940 (941); *Fechner*, Jura 1999, S. 515 (516); *Muckel*, DÖV 1995, S. 311 (312).

¹⁵⁴⁷ BVerwG v. 23.02.2005 – 6 C 2/04, JuS 2005, S. 940 (941); *Fechner*, Jura 1999, S. 515 (516).

Folge der Zugehörigkeit wäre ein privatrechtlicher Förderbeitrag. Da dieser nicht als Steuer mit Hoheitsgewalt erhoben wird, sondern rein privatrechtlicher Natur ist, sind die Religionsgemeinschaften nicht an die Grundrechte gebunden.¹⁵⁴⁸ Der Staat muss nicht auf das Mitgliedschaftsrecht bei juristischen Personen verweisen und dieses dadurch anerkennen. Die Ausgestaltung der Zugehörigkeit und die Beitragserhebung fällt unter das Selbstbestimmungsrecht aus Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 III WRV. Diese Unterscheidung führt dazu, dass die Religionsgemeinschaften keine verfassungsrechtlichen Voraussetzungen einhalten müssen. Art. 4 GG steht der Zugehörigkeitsbestimmung dann gerade nicht entgegen. Eine kirchliche Zugehörigkeitsregelung mit privatrechtlicher Förderpflicht ist verfassungsrechtlich zulässig.

Die Förderverpflichtung stellt ein Dauerschuldverhältnis dar, das je nach Vertrag auf eine bestimmte Laufzeit begrenzt ist, beispielsweise auf fünf Jahre, oder unbegrenzt und innerhalb gewisser Fristen kündbar ist. Der vertraglich festgelegte Förderbeitrag kann entweder als ein gewisser Prozentsatz des Gewinnes oder als ein absoluter Beitrag ausgestaltet sein. Der Beitrag muss sich insbesondere nicht am Leistungsfähigkeitsprinzip orientieren. Möglich ist es auch, verschiedene Kategorien und Abstufungen des Förderbeitrags einzuführen. Vergleichbar mit Fördermöglichkeiten bei Museen, kann man auch bei juristischen Personen „Freund“ oder „Förderer“ der Religionsgemeinschaft sein. Die Alternativen unterscheiden sich in der Höhe des Förderbeitrags. Dadurch wird den juristischen Personen eine Wahlmöglichkeit gegeben. Weiterhin kann die juristische Person auch entscheiden, ob sie „Freund“ oder „Förderer“ einer Ortsgemeinde, einer Landeskirche oder der EKD werden will.

Zwar führt ein privatrechtlicher Förderbeitrag zu hohem Verwaltungsaufwand, da die Religionsgemeinschaften selbst für die Eintreibung sorgen müssen und bei Nichtzahlung auf den zivilrechtlichen Rechtsweg angewiesen sind. Vergleicht man diesen Aufwand mit der Situation in Österreich, dann wird deutlich, dass der privatrechtliche Kirchenbeitrag zu höherer Ineffektivität und mehr Verwaltungskosten führt. Jedoch ist zu beachten, dass der Förderbeitrag nur für juristische Personen eingeführt wird und nicht das Kirchensteuersystem insgesamt ersetzt. Es führt zu einem „Mehr“ an Möglichkeiten. Eine vertraglich festgelegte Zugehörigkeit mit einer Förderverpflichtung führt zu einer höheren Planbarkeit als lediglich die jetzige Möglichkeit der Spenden. Weiterhin kann es auch zu einem höheren Spendenaufkommen führen, da juristische Personen nicht immer aufs Neue entscheiden, ob sie die Kirche unterstützen wollen oder nicht. Dies kann die Aufgabenerfüllung der Religionsgemeinschaften auf Dauer sichern. Darüber hinaus gibt es den juristischen Personen auch die Möglichkeit, nicht nur Mitglied einer einzigen Religionsgemeinschaft, sondern Freund oder Förderer mehrerer Religionsgemeinschaften zu sein, um die betriebliche Diversität und Pluralität widerzuspiegeln. Ein weiterer Vorteil dieser Regelung ist, dass juristische Personen Mitgliedsbeiträge für religiöse Zwecke

¹⁵⁴⁸ Zur Grundrechtsbindung vgl. Abschnitt I. I. 1. a) dieser Arbeit.

gem. § 9 Körperschaftssteuergesetz als Sonderausgaben steuerlich geltend machen können. Der Umfang ist auf 4 % des gesamten Umsatzes und der im Kalenderjahr aufgewandten Löhne und Gehälter begrenzt. Dies könnte auch den Förderbeitrag umfassen. Es bedarf keiner neuen staatlichen Regelung.

5. Ergebnis

Eine Kirchensteuerpflicht für juristische Personen ist verfassungsrechtlich nicht zulässig. Jedoch können die Religionsgemeinschaften eine andere Art der Zugehörigkeit definieren, die eine lediglich privatrechtliche Förderverpflichtung mit sich bringt. Dies kann zu höherem Finanzaufkommen der Kirche führen.

6. Formulierung eines Vorschlags

§ 1 Allgemeine Bestimmungen

(1) Innerhalb der Evangelischen Kirche in Deutschland können alle rechtsfähigen juristischen Personen des Privatrechts, die ihren Sitz im Bereich einer Gliedkirche der Evangelischen Kirche in Deutschland haben, durch Vertrag eine Zugehörigkeit eigener Art begründen.

(2) Juristische Personen des Privatrechts im Sinne von Absatz 1 können alle Körperschaften (Verein, AG, KG auf Aktien, GmbH, Genossenschaft, Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit, SE), Stiftungen und Personengesellschaften (BGB-Gesellschaft, OHG, KG) sein, die rechtsfähig sind.

(3) ₁ Die Kirchenzugehörigkeit besteht grundsätzlich zur Kirchengemeinde und zur Gliedkirche des Sitzes der juristischen Person. ₂ Durch Vertrag kann bestimmt werden, dass die Zugehörigkeit zu einer anderen Kirchengemeinde, Landeskirche oder der EKD begründet wird.

§ 2 Erwerb und Verlust der Kirchenzugehörigkeit

(1) Die Zugehörigkeit zu einer Religionsgemeinschaft wird durch Vertrag durch die vertretungsberechtigten Personen begründet.

(2) Der Vertrag kann entweder für einen begrenzten Zeitraum oder jährlich kündbar abgeschlossen werden.

§ 3 Förderungsverpflichtung

(1) ₁ Mit Abschluss des Vertrages, ist der Vertragspartner verpflichtet, die Religionsgemeinschaft finanziell zu unterstützen. ₂ Die Höhe der Verpflichtung richtet sich nach der Stufe der Zugehörigkeit im Sinne von Absatz (2).

(2) ₁ Eigener Beitrag. ₂ Freund. ₃ Förderer.

J. Fazit

Die Kirchensteuer spielt eine zentrale Rolle beim Austrittsverhalten vieler ehemaliger Kirchenmitglieder. Der Kirchenaustritt beruht meist auf einer Kosten-Nutzen-Abwägung. Die Kirchensteuer kann daher von den Religionsgemeinschaften als Werkzeug benutzt werden, um die Kosten der Mitgliedschaft zu senken oder den Nutzen zu steigern, sodass sie Mitglieder an die Kirche binden. Dabei steht auch fest, dass eine Reform im Kirchensteuerrecht nicht die „Wunderwaffe“ ist, um die Welle an Kirchenaustritten vollständig aufzuhalten. Ob eine Mitgliederbindung tatsächlich erfolgreich ist, entscheidet sich auch auf anderem Wege, der die Relevanz von kirchlichen Angeboten und Dienstleistungen in den Vordergrund rückt, wie beispielsweise die Qualität der Gottesdienste und der Seelsorge. Jedoch ist die Kirchensteuer auch ein Anknüpfungspunkt, um gestalterisch tätig zu werden.

Die Prinzipien der Kirchenfinanzierung beruhen auf der länderspezifischen historischen Entwicklung des Staats-Kirchen-Verständnisses. Die strikte Trennung von Staat und Kirche, über die Kooperationsmodelle bis hin zur Staatskirche, erlauben jeweils unterschiedlichste Grade der finanziellen Verflechtungen und Einmischungen von Staat und Kirche. Das deutsche Kirchensteuerrecht der Religionsgemeinschaften ist aus dem Bedürfnis nach einer unabhängigen und eigenständigen Finanzierungsform entwickelt worden. Eine Regelung, die in einem anderen Land eingeführt wurde und dort gut funktioniert, kann deshalb nicht einfach in Deutschland übernommen werden. Dies gilt insbesondere für den „Hoffnungsträger“ der

Steuerwidmung i. S. e. Mandatssteuer. Das deutsche Trennungsmodell von Staat und Kirche lässt diese nicht zu. Außerdem soll das Besteuerungsrecht die Kirchenautonomie stärken – die Abschaffung der Kirchensteuer würde gerade das Gegenteil bewirken. Die Reformvorhaben sind an den deutschen staatskirchenrechtlichen Prinzipien und ihrer Entstehungsgeschichte zu messen und mit der Verfassungstradition in Einklang zu bringen.

Das Zusammenwirken der kirchlichen und staatlichen Rechtssphäre führt im Kirchensteuerrecht zu einer Bindung der Religionsgemeinschaften an die Grundprinzipien der grundgesetzlichen Ordnung. Das schränkt die Religionsgemeinschaften in ihrer Gestaltungsfreiheit zunächst ein. Insofern haben sie eine eingeschränkte Steuerautonomie. Dies bedeutet aber nicht, dass die Religionsgemeinschaften im gleichen Maße an die verfassungsrechtlichen Vorgaben gebunden sind wie der Staat. Vielmehr ist unter Beachtung der Leitprinzipien des deutschen Staatskirchenrechts (wie das Verbot der Staatskirche, das Grundrecht der Religionsfreiheit und das Selbstbestimmungsrecht der Kirchen) und dem Sinn und Zweck des kirchlichen Besteuerungsrechts das Gegenteil der Fall. Die Religionsgemeinschaften können ihre eigenen kirchenpolitischen Ziele auch mithilfe des Steuerrechts umsetzen. Bei der Umsetzung der kirchenpolitischen Ziele mithilfe des Kirchensteuerrechts sind jeweils die Anforderungen der rechtsstaatlichen Ordnung mit der kirchlichen Selbstbestimmung abzuwägen und das Spannungsverhältnis im Einzelfall auszugleichen.

Konkret führt es dazu, dass eine Befreiungsregelung für Berufseinsteiger im Rahmen der Kirchensteuerordnungen verfassungsrechtlich zulässig ist. Die Religionsgemeinschaften haben aufgrund ihres Selbstbestimmungsrechts einen großen Spielraum in der Auswahl des begünstigten Personenkreises. Die Mitgliederbindung rechtfertigt in diesem Fall die zeitweise Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Ähnlich sieht es mit der Aussetzungsregelung für alle Kirchenmitglieder aus. Dagegen werden die Vorteile und Freiheiten der Kirchensteuererhebung bei einem kircheneigenen Tarif in der öffentlichen Diskussion meist überschätzt. Auch hier liegt eine Grundrechtsbindung vor, die den Gestaltungsspielraum einschränkt. Dem Berufseinstieg bei einem kircheneigenen Tarif kann primär über die Berücksichtigung in der Bemessungsgrundlage Rechnung getragen werden, was aber nicht zu einer kompletten Befreiung führt.

Blickt man auf die Mitbestimmung der Kirchensteuerpflichtigen bei der Kirchensteuer, so wird die eingeschränkte Gestaltungsfreiheit besonders deutlich. Die Voraussetzungen des Steuerbegriffes legen die äußersten zwingenden Rahmenbedingungen fest. Das Selbstbestimmungsrecht der Kirchen kann auf diese Rahmenbedingungen keinen Einfluss haben. Die verbindliche Zuweisungsentscheidung des Kirchensteuerpflichtigen steht dem Steuerbegriff entgegen. Anders sieht es aus, wenn die Kirchen eine Befreiungsregelung für Spenden einführen, da eine solche Regelung keine Auswirkungen auf den materiellen Gehalt der Steuer hat. Vielmehr handelt es sich dann um eine kirchenpolitische Förderung, die sich im Rahmen des

kirchlichen Selbstbestimmungsrechts befindet. Die Berücksichtigung privater Spenden bei der Kirchensteuer ist wiederum durch den Zweck der Mitgliederbindung gerechtfertigt.

Schließlich ist die Grenze der Steuerautonomie auch bei der Einführung der Kirchensteuerpflicht für juristische Personen erkennbar. Unabdingbare Voraussetzungen der Kirchensteuerpflicht ist die Kirchenmitgliedschaft. Das Kirchenmitgliedschaftsrecht fällt grundsätzlich unter das Selbstbestimmungsrecht der Kirchen und muss daher keine staatlichen Mindestanforderungen erfüllen. Dies ist aber nur so lange der Fall, wie das Kirchenmitgliedschaftsrecht allein innerkirchliche und keine staatliche Wirkung hat. Verweist das Kirchensteuerrecht nun auf die Kirchenmitgliedschaft, ist die Religionsgemeinschaft wieder an die grundgesetzliche Ordnung und die Grundrechte gebunden. Hierbei spielen Art. 4 GG sowie das Körperschaftsverständnis eine zentrale Rolle, das der Mitgliedschaft juristischer Personen entgegensteht.

Zusammenfassend ist daher zu sagen, dass das Besteuerungsrecht den Kirchen sowohl Grenzen setzt als auch Gestaltungsmöglichkeiten bietet. Es ist flexibler als vielfach angenommen. Gerade unter dem Aspekt der verstärkten Entfremdung und der Kosten-Nutzen-Abwägung suchen sich die Kirchenmitglieder die Dienstleistungen und Vorteile heraus, die ihnen zusagen. In Zeiten der Individualisierung der Menschheit auch in Bezug auf ihre Kirche kommt eine zielgenaue Form der Mitgliedschaft und der anknüpfenden Kirchensteuer der Mitgliederbindung entgegen. Dies erfordert auch eine Flexibilisierung auf kirchlicher Seite. Sie kann das jetzige Kirchensteuersystem verändern. Die Reformvorhaben können und sollten dabei aber innerhalb des bestehenden Systems umgesetzt werden, da sich die Kirchensteuer durch ihre unabhängige und eigenständige Finanzierung bewährt hat.

Literaturverzeichnis

- Amatucci, Andrea*, Konzepte der Besteuerung in Italien und in Deutschland, *Steuer und Wirtschaft* 2007, S. 285–291 (zitiert: *Amatucci*, *StuW* 2007).
- Anschütz, Gerhard*, Die Verfassung des Deutschen Reichs vom 11. August 1919. Ein Kommentar für Wissenschaft und Praxis, Bad Homburg v. d. H.: Verlag Gehlen, 1968 (zitiert: *Anschütz*, *Verfassung des Deutschen Reichs*).
- Antonioni, Theodora*, Das Verhältnis zwischen Staat und Kirche in Griechenland, in: Kämper, Burkhard/Thönnies, Hans-Werner (Hg.), *Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche*, Bd. 40, Münster: Aschendorff Verlag, 2007, S. 157–171 (zitiert: *Antonioni*, in: Kämper/Thönnies, *Ess. Gespr.* 40 (2007)).
- Arbeitsgruppe „Gemeinwohlfinanzierung“*, Kurzfassung des Reformmodells des Dietrich-Bonhoeffer-Vereins, in: Martin, Karl (Hg.), *Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell*, Oberursel: Publik-Forum, 2002, S. 9–11 (zitiert: *Arbeitsgruppe „Gemeinwohlfinanzierung“*, in: Martin, *Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell*).
- Arning, Marcus*, *Grundrechtsbindung der kirchlichen Gerichtsbarkeit*, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2017 (zitiert: *Arning*, *Grundrechtsbindung*).

- Aschoff, Hans-Georg*, Die Weimarer Republik. Rechtliche Rahmenbedingungen, in: Gatz, Erwin (Hg.), Geschichte des kirchlichen Lebens in den deutschsprachigen Ländern seit dem Ende des 18. Jahrhunderts. Die Katholische Kirche: Die Kirchenfinanzen, Bd. VI, Freiburg, Basel, Wien: Verlag Herder, 2000, S. 267–271 (zitiert: *Aschoff*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI).
- Axer, Peter*, Die Kirchensteuer als gemeinsame Angelegenheit von Staat und Kirche, in: Muckel, Stefan (Hg.), Kirche und Religion im sozialen Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Rübner zum 70. Geburtstag, Berlin: Duncker & Humblot, 2003, S. 13–33 (zitiert: *Axer*, in: Muckel, FS Rübner).
- Bäcker, Uwe*, Kirchenmitgliedschaft und Kirchensteuerpflicht, Gebrunn bei Würzburg: Wissenschaftlicher Verlag A. Lehmann, 1980 (zitiert: *Bäcker*, Kirchenmitgliedschaft).
- Barwig, Gunter*, Die Geltung der Grundrechte im kirchlichen Bereich, Frankfurt am Main: Peter Lang, 2004 (zitiert: *Barwig*, Grundrechte im kirchlichen Bereich).
- Bedford-Strohm, Heinrich/Jung, Volker (Hg.)*, Vernetzte Vielfalt. Kirche angesichts von Individualisierung und Säkularisierung. Die fünfte EKD-Erhebung über Kirchenmitgliedschaft., Gütersloh: Gütersloher Verlagshaus, 2015 (zitiert: *Bedford-Strohm/Jung*: Vernetzte Vielfalt).
- Berkmann, Burkhard Josef*, Europa-Recht, in: Rees, Wilhelm (Hg.), Katholische Kirche im neuen Europa: Religionsunterricht, Finanzierung und Ehe in kirchlichem und staatlichem Recht – mit einem Ausblick auf zwei afrikanische Länder, Bd. 2, Wien: LIT Verlag, 2007, S. 488–523 (zitiert: *Berkmann*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa).
- Berkmann, Burkhard Josef*, Europa und die Kirchen und Religionsgemeinschaften, in: Haering, Stephan/Rees, Wilhelm/Schmitz, Heribert (Hg.), Handbuch des katholischen Kirchenrechts, 3. Aufl., Regensburg: Verlag Friedrich Pustet, 2015, S. 1816–1829 (zitiert: *Berkmann*, in: Haering/Rees/Schmitz, HdbKathKR, § 119).
- Beuthien, Volker/Gummert, Hans/Schöpflin, Martin (Hg.)*, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 5, 5. Aufl., München: Verlag C. H. Beck, 2021 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Beuthien/Gummert/Schöpflin, Münch. Hdb. GesR. V).
- van Bijsterveld, Sophie C.*, State and Church in the Netherlands, in: Robbers, Gerhard (Hg.), State and Church in the European Union, 3. Aufl., Baden-Baden: Nomos, 2019, S. 409–434 (zitiert: *van Bijsterveld*, in: Robbers, State and Church in the European Union).
- Bingener, Reinhard*, Jüngere sind gegenüber der Kirche oft gleichgültig, Frankfurter Allgemeine Zeitung v. 14.07.2021, S. 4.

- Birk, Dieter*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, Köln: Dr. Peter Deubner Verlag, 1983 (zitiert: *Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip*).
- Birk, Dieter/Desens, Marc/Tappe, Henning*, Steuerrecht, 23. Aufl., C. F. Müller, 2020 (zitiert: *Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht*).
- Birk, Dieter/Jahndorf, Christian*, Kirchensteuerpflicht trotz fehlender Kirchenmitgliedschaft?, Steuer und Wirtschaft 1995, S. 103–114 (zitiert: *Birk/Jahndorf, StuW 1995*).
- Birkelbach, Klaus*, Die Entscheidung zum Kirchenaustritt zwischen Kirchenbindung und Kirchensteuer. Eine Verlaufsdatenanalyse in einer Kohorte ehemaliger Gymnasiasten bis zum 43. Lebensjahr, Zeitschrift für Soziologie 1999, S. 136–153 (zitiert: *Birkelbach, Zeitschrift für Soziologie, Jg. 28, Heft 2 1999*).
- Birnbaum, Mathias*, Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG, Berlin: Duncker & Humblot, 2007 (zitiert: *Birnbaum, Leistungsfähigkeitsprinzip*).
- Böckenförde, Ernst-Wolfgang*, Kreuze (Kruzifixe) in Gerichtssälen?, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht 1975, S. 119–147 (zitiert: *Böckenförde, ZevKR 1975*).
- Boese, Thomas*, Die Entwicklung des Staatskirchenrechts in der DDR von 1945 bis 1989: unter besonderer Berücksichtigung des Verhältnisses von Staat, Schule und Kirche, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1994 (zitiert: *Boese, Entwicklung des Staatskirchenrechts in der DDR*).
- Bonath, Stefan*, Kirchlichkeit zwischen Ambivalenz und Eindeutigkeit. Wiedereintritt und Übertritt in die römisch-katholische Kirche. Anlässe und Motive in der biographischen Darstellung von Betroffenen, Hamburg: Verlag Dr. Kovac, 2005 (zitiert: *Bonath, Kirchlichkeit zwischen Ambivalenz und Eindeutigkeit*).
- Böttcher, Hartmut*, Typen der Kirchenfinanzierung in Europa, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht 2007, S. 400–424 (zitiert: *Böttcher, ZevKR 2007*).
- Bräuer, Karl*, Finanzsteuern, Zwecksteuern und Zweckzuwendungen von Steuererträgen, München und Leipzig: Duncker & Humblot, 1928 (zitiert: *Bräuer, Finanzsteuern, Zwecksteuern und Zweckzuwendungen*).
- Branahl, Matthias*, Kirchensteuer – zwischen Annahme und Ablehnung, Köln: Deutscher Instituts Verlag, 1992 (zitiert: *Branahl, Kirchensteuer*).
- Branahl, Matthias/Fuest, Winfried*, Kirchensteuer in der Diskussion, Köln: Deutscher Instituts Verlag, 1995 (zitiert: *Branahl/Fuest, Kirchensteuer in der Diskussion*).
- Braun, Rainer/Günther, Karl-Heinz (Hg.)*, Das Steuer-Handbuch, 87. Lieferung, Köln: Otto Schmidt, 2021 (zitiert: *Bearbeiter, in: Braun/Günther, Das Steuer-Handbuch*).

- Brauns, Hans-Jochen*, Staatsleistungen an die Kirchen und ihre Ablösung. Inhalt – Grenzen – Aktualität, Berlin: Duncker & Humblot, 1970 (zitiert: *Brauns*, Staatsleistungen an die Kirchen und ihre Ablösung).
- Britz, Gabriele*, Der allgemeine Gleichheitssatz in der Rechtsprechung des BVerfG; Anforderungen an die Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen durch Gesetz, Neue Juristische Woche 2014, S. 346–351 (zitiert: *Britz*, NJW 2014).
- Brückner, Carola*, Das ländliche Pfarrbenefizium im hochmittelalterlichen Erzbistum Trier, Zeitschrift der Savigny-Stiftung für Rechtsgeschichte: Kanonistische Abteilung 1998, S. 94–269 (zitiert: *Brückner*, ZRG, KA 84 1998).
- Bruhlin, Josef*, Sind Kirchensteuern juristischer Personen theologisch und pastoral fragwürdig?, in: Carlen, Louis (Hg.), Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, Freiburg, Schweiz: Universitätsverlag Freiburg, Schweiz, 1988, S. 41–52 (zitiert: *Bruhlin*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz).
- Bruschke, Gerhard/Apitz, Wilfried*, Aussetzung der Vollziehung, Stundung, Vollstreckungsaufschub und Billigkeitsmaßnahmen als Mittel der Steuerpolitik, Kissing: Verlag Recht und Praxis, 1994 (zitiert: *Bruschke/Apitz*, Billigkeitsmaßnahmen).
- Buschor, Ernst*, Eidgenössischer Föderalismus und Staatskirchentum: Die Kirchenfinanzen in der Schweiz, in: Rinderer, Claus (Hg.), Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1989, S. 157–165 (zitiert: *Buschor*, in: Rinderer, Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften).
- von Campenhausen, Axel*, Kircheneintritt – Kirchenaustritt – Kirchensteuer nach staatlichem und kirchlichem Recht, Die Öffentliche Verwaltung 1970, S. 801–809 (zitiert: *von Campenhausen*, DÖV 1970).
- von Campenhausen, Axel*, Der Austritt aus den Kirchen und Religionsgemeinschaften, in: Listl, Joseph/Pirson, Dietrich (Hg.), Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland I, Bd. 1, 2. Aufl., Berlin: Duncker & Humblot, 1995, S. 777–785 (zitiert: *von Campenhausen*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I).
- von Campenhausen, Axel*, Die Staatskirchenrechtliche Bedeutung des kirchlichen Mitgliedschaftsrechts, in: Listl, Joseph/Pirson, Dietrich (Hg.), Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland I, Bd. 1, 2. Aufl., Berlin: Duncker & Humblot, 1995, S. 755–775 (zitiert: *von Campenhausen*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I).
- von Campenhausen, Axel*, Das bundesdeutsche Modell des Verhältnisses von Staat und Kirche – Trennung und Kooperation, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht, S. 169–182 (zitiert: *von Campenhausen*, ZevKR 1997).

- von *Campenhausen, Axel/Riedel-Spangenberg, Ilona/Sebott, Reinhold* (Hg.), Lexikon für Kirchen- und Staatskirchenrecht, Bd. 2, Paderborn: Schöningh, 2002 (zitiert: *Bearbeiter*, in: von Campenhausen/Riedel-Spangenberg/Sebott, Lexikon für Kirchen- und Staatskirchenrecht II).
- von *Campenhausen, Axel*, Kirchenzugehörigkeit, Kirchenaustritt und Kirchensteuer aus protestantischer Sicht, in: Güthoff, Elmar/Haering, Stephan/Pree, Helmuth (Hg.), Der Kirchenaustritt im staatlichen und kirchlichen Recht, Freiburg im Breisgau: Verlag Herder GmbH, 2011, S. 59–77 (zitiert: *von Campenhausen*, in: Güthoff/Haering/Pree, Der Kirchenaustritt im staatlichen und kirchlichen Recht).
- von *Campenhausen, Axel/de Wall, Heinrich*, Staatskirchenrecht, Eine systematische Darstellung des Religionsverfassungsrechts in Deutschland und Europa, 4. Aufl., München: C. H. Beck, 2006 (zitiert: *von Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht).
- Canas, Vitalino*, State and Church in Portugal, in: Robbers, Gerhard (Hg.), State and Church in the European Union, 3. Aufl., Baden-Baden: Nomos, 2019, S. 483–509 (zitiert: *Canas*, in: Robbers, State and Church in the European Union).
- Cardia, Carlo*, Religiöse Freiheit und konfessionelle Autonomie, in: Gerosa, Libero/Müller, Ludger (Hg.), Katholische Kirche und Staat in der Schweiz, Wien: LIT Verlag, 2010, S. 29–53 (zitiert: *Cardia*, in: Gerosa/Müller, Katholische Kirche und Staat in der Schweiz).
- Cavelti, Ulrich*, Die Kirchensteuerpflicht juristischer Personen. Neue Erkenntnisse aufgrund des NFP 58 „FAKIR“ (Finanzanalyse Kirchen)?, Schweizerisches Jahrbuch für Kirchenrecht 2013, S. 11–42 (zitiert: *Cavelti*, Schweizerisches Jahrbuch für Kirchenrecht 18, 2013).
- Chatelain, Jean*, Der rechtliche Status des dem Gottesdienst gewidmeten Kirchenvermögens in Frankreich, in: Listl, Joseph/Schlick, Jean (Hg.), Denkmalpflege und Denkmalschutz an den Sakralbauten in der Bundesrepublik Deutschland und in Frankreich, Kehl am Rhein: N. P. Engel Verlag, 1987, S. 16–31 (zitiert: *Chatelain*, in: Listl/Schlick, Denkmalpflege und Denkmalschutz an den Sakralbauten).
- Chiellino, Carmine*, Italien: Geschichte, Staat und Verwaltung, Bd. 1, München: C. H. Beck, 1981 (zitiert: *Chiellino*, Italien, Bd. 1).
- Classen, Claus Dieter*, Die Bedeutung von Art. 17 AEUV – zwanzig Jahre nach der Erklärung von Amsterdam, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht 2016, S. 333–355 (zitiert: *Classen*, ZevKR 2016).
- Classen, Claus Dieter*, Religionsrecht, 3. Aufl., Tübingen: Mohr Siebeck, 2021 (zitiert: *Classen*, Religionsrecht).

- De Maeyer, Jan*, Kirchenfinanzierung seit Napoleon in Belgien – zwischen direkter staatlicher Finanzierung und Subventionspolitik. Ein historischer und aktueller Überblick, in: Höfer, Rudolf K. (Hg.), Kirchenfinanzierung in Europa, Modelle und Trends, Innsbruck: Verlagsanstalt Tyrolia, 2014, S. 9–31 (zitiert: *De Maeyer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa).
- Demel, Sabine*, Handbuch Kirchenrecht: Grundbegriffe für Studium und Praxis, 2. Aufl., Freiburg im Breisgau: Verlag Herder GmbH, 2013 (zitiert: *Demel*, Handbuch Kirchenrecht).
- Desens, Marc*, Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab der Steuernormen in der Rechtsprechung des BVerfG, Steuer und Wirtschaft, 2016, S. 240 (zitiert: *Desens*, StuW 2016).
- Dreier, Horst (Hg.)*, Grundgesetz-Kommentar, Bd. 1, Art. 1–19 GG, 3. Aufl., Tübingen: Mohr Siebeck, 2013 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Dreier, GG).
- Dreier, Horst (Hg.)*, Grundgesetz-Kommentar, Bd. 2, Art. 20–82 GG, 3. Aufl., Tübingen: Mohr Siebeck, 2015 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Dreier, GG).
- Dreier, Horst (Hg.)*, Grundgesetz-Kommentar, Bd. 3, Art. 83–146 GG, 3. Aufl., Tübingen: Mohr Siebeck, 2018 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Dreier, GG).
- Droege, Michael*, Die delegierte Steuerhoheit – Das System der Kirchensteuer im offenen Steuerstaat, in: Birk, Dieter/Ehlers, Dirk (Hg.), Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2012, S. 23–49 (zitiert: *Droege*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer).
- Droege, Michael*, Die Verfassungsrechtliche Absicherung der Staatsleistungen und die Voraussetzungen einer Ablösung, in: Pulte, Matthias/Hense, Ansgar (Hg.), Grund und Grenzen staatlicher Religionsförderung unter besonderer Berücksichtigung des Verhältnisses von Staat und Katholischer Kirche in Deutschland, Paderborn: Ferdinand Schöningh, 2014, S. 15–25 (zitiert: *Droege*, in: Pulte/Hense, Grund und Grenzen staatlicher Religionsförderung).
- Droege, Michael*, Vermögensverwaltungsrecht, in: Anke, Hans Ulrich/de Wall, Heinrich/Heinig, Hans Michael (Hg.), Handbuch des evangelischen Kirchenrechts, Tübingen: Mohr Siebeck, 2016, S. 926–962 (zitiert: *Droege*, in: Anke/de Wall/Heinig, HevKR, § 27).
- Droege, Michael*, Private Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der kirchlichen Finanzkontrolle, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht 2017, S. 73–88 (zitiert: *Droege*, ZevKR 2017).
- Drüen, Klaus-Dietrich/Rüping, Heike*, Verfassungs- und Rechtsfragen der Kirchensteuer: Bericht über den Bochumer Kirchensteuertag am 17. März 2004 an der Ruhr-Universität Bochum, Steuer und Wirtschaft 2004, S. 178–186 (zitiert: *Drüen/Rüping*, StuW 2004).
- Dummler, Karl*, Die Steuerreform und die Kirchen, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht 1976, S. 34–62 (zitiert: *Dummler*, ZevKR 1976).

- Durand, Jean-Paul*, Das französische Trennungsgesetz von 1905 und seine Folgen, in: Kämper, Burkhard/Thönnies, Hans-Werner (Hg.), Bd. 40, Münster: Aschendorff Verlag, 2007, S. 5–13 (zitiert: *Durand*, in: Kämper/Thönnies, Ess. Gespr. 40 (2007)).
- Ebers, Godehard Josef*, Art. 137, 138, 140, 141. Religionsgesellschaften, in: Nipperdey, Hans Carl (Hg.), Die Grundrechte und Grundpflichten der Reichsverfassung. Kommentar zum zweiten Teil der Reichsverfassung, Bd. 2, Berlin: Verlag von Reimar Hobbing, 1930, S. 361–428 (zitiert: *Ebers*, in: Nipperdey, Grundrechte, Bd. 2).
- Ebers, Josef*, Staat und Kirche im neuen Deutschland, München: Max Hueber Verlag, 1930 (zitiert: *Ebers*, Staat und Kirche).
- Ebertz, Michael N./Eberhardt, Monika/Lang, Anna*, Kirchenaustritt als Prozess: Gehen oder bleiben? Eine empirisch gewonnene Typologie, Berlin: LIT Verlag, 2012 (zitiert: *Ebertz/Eberhardt/Lang*, Kirchenaustritt als Prozess).
- Eckhoff, Rolf*, „Steuergerechtigkeit“ als verfassungsrechtliches und als steuerpolitisches Argument, Steuer und Wirtschaft 2016, S. 207–225 (zitiert: *Eckhoff*, StuW 2016).
- Ehlers, Dirk*, Die Bindungswirkungen von Staatskirchenverträgen, in: Geis, Max-Emanuel/Lorenz, Dieter (Hg.), Staat – Kirche – Verwaltung. Festschrift für Hartmut Maurer zum 70. Geburtstag, München: Verlag C. H. Beck, 2001, S. 333–350 (zitiert: *Ehlers*, in: Geis/Lorenz, FS Hartmut Maurer).
- Ehrenzeller, Bernhard/Schindler, Benjamin/Schweizer, Rainer J./Vallender, Klaus A.* (Hg.), Die schweizerische Bundesverfassung; St. Galler Kommentar, 3. Aufl., Zürich/St. Gallen: Dike Verlag, 2014 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Ehrenzeller u. a., St. Galler Kommentar).
- EKD*, Kirche im Umbruch 2019, 2019 (zitiert: *EKD*, Kirche im Umbruch 2019).
- EKD*, Gezählt 2021. Zahlen und Fakten zum kirchlichen Leben, 2021 (zitiert: *EKD*, Gezählt 2021).
- Engelhardt, Hanns*, Die Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland, Bad Homburg v. d. H.: Verlag Gehlen, 1968 (zitiert: *Engelhardt*, Die Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland).
- Engelhardt, Hanns*, Die Kirchensteuer in den neuen Bundesländern, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1991 (zitiert: *Engelhardt*, Kirchensteuer in den neuen Bundesländern).
- Engelhardt, Klaus/von Loewenich, Hermann/Steinacker, Peter* (Hg.), Fremde Heimat Kirche. Die dritte EKD-Erhebung über Kirchenmitgliedschaft, Gütersloh: Gütersloher Verlagshaus, 1997 (zitiert: *Engelhardt/von Loewenich/Steinacker*, Fremde Heimat Kirche).
- Erler, Adalbert/Kaufmann, Ekkehard/Werkmüller, Dieter/Schmidt-Wiegand, Ruth* (Hg.), Handwörterbuch zur deutschen Rechtsgeschichte, Bd. 5, Berlin: Erich Schmidt Verlag, 1998 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Erler u. a., HRG V).

- Farr, Carsten*, Vollstreckungsschutz, Stundung und Erlass – sowie weitere Wege zur Wahrung steuerlicher Rechte, 3. Aufl., Berlin: Erich Schmidt Verlag, 2020 (zitiert: *Farr*, Erlass).
- Farrell, Stephen*, State and Church in the Republic of Ireland, in: Robbers, Gerhard (Hg.), State and Church in the European Union, 3. Aufl., Baden-Baden: Nomos, 2019, S. 147–169 (zitiert: *Farrell*, in: Robbers, State and Church in the European Union).
- Fechner, Frank*, Zur Verleihung des Körperschaftsstatus an Religionsgemeinschaften, Juristische Ausbildung 1999, S. 515–522 (zitiert: *Fechner*, Jura 1999).
- Feige, Andreas*, Kirchengaustritte: Eine soziologische Untersuchung von Ursachen und Bedingungen am Beispiel der Evangelischen Kirche von Berlin-Brandenburg, 2. Aufl., Gelnhausen/Berlin: Burckhardthaus-Verlag, 1977 (zitiert: *Feige*, Kirchengaustritte).
- Feine, Hans Erich*, Kirchliche Rechtsgeschichte, Köln: Böhlau Verlag, 1972 (zitiert: *Feine*, Kirchliche Rechtsgeschichte).
- Fischer, Erwin*, Das Verhältnis von Staat und Kirche in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, in: Bachof, Otto/Heigl, Ludwig/Redeker, Konrad (Hg.), Verwaltungsrecht zwischen Freiheit, Teilhabe und Bindung: Festgabe aus Anlaß des 25jährigen Bestehens des Bundesverwaltungsgerichts, München: Verlag C. H. Beck, 1978, S. 183–201 (zitiert: *Fischer*, in: Bachof/Heigl/Redeker, Verwaltungsrecht zwischen Freiheit, Teilhabe und Bindung).
- Fischer, Georg*, Finanzierung der kirchlichen Sendung: Das kanonische Recht und die Kirchenfinanzierungssysteme in der Bundesrepublik Deutschland und den USA, Paderborn: Ferdinand Schöningh, 2005 (zitiert: *Fischer*, Finanzierung der kirchlichen Sendung).
- Frank, Isnard W.*, Kirchensteuer und Kirchengemeindeverständnis. Zur Entstehungsgeschichte der Kirchensteuer, in: Ockenfels, Wolfgang/Kettern, Bernd (Hg.), Streitfall Kirchensteuer, Paderborn: Bonifatius, 1993, S. 185–213 (zitiert: *Frank*, in: Ockenfels/Kettern, Streitfall Kirchensteuer).
- Frerk, Carsten*, Violettbuch Kirchenfinanzen: Wie der Staat die Kirchen finanziert, Aschaffenburg: Alibri Verlag, 2010 (zitiert: *Frerk*, Violettbuch Kirchenfinanzen).
- Friederich, Ueli*, Einführung in das schweizerische Staatskirchenrecht, in: Loretan, Adrian (Hg.), Kirche – Staat im Umbruch: neuere Entwicklungen im Verhältnis von Kirchen und anderen Religionsgemeinschaften, Zürich: NZN Buchverlag, 1995, S. 19–33 (zitiert: *Friederich*, in: Loretan, Kirche – Staat im Umbruch: neuere Entwicklungen im Verhältnis von Kirchen und anderen Religionsgemeinschaften).
- Friedner, Lars*, Church and State in Sweden, in: Robbers, Gerhard (Hg.), State and Church in the European Union, 3. Aufl., Baden-Baden: Nomos, 2019, S. 641–655 (zitiert: *Friedner*, in: Robbers, State and Church in the European Union).

- Fuchs, Johannes Georg*, Die Kirchensteuerpflicht juristischer Personen als Unterstützung der Volkskirchen, in: Carlen, Louis (Hg.), Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, Freiburg, Schweiz: Universitätsverlag Freiburg, Schweiz, 1988, S. 25–41 (zitiert: *Fuchs*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz).
- Funke, Thomas Gerrith*, Die Religionsfreiheit im Verfassungsrecht der USA, Berlin: Duncker & Humblot, 2006 (zitiert: *Funke*, Die Religionsfreiheit im Verfassungsrecht der USA).
- Gatz, Erwin*, Sonderentwicklungen im Geltungsbereich des französischen Rechtes, in: Gatz, Erwin (Hg.), Geschichte des kirchlichen Lebens in den deutschsprachigen Ländern seit dem Ende des 18. Jahrhunderts. Die Katholische Kirche: Die Kirchenfinanzen, Bd. VI, Freiburg, Basel, Wien: Verlag Herder, 2000, S. 196–200 (zitiert: *Gatz*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI).
- Gehm, Matthias*, Das Kirchensteuersystem in der Bundesrepublik Deutschland, Steuer und Wirtschaft 1999, S. 243–254 (zitiert: *Gehm*, StuW 1999).
- Germann, Michael*, Was heißt es juristisch „zur Kirche zu gehören“? Zusagen – Pflichten – Erwartungen; Kirchenmitgliedschaft als Gegenstand rechtlicher Betrachtung, Texte aus der VELKD 2005, S. 23–40 (zitiert: *Germann*, Texte aus der VELKD 2005).
- Germann, Michael*, Evangelisches Kirchenrecht: eine Bestimmung des Verhältnisses von Religion und Recht für kirchliches Handeln, in: Kranemann, Benedict/Mandry, Christof/Müller, Hans-Friedrich (Hg.), Religion und Recht, Münster: Aschendorff Verlag, 2014, S. 35–57 (zitiert: *Germann*, in: Kranemann/Mandry/Müller, Religion und Recht).
- Giacometti, Zaccaria*, Quellen zur Geschichte der Trennung von Staat und Kirche, 2. Aufl., Aalen: Scienta Verlag, 1974 (zitiert: *Giacometti*, Quellen zur Geschichte der Trennung von Staat und Kirche).
- Giese, Friedrich*, Deutsches Kirchensteuerrecht, Stuttgart: Verlag von Ferdinand Enke, 1910 (zitiert: *Giese*, Deutsches Kirchensteuerrecht).
- Giese, Friedrich*, Staat und Kirche im neuen Deutschland. Systematische Uebersicht über die quellengeschichtliche Entwicklung des Verhältnisses zwischen Staat und Kirche in Reich und Ländern seit dem Umsturz im November 1918, Jahrbuch des öffentlichen Rechts 1925, S. 249–357 (zitiert: *Giese*, JöR 1925).
- Giloy, Jörg*, Neukonzeption einer Kirchensteuer vom Einkommen, Deutsche Steuer-Zeitung 1999, S. 472–479 (zitiert: *Giloy*, DstZ 1999).
- Giloy, Jörg/König, Walter*, Kirchensteuerrecht und Kirchensteuerpraxis in den Bundesländern, 2. Aufl., Wiesbaden: Forkel-Verlag, 1988 (zitiert: *Giloy/König*, Kirchensteuerrecht und Kirchensteuerpraxis in den Bundesländern).

- Giménez, José/de Carvajal, Martínez*, Das spanische Modell, in: Steuer-Wahl: Finanzierung von Kirchen und Sozialstaat in Italien und Spanien, Evangelische Akademie Bad Boll, 1995, S. 33–41 (zitiert: *Giménez/de Carvajal*, in: Steuer-Wahl).
- Graulich, Markus*, Das otto per mille – der Italienische Weg der Kirchenfinanzierung als Chance auch für Deutschland?, in: Abmeier, Karlies (Hg.), Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, Paderborn: Ferdinand Schöningh, 2016, S. 165–179 (zitiert: *Graulich*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit).
- Griebel, Björn*, Die Religionsgesellschaft zwischen Staatsrecht und Europarecht, Bd. 6, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2013 (zitiert: *Griebel*, Die Religionsgesellschaft zwischen Staatsrecht und Europarecht).
- Große, Thomas*, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, in: Ax, Ralf/ Große, Thomas/Melchior, Jürgen/Lotz, Anja/Ziegler, Christian (Hg.), Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 21. aktualisierte Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2017 (zitiert: *Große*, in: Ax u. a., AO/ FGO).
- Gutmann, David/Peters, Fabian*, #Projektion2060 – Die Freiburger Studie zu Kirchenmitgliedschaft und Kirchensteuer. Analysen – Chancen – Visionen, Neukirchen-Vluyn: Neukirchener Verlagsgesellschaft, 2021 (zitiert: *Gutmann/Peters*, #Projektion2060).
- Haering, Stephan*, Kooperation zwischen Staat und Religionsgemeinschaften: Anmerkungen zur öffentlichen Finanzierung, in: Gerosa, Libero/Müller, Ludger (Hg.), Politik ohne Gott? Laizität des Staates, Religionszugehörigkeit und Rechtsordnung, Paderborn: Ferdinand Schöningh, 2014, S. 219–233 (zitiert: *Haering*, in: Gerosa/Müller, Politik ohne Gott?).
- Haering, Stephan*, Entstehung und Entwicklung der Kirchensteuer und des Kirchenbeitrags, in: Müller, Ludger/Rees, Wilhelm/Krutzler, Martin (Hg.), Vermögen der Kirche – Vermögende Kirche? Beiträge zur Kirchenfinanzierung und kirchlichen Vermögensverwaltung, Paderborn: Ferdinand Schöningh, 2015, S. 71–89 (zitiert: *Haering*, in: Müller/Rees/Krutzler, Vermögen der Kirche – Vermögende Kirche?).
- Haering, Stephan*, Modelle der Kirchenfinanzierung im Überblick, in: Uhle, Arnd (Hg.), Kirchenfinanzen in der Diskussion, Berlin: Duncker & Humblot, 2015, S. 11–42 (zitiert: *Haering*, in: Uhle, Kirchenfinanzen in der Diskussion).
- Haering, Stephan*, Konkordate und andere Staatskirchenverträge, in: Haering, Stephan/Rees, Wilhelm/Schmitz, Heribert (Hg.), Handbuch des katholischen Kirchenrechts, 3. Aufl., Regensburg: Verlag Friedrich Pustet, 2015, S. 1803–1815 (zitiert: *Haering*, in: Haering/Rees/Schmitz, HdbKathKR, § 118).
- Haller, Heinz*, Die Steuern, 3. Aufl., Tübingen: Mohr Siebeck, 1981 (zitiert: *Haller*, Die Steuern).

- Hammer, Felix*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, Tübingen: Mohr Siebeck, 2002 (zitiert: *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer).
- Hammer, Felix*, Kirchenmitgliedschaft und Kirchensteuerpflicht, in: Seer, Roman/Kämper, Burkhard (Hg.), Bochumer Kirchensteuertag: Grundlagen, Gestaltung und Zukunft der Kirchensteuer, Frankfurt am Main: Peter Lang, 2004, S. 77–100 (zitiert: *Hammer*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag).
- Hammer, Felix*, Aspekte der Sachgerechtigkeit der Kirchensteuer, Deutsche Öffentliche Verwaltung 2008, S. 975–982 (zitiert: *Hammer*, DÖV 2008).
- Hammer, Felix*, Zur Kirchlichkeit der Kirchensteuer, Steuer und Wirtschaft 2009, S. 120–127 (zitiert: *Hammer*, StuW 2009).
- Hammer, Felix*, Kirchenfinanzierung in ausländischen Staaten, in: Birk, Dieter/Ehlers, Dirk (Hg.), Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2012, S. 65–85 (zitiert: *Hammer*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer).
- Hartmann, Gerhard*, Die Kirchensteuer in Deutschland – Vorbild oder Auslaufmodell?, in: Höfer, Rudolf K. (Hg.), Kirchenfinanzierung in Europa, Modelle und Trends, Innsbruck: Verlagsanstalt Tyrolia, 2014, S. 31–69 (zitiert: *Hartmann*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa).
- Haß, Matthias*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft nach evangelischem und katholischem Kirchenrecht: Eine Untersuchung der staatskirchenrechtlichen, kirchenrechtlichen und rechtstheologischen Bezüge der Kirchenmitgliedschaft, Berlin: Duncker & Humblot, 1997 (zitiert: *Haß*, Der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft).
- Hatzinger, Katrin*, Die Bedeutung des Art. 17 AEUV in der Praxis, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht 2016, S. 356–375 (zitiert: *Hatzinger*, ZevKR 2016).
- Heckel, Christian*, Die Verfassung der evangelischen Landeskirchen, in: Anke, Hans Ulrich/de Wall, Heinrich/Heinig, Hans Michael (Hg.), Handbuch des evangelischen Kirchenrechts, Tübingen: Mohr Siebeck, 2016, S. 437–515 (zitiert: *Heckel*, in: Anke/de Wall/Heinig, HevKR, § 11).
- Heckel, Martin*, Gleichheit oder Privilegien?, Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1993 (zitiert: *Heckel*, Gleichheit).
- Heckel, Martin*, Das Problem der „Säkularisation“ in der Reformation, in: Schlaich, Klaus (Hg.), Gesammelte Schriften: Staat, Kirche, Recht, Geschichte, Bd. III, Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1997 (zitiert: *Heckel*, in: Schlaich, Gesammelte Schriften III).
- Heckel, Martin*, Religionsfreiheit. Eine säkulare Verfassungsgarantie, in: Schlaich, Klaus (Hg.), Gesammelte Schriften: Staat, Kirche, Recht, Geschichte, Bd. IV, Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1997 (zitiert: *Heckel*, in: Schlaich, Gesammelte Schriften IV).

- Heinig, Hans Michael*, Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, Berlin: Duncker & Humblot, 2003 (zitiert: *Heinig*, Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften).
- Heinig, Hans Michael*, Grundlegende Rechtsfragen des gegenwärtigen Kirchensteuereinzugs, in: Birk, Dieter/Ehlers, Dirk (Hg.), Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2012, S. 113–126 (zitiert: *Heinig*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer).
- Heinig, Hans Michael/Munsonius, Hendrik (Hg.)*, 100 Begriffe aus dem Staatskirchenrecht, Tübingen: Mohr Siebeck, 2012, S. 256–259 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Heinig/Munsonius, 100 Begriffe).
- Henrici, Peter*, Eine Problemanzeige: Das schweizerische Staatsverständnis in seiner Auswirkung auf das Verhältnis Staat – Kirche, in: Gerosa, Libero/Müller, Ludger (Hg.), Katholische Kirche und Staat in der Schweiz, Wien: LIT Verlag, 2010, S. 17–29 (zitiert: *Henrici*, in: Gerosa/Müller, Katholische Kirche und Staat in der Schweiz).
- Hense, Ansgar*, Akzeptanz von Staatsleistungen im Wandel – Die Diskussion um die Notwendigkeit und Möglichkeit einer Ablösung, in: Abmeier, Karlies (Hg.), Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, Paderborn: Ferdinand Schöningh, 2016, S. 257–275 (zitiert: *Hense*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit).
- Hensel, Albert*, Steuerrecht, Herne/Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 1986 (zitiert: *Hensel*, Steuerrecht).
- Hermelink, Jan*, Praktische Theologie der Kirchenmitgliedschaft: Interdisziplinäre Untersuchung zur Gestaltung kirchlicher Beteiligung, Göttingen: Vandenhoeck & Ruprecht, 2000 (zitiert: *Hermelink*, Praktische Theologie der Kirchenmitgliedschaft).
- Hermelink, Jan/Weyel, Birgit*, Vernetzte Vielfalt: Eine Einführung in den theoretischen Ansatz, die methodischen Grundentscheidungen und zentrale Ergebnisse der VKMU, in: Bedford-Strohm, Heinrich/Jung, Volker (Hg.), Vernetzte Vielfalt. Kirche angesichts von Individualisierung und Säkularisierung. Die fünfte EKD-Erhebung über Kirchenmitgliedschaft., Gütersloh: Gütersloher Verlagshaus, 2015, S. 16–32 (zitiert: *Hermelink/Weyel*, in: Bedford-Strohm/Jung, Vernetzte Vielfalt).
- Hermsdörfer, Willibald*, Geschichte und Gegenwartsgestalt des Verhältnisses von Staat und Kirche in Belgien, Essen: Ludgerus Verlag, 1998 (zitiert: *Hermsdörfer*, Staat und Kirche in Belgien).
- Herrmann, Horst*, Kirchensteuer als Mandat? Eine Anfrage an Staat und Kirche, Stimmen der Zeit 1972, S. 58–60 (zitiert: *Herrmann*, Stimmen der Zeit 1972).

- Herzog, Roman/Herdegen, Matthias/Klein, Hans H./Scholz, Rupert (Hg.)*, Maunz/Dürig, Grundgesetz-Kommentar, Bd. 1, Art. 1–5 GG, 94. EL., München: Verlag C. H. Beck, 2021 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG).
- Herzog, Roman/Herdegen, Matthias/Scholz, Rupert/Klein, Hans H. (Hg.)*, Maunz/Dürig, Grundgesetz-Kommentar, Bd. 3, Art. 17–28 GG, 94. EL., München: Verlag C. H. Beck, 2021 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG).
- Herzog, Roman/Herdegen, Matthias/Klein, Hans H./Scholz, Rupert (Hg.)*, Maunz/Dürig, Grundgesetz-Kommentar, Bd. 4, Art. 29–67 GG, 94. EL., München: Verlag C. H. Beck, 2021 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG).
- Herzog, Roman/Herdegen, Matthias/Klein, Hans H./Scholz, Rupert (Hg.)*, Maunz/Dürig, Grundgesetz-Kommentar, Bd. 7, Art. 107–146 GG, 94. EL., München: Verlag C. H. Beck, 2021 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Herzog u. a., Maunz/Dürig, GG).
- Hesse, Konrad*, Grundrechtsbindung der Kirchen?, in: Schneider, Hans/Götz, Volkmar (Hg.), Im Dienst an Recht und Staat: Festschrift für Werner Weber, Berlin: Duncker & Humblot, 1974, S. 447–463 (zitiert: *Hesse*, in: Schneider/Götz, FS Weber).
- Hessler, Heinz Dieter/Strauß, Wolfgang*, Kirchliche Finanzwirtschaft, Berlin: Duncker & Humblot, 1990 (zitiert: *Hessler/Strauß*, Kirchliche Finanzwirtschaft).
- Heuermann, Bernd/Brandis, Peter (Hg.)*, Blümich, EStG – KStG – GewStG, Bd. 2, §§ 9 – 25 EStG, 157 EL., München: Verlag Franz Vahlen, 2021 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Heuermann/Brandis, Blümich, EStG).
- Heun, Werner*, Staatshaushalt und Staatsleistung: Das Haushaltsrecht im parlamentarischen Regierungssystem des Grundgesetzes, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1989 (zitiert: *Heun*, Staatshaushalt und Staatsleistung).
- Heun, Werner*, Die Trennung von Kirche und Staat in den Vereinigten Staaten von Amerika, in: Kästner, Karl-Hermann/Nörr, Knut Wolfgang/Schlaich, Klaus (Hg.), Festschrift für Martin Heckel zum siebzigsten Geburtsag, Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck) Verlag, 1999, S. 341–359 (zitiert: *Heun*, in: Kästner/Nörr/Schlaich, FS M. Heckel).
- Heun, Werner*, Das Gesetz in Staat und Kirche, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht 2004, S. 443–464 (zitiert: *Heun*, ZevKR 2004).
- Heun, Werner/Honecker, Martin/Morlok, Martin/Wieland, Joachim (Hg.)*, Evangelisches Staatslexikon, Neuausgabe. Aufl., Stuttgart: Verlag W. Kohlhammer, 2006 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Heun u. a., Evangelisches Staatslexikon).

- Hild, Helmut (Hg.)*, Wie stabil ist die Kirche? Bestand und Erneuerung. Ergebnisse einer Meinungsbefragung, Gelnhausen/Berlin: Burckhardtthaus-Verlag, 1974 (zitiert: *Hild, Helmut*, Wie stabil ist die Kirche?).
- Hillgruber, Christian*, Der deutsche Kulturstaat und der muslimische Kulturimport. Die Antwort des Grundgesetzes auf eine religiöse Herausforderung, Juristenzeitung 1999, S. 538–547 (zitiert: *Hillgruber*, JZ 1999).
- Höfer, Rudolf K.*, Hat Österreichs Kirchenbeitragsgesetz aus der NS-Zeit Zukunft oder ist Steuerwidmung für Kirchen und Staat die Alternative?, in: Höfer, Rudolf K. (Hg.), Kirchenfinanzierung in Europa, Modelle und Trends, Innsbruck: Verlagsanstalt Tyrolia, 2014, S. 87–121 (zitiert: *Höfer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa).
- Hollerbach, Alexander*, Das Staatskirchenrecht in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, Archiv des öffentlichen Rechts 1967, S. 99–127 (zitiert: *Hollerbach*, AöR 1967).
- Hollerbach, Alexander*, Die Kirchen unter dem Grundgesetz, Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer 1968, S. 57–106 (zitiert: *Hollerbach*, VVDStRL 26, 1968).
- Hollerbach, Alexander*, Europa und das Staatskirchenrecht, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht 1990, S. 250–283 (zitiert: *Hollerbach*, ZevKR 1990).
- Holterhus, Till Patrik/Aghazadeh, Nazil*, Die Grundzüge des Religionsverfassungsrechts, Juristische Schulung 2016, S. 19–23 (zitiert: *Holterhus/Aghazadeh*, JuS 2016).
- Hömig, Klaus Dieter*, Der Reichsdeputationshauptschluß vom 25. Februar 1803 und seine Bedeutung für Staat und Kirche unter besonderer Berücksichtigung württembergischer Verhältnisse, Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck) Verlag, 1969 (zitiert: *Hömig*, Reichsdeputationshauptschluß).
- Huber, Ernst-Rudolf*, Die Garantie der kirchlichen Vermögensrechte in der Weimarer Verfassung. Zwei Abhandlungen zum Problem der Auseinandersetzung von Staat und Kirche, Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1927 (zitiert: *Huber*, Die Garantie der kirchlichen Vermögensrechte in der Weimarer Verfassung).
- Huber, Ernst-Rudolf*, Dokumente zur deutschen Verfassungsgeschichte, Bd. 4, 3. Aufl., Stuttgart Berlin Köln: Verlag W. Kohlhammer, 1992 (zitiert: *Huber*, Dokumente zur deutschen Verfassungsgeschichte IV).
- Huber, Ernst-Rudolf/Huber, Wolfgang*, Staat und Kirche im 19. und 20. Jahrhundert: Dokumente zur Geschichte des deutschen Staatskirchenrechts, Bd. 2, 2. Aufl., Berlin: Duncker & Humblot, 1990 (zitiert: *Huber/Huber*, Staat und Kirche im 19. und 20. Jahrhundert II).

- Huber, Ernst-Rudolf/Huber, Wolfgang*, Staat und Kirche im 19. und 20. Jahrhundert: Dokumente zur Geschichte des deutschen Staatskirchenrechts, Bd. 4, Berlin: Duncker & Humblot, 1988 (zitiert: *Huber/Huber*, Staat und Kirche im 19. und 20. Jahrhundert IV).
- Huber, Peter M./Voßkuhle, Andreas (Hg.)*, v. Mangoldt/Klein/Starck, Grundgesetz-Kommentar, Bd. 1, Art. 1–19 GG, 7. Aufl., München: C. H. Beck, 2018 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG).
- Huber, Peter M./Voßkuhle, Andreas (Hg.)*, v. Mangoldt/Klein/Starck, Grundgesetz-Kommentar, Bd. 3, Art. 83–146 GG, 7. Aufl., München: C. H. Beck, 2018 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Huber/Voßkuhle, v. Mangoldt/Klein/Starck, GG).
- Huber, Wolfgang*, Die Kirchensteuer als wirtschaftliches Grundrecht, in: Lienemann, Wolfgang (Hg.), Die Finanzen der Kirche: Studien zu Struktur, Geschichte und Legitimation kirchlicher Ökonomie, München: Chr. Kaiser Verlag, 1989 (zitiert: *Huber*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche).
- Huber, Wolfgang*, Kirche in der Zeitenwende: Gesellschaftlicher Wandel und Erneuerung der Kirche, Gütersloh: Verlag Bertelsmann Stiftung, 1998 (zitiert: *Huber*, Kirche in der Zeitenwende).
- Hummel, Lars*, Verfassungsrechtsfragen der Verwendung staatlicher Einnahmen, Berlin: Duncker & Humblot, 2008 (zitiert: *Hummel*, Verfassungsrechtsfragen der Verwendung).
- Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Hg.)*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 263. Lieferung, Köln: Otto Schmidt, 2021 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO).
- Hünermann, Till*, Kirchensteuer und Kapitalertragsteuer, Essen: Ludgerus Verlag, 2016 (zitiert: *Hünermann*, Kirchensteuer und Kapitalertragsteuer).
- Ibán, Iván C.*, Zusammenarbeit von Staat und Kirche: Finanzielle Unterstützung von Religionsgemeinschaften?, in: Gerosa, Libero/Müller, Ludger (Hg.), Politik ohne Gott? Laizität des Staates, Religionszugehörigkeit und Rechtsordnung, Paderborn: Ferdinand Schöningh, 2014, S. 233–245 (zitiert: *Ibán*, in: Gerosa/Müller, Politik ohne Gott?).
- Ibán, Iván C.*, State and Church in Spain, in: Robbers, Gerhard (Hg.), State and Church in the European Union, 3. Aufl., Baden-Baden: Nomos, 2019, S. 195–212 (zitiert: *Ibán*, in: Robbers, State and Church in the European Union).
- Immel, Georg*, Entwicklung der evangelischen Kirchensteuer, in: Birk, Dieter/Ehlers, Dirk (Hg.), Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2012, S. 55–59 (zitiert: *Immel*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer).

- Isensee, Josef*, Steuerstaat als Staatsform, in: Stödter, Rolf/Thieme, Werner (Hg.), Beiträge zum deutschen und europäischen Verfassungs-, Verwaltungs- und Wirtschaftsrecht: Festschrift für Hans Peter Ipsen zum siebenzigsten Geburtstag, Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck) Verlag, 1977, S. 409–436 (zitiert: *Isensee*, in: Stödter/Thieme, FS Ipsen).
- Isensee, Josef*, Das Billigkeitskorrektiv des Steuergesetzes. Rechtfertigung und Reichweite des Steuererlasses im Rechtssystem des Grundgesetzes, in: Ballerstedt, Kurt/Mann, F. A./Jakobs, Horst Heinrich/Knobbe-Keuk, Brigitte/Picker, Eduard/Wilhelm, Jan (Hg.), Festschrift für Werner Flume zum 70. Geburtstag, Bd. II, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1978, S. 129–147 (zitiert: *Isensee*, in: Ballerstedt u. a., FS Werner Flume II).
- Isensee, Josef*, Staatsleistungen an die Kirchen und Religionsgemeinschaften, in: Listl, Joseph/Pirson, Dietrich (Hg.), Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 1, 2. Aufl., Berlin: Duncker & Humblot, 1994, S. 1009–1063 (zitiert: *Isensee*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I).
- Israël, Carl*, Geschichte des Reichskirchenrechts dargestellt auf Grund der stenographischen Berichte über die Verhandlungen der verfassungsgebenden Nationalversammlung in Weimar, Berlin: Verlag von Franz Vahlen, 1922 (zitiert: *Israël*, Geschichte des Reichskirchenrechts).
- Jachmann, Monika*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung: Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit, Aachen: Shaker Verlag, 1996 (zitiert: *Jachmann*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung).
- Jachmann, Monika*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern. Ansätze zu einer an der Gemeinwohlverantwortung des Einzelnen ausgerichteten Lastenverteilungsgerechtigkeit, Stuttgart: Richard Boorberg Verlag, 2003 (zitiert: *Jachmann*, Steuern).
- Jacobi, Erwin*, Staat und Kirche nach der Verfassung der Deutschen Demokratischen Republik, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht 1951, S. 113–135 (zitiert: *Jacobi*, ZevKR 1951).
- Jacobi, Erwin*, Die Zwangsbeitreibung der Kirchensteuern in der Deutschen Demokratischen Republik, in: Grundmann, Siegfried (Hg.), Festschrift für Johannes Heckel zum 70. Geburtstag, Graz: Böhlau Verlag, 1959, S. 56–85 (zitiert: *Jacobi*, in: Grundmann, FS J. Heckel).
- Janssen, Achim*, Aspekte des Status von Religionsgemeinschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts, 2. Aufl., Berlin: Duncker & Humblot, 2017 (zitiert: *Janssen*, Aspekte des Status von Religionsgemeinschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts).

- Janz, Oliver*, Von der Pfründe zum Pfarrgehalt: Zur Entwicklung der Pfarrerbesoldung im späten 19. und 20. Jahrhundert, in: Lienemann, Wolfgang (Hg.), *Die Finanzen der Kirche: Studien zu Struktur, Geschichte und Legitimation kirchlicher Ökonomie*, München: Chr. Kaiser Verlag, 1989 (zitiert: *Janz*, in: Lienemann, *Die Finanzen der Kirche*).
- Jarass, Hans D./Pieroth, Bodo (Hg.)*, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 16. Aufl., München: C. H. Beck, 2020 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Jarass/Pieroth, GG).
- Jochum, Heike*, Grundfragen des Steuerrechts; Eine verfassungsrechtliche und methodische Einführung für Lehre und Praxis, Tübingen: Mohr Siebeck, 2012 (zitiert: *Jochum*, Grundfragen des Steuerrechts).
- Jungbluth, Rüdiger*, Kirchen(wieder)eintritt. Eine qualitative Studie der EKD, 2009 (zitiert: *Jungbluth*, Kirchen(wieder)eintritt. Eine qualitative Studie der EKD).
- Jurina, Josef*, Der Rechtsstatus der Kirchen und Religionsgemeinschaften im Bereich ihrer eigenen Angelegenheiten, Berlin: Duncker & Humblot, 1972 (zitiert: *Jurina*, Rechtsstatus der Kirchen).
- Jurina, Josef*, Die Kirchensteuer als gemeinsame Angelegenheit von Staat und Kirche, in: Seer, Roman/Kämper, Burkhard (Hg.), *Bochumer Kirchensteuertag: Grundlagen, Gestaltung und Zukunft der Kirchensteuer*, Frankfurt: Peter Lang, 2004 (zitiert: *Jurina*, in: Seer/Kämper, *Bochumer Kirchensteuertag*).
- Kämmerer, Jörn Axell/Kotzur, Markus (Hg.)*, v. Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, Bd. 1, Präambel – Art. 69 GG, 7. Aufl., München: Verlag C. H. Beck, 2021 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Kämmerer/Kotzur, v. Münch/Kunig, GG).
- Kämmerer, Jörn Axell/Kotzur, Markus (Hg.)*, v. Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, Bd. 2, Art. 70–146 GG, 7. Aufl., München: Verlag C. H. Beck, 2021 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Kämmerer/Kotzur, v. Münch/Kunig, GG).
- Kästner, Karl-Hermann*, Die Geltung von Grundrechten in kirchlichen Angelegenheiten, *Juristische Schulung* 1977, S. 715–721 (zitiert: *Kästner*, JuS 1977).
- Kahl, Wolfgang/Waldhoff, Christian/Walter, Christian (Hg.)*, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Bd. 2, Art. 2–3 GG, 212. EL, Heidelberg, Hamburg: C. F. Müller Verlag, 2021 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG) .
- Kahl, Wolfgang/Waldhoff, Christian/Walter, Christian (Hg.)*, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Bd. 24, Art. 136–143d GG, 212. EL, Heidelberg, Hamburg: C. F. Müller Verlag, 2021 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK, GG) .
- Kapischke, Markus*, Das besondere Kirchgeld, Landes- und Kommunalverwaltung 2003, S. 411–414 (zitiert: *Kapischke*, LKV 2003).

- Karlen, Peter*, Das Grundrecht der Religionsfreiheit in der Schweiz, Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag, 1988 (zitiert: *Karlen*, Religionsfreiheit).
- Kastrup, Martin/Ritter, Martin*, Strategische Konsequenzen der kirchlichen Mitgliederentwicklung aus Sicht der Kirchenfinanzen am Beispiel der Evangelischen Landeskirche in Württemberg, in: Gutmann, David/Peters, Fabian/Kendel, André/Faix, Tobias/Riegel, Ulrich (Hg.), Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, Neukirchen-Vluyn: Neukirchener Verlagsgesellschaft, 2019, S. 207–222 (zitiert: *Kastrup/Ritter*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung).
- Kewenig, Wilhelm*, Das Grundgesetz und die staatliche Förderung der Religionsgemeinschaften, in: Krautscheidt, Joseph/Marré, Heiner (Hg.), Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche, Bd. 6, Münster: Aschendorff Verlag, 1972, S. 9–36 (zitiert: *Kewenig*, in: Krautscheidt/Marré, Ess. Gespr. 6 (1972)).
- Kiderlen, Hans-Joachim*, Die unterschiedlichen Systeme der Kirchenfinanzierung in Europa, in: Fahr, Friedrich (Hg.), Kirchensteuer, Notwendigkeit und Problematik, Regensburg: Verlag Friedrich Pustet, 1996, S. 36–53 (zitiert: *Kiderlen*, in: Fahr, Kirchensteuer, Notwendigkeit und Problematik).
- Kirchhof, Paul/Seer, Roman* (Hg.), Einkommensteuergesetz, 20. Aufl., Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2021 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Kirchhof/Seer, EStG).
- Kirchhof, Ferdinand*, Grundlagen und Legitimation der deutschen Kirchenfinanzierung, in: Kämper, Burkhard/Thönnies, Hans-Werner (Hg.), Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche, Bd. 47, Münster: Aschendorff Verlag, 2013, S. 7–57 (zitiert: *Kirchhof*, in: Kämper/Thönnies, Ess. Gespr. 47 (2013)).
- Kirchhof, Paul*, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, Frankfurt am Main: Athenäum Verlag, 1973 (zitiert: *Kirchhof*, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz).
- Kirchhof, Paul*, Die Einkommensteuer als Maßstab für die Kirchensteuer, Deutsche Steuer-Zeitung 1986, S. 25–34 (zitiert: *Kirchhof*, DstZ 1986).
- Kirchhof, Paul*, Die Kirchen und Religionsgemeinschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts, in: Listl, Joseph/Pirson, Dietrich (Hg.), Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 1, 2. Aufl., Berlin: Duncker & Humblot, 1994, S. 651–687 (zitiert: *Kirchhof*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I).
- Kirchhof, Paul*, Die Kirchensteuer im System des deutschen Staatsrechts, in: Fahr, Friedrich (Hg.), Kirchensteuer, Notwendigkeit und Problematik, Regensburg: Verlag Friedrich Pustet, 1996, S. 53–83 (zitiert: *Kirchhof*, in: Fahr, Kirchensteuer, Notwendigkeit und Problematik).

- Kirchhof, Paul*, Das EStG – ein Vorschlag zur Reform des Ertragsteuerrechts, Beihefter zur Deutschen Steuerrecht 2003, S. 1–16 (zitiert: *Kirchhof*, Beihefter zu DStR 37, 2003).
- Kirchhof, Paul*, Die Steuern, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 5, 3. Aufl., Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2007 (zitiert: *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, HdbStR V, § 118).
- Kirchhof, Paul*, Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts – Steuerrecht und Verfassungsrecht, Steuer und Wirtschaft 2011, S. 365–371 (zitiert: *Kirchhof*, StuW 2011).
- Klecatsky, Hans R.*, Lage und Problematik des österreichischen Kirchenbeitragssystems, in: Krautscheidt, Joseph/Marré, Heiner (Hg.), Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche, Bd. 6, Münster: Aschendorff Verlag, 1972, S. 54–70 (zitiert: *Klecatsky*, in: Krautscheidt/Marré, Ess. Gespr. 6 (1972)).
- Kleemann, Jürg*, Die Kirchenfinanzierung im Kontext der italienischen Geschichte. Das besondere Verhältnis von Staat und Kirche, in: Martin, Karl (Hg.), Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell, Oberursel: Publik-Forum, 2002, S. 11–45 (zitiert: *Kleemann*, in: Martin, Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell).
- Klein, Franz*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Steuerreform, in: Leibholz, Gerhard/Faller, Hans Joachim/Mikat, Paul/Reis, Hans (Hg.), Menschenwürde und freiheitliche Rechtsordnung: Festschrift für Willi Geiger zum 65. Geburtstag, Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck) Verlag, 1974, S. 697–723 (zitiert: *Klein*, in: Leibholz u. a., FS W. Geiger zum 65. Geburtstag).
- Kleindienst, Eugen*, Das eigene Finanzaufkommen kirchlicher Rechtsträger nach der Säkularisation, in: Gatz, Erwin (Hg.), Geschichte des kirchlichen Lebens in den deutschsprachigen Ländern seit dem Ende des 18. Jahrhunderts. Die Katholische Kirche: Die Kirchenfinanzen, Bd. VI, Freiburg, Basel, Wien: Verlag Herder, 2000, S. 85–107 (zitiert: *Kleindienst*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI).
- Kosch, Daniel*, Akzeptanz und Nähe zu den Gläubigen durch den Einzug der Steuern in den Kirchengemeinden der Schweiz, in: Abmeier, Karlies (Hg.), Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, Paderborn: Ferdinand Schöningh, 2016, S. 179–193 (zitiert: *Kosch*, in: Abmeier, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit).
- Kotiranta, Matti*, State and Church in Finland, in: Robbers, Gerhard (Hg.), State and Church in the European Union, 3. Aufl., Baden-Baden: Nomos, 2019, S. 613–639 (zitiert: *Kotiranta*, in: Robbers, State and Church in the European Union).

- Kraus, Dieter*, Schweizerisches Staatskirchenrecht: Hauptlinien des Verhältnisses von Staat und Kirche auf kantonaler Ebene, Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1993 (zitiert: *Kraus*, Schweizerisches Staatskirchenrecht).
- Kraus, Dieter*, Das Verhältnis von Staat und Kirche bzw. Religionsgemeinschaften in der Schweiz, in: Kreß, Hartmut (Hg.), Religionsfreiheit als Leitbild: Staatskirchenrecht in Deutschland und Europa im Prozess der Reform, Münster: LIT Verlag, 2004, S. 257–275 (zitiert: *Kraus*, in: Kreß, Religionsfreiheit als Leitbild: Staatskirchenrecht in Deutschland und Europa).
- Krech, Volkhard*, Religionssoziologie, Bielefeld: Transcript Verlag, 1999 (zitiert: *Krech*, Religionssoziologie).
- Kretzschman, Gerald*, Gemeinschaft der Persönlichkeiten. Kirchenbindung und die Zukunft der Kirche, 1. Aufl., Leipzig: Evangelische Verlagsanstalt, 2020 (zitiert: *Kretzschman*, Gemeinschaft der Persönlichkeiten).
- Kruse, Heinrich Wilhelm*, Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Steuer und Wirtschaft 1990, S. 322–330 (zitiert: *Kruse*, StuW 1990).
- Kühne, Jörg-Detlef*, Positive Bekenntnisfreiheit versus Kirchensteuererhebung im Spiegel bundesverfassungsrechtlicher Wertungsimpulse, in: Steinberg, Georg (Hg.), Recht und Macht: Zur Theorie und Praxis von Strafe; Festschrift für Hinrich Rüping, München: Herbert Utz Verlag, 2008, S. 173–195 (zitiert: *Kühne*, in: Steinberg, FS Rüping).
- Kuntze, Johannes*, Bürgerliche Mitgliedschaften in Religionsgemeinschaften, Göttingen: Universitätsverlag Göttingen, 2013 (zitiert: *Kuntze*, Bürgerliche Mitgliedschaften in Religionsgemeinschaften).
- Kuphal, Armin*, Abschied von der Kirche. Traditionsabbruch in der Volkskirche, Gelnhausen/Berlin/Stein: Burckhardthaus-Laetare Verlag, 1979 (zitiert: *Kuphal*, Abschied von der Kirche).
- Kupke, Arne*, Finanzverwaltungsrecht, in: Anke, Hans Ulrich/de Wall, Heinrich/Heinig, Hans Michael (Hg.), Handbuch des evangelischen Kirchenrechts, Tübingen: Mohr Siebeck, 2016, S. 898–926 (zitiert: *Kupke*, in: Anke/de Wall/Heinig, HevKR, § 26).
- Kusche, Christian/Papenfuß, Rainer*, Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe. Eine Erwiderung auf den Aufsatz von Damkowski, DÖV 1987, 705, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht 1989, S. 39–48 (zitiert: *Kusche/Papenfuß*, ZevKR 1989).
- von Landmann, Robert/Rohmer, Ernst* (Hg.), Gewerbeordnung und ergänzende Vorschriften, Bd. II, 85. EL. Aufl., 2020 (zitiert: *Bearbeiter*, in: von Landmann/Rohmer, GewO).
- Lang, Joachim*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1988 (zitiert: *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer).

- Lang, Joachim*, Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips, in: Drenseck, Walter/Seer, Roman (Hg.), Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2001, S. 313–338 (zitiert: *Lang*, in: Drenseck/Seer, FS Heinrich Wilhelm Kruse).
- Leb, Maria Edeltraude*, Französische Republik, in: Rees, Wilhelm (Hg.), Katholische Kirche im neuen Europa: Religionsunterricht, Finanzierung und Ehe in kirchlichem und staatlichem Recht – mit einem Ausblick auf zwei afrikanische Länder, Wien: LIT Verlag, 2007, S. 211–250 (zitiert: *Leb*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa).
- Leibinger, Paul*, Bundesrepublik Deutschland, in: Rees, Wilhelm (Hg.), Katholische Kirche im neuen Europa: Religionsunterricht, Finanzierung und Ehe in kirchlichem und staatlichem Recht – mit einem Ausblick auf zwei afrikanische Länder, Wien: LIT Verlag, 2007, S. 90–153 (zitiert: *Leibinger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa).
- Leisching, Peter*, Die finanziellen Beziehung von Kirche und Staat in Österreich aus rechtlicher Sicht, in: Rinderer, Claus (Hg.), Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1989, S. 73–98 (zitiert: *Leisching*, in: Rinderer, Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften).
- Leisner, Walter*, Staatliche Rechnungsprüfung kirchlicher Einrichtungen unter besonderer Berücksichtigung der karitativen Tätigkeit, Berlin: Duncker & Humblot, 1991 (zitiert: *Leisner*, Staatliche Rechnungsprüfung kirchlicher Einrichtungen).
- Liebmann, Maximilian*, Von der „Kirchensteuer“ zum Kulturbeitrag. Zur Geschichte des Kirchenbeitrags in Österreich, in: Paarhammer, Hans/Pototschnig, Franz/Rinnerthaler, Alfred (Hg.), 60 Jahre Österreichisches Konkordat, München: Verlag Roman Kovar, 1994, S. 529–545 (zitiert: *Liebmann*, in: Paarhammer/Pototschnig/Rinnerthaler, 60 Jahre Österreichisches Konkordat).
- Link, Christoph*, Zeugen Jehovas und Körperschaftsstatus, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht 1998, S. 1–54 (zitiert: *Link*, ZevKR 1998).
- Listl, Joseph*, Das Grundrecht der Religionsfreiheit in der Rechtsprechung der Gerichte der Bundesrepublik Deutschland, Berlin: Duncker & Humblot, 1971 (zitiert: *Listl*, Das Grundrecht der Religionsfreiheit in der Rechtsprechung der Gerichte der Bundesrepublik Deutschland).
- Listl, Joseph*, Das kirchliche Besteuerungsrecht in der neueren Rechtsprechung der Gerichte in der Bundesrepublik Deutschland, in: Schwab, Dieter/Giesen, Dieter/Listl, Joseph/Strätz, Hans-Wolfgang (Hg.), Staat, Kirche, Wissenschaft in einer pluralistischen Gesellschaft: Festschrift zum 65. Geburtstag von Paul Mikat, Berlin: Duncker & Humblot, 1989, S. 579–611 (zitiert: *Listl*, in: Schwab u. a., FS Mikat).

- Löffler, René*, Ungestraft aus der Kirche austreten? Der staatliche Kirchenaustritt in kanonistischer Sicht, Würzburg: Echter Verlag, 2007 (zitiert: *Löffler*, Ungestraft aus der Kirche austreten?).
- Long, Gianni*, Das Verhältnis von Staat und Kirche in Italien, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht 2007, S. 524–552 (zitiert: *Long*, ZevKR 2007).
- Loretan, Adrian*, Das kantonale Staatskirchenrecht oder die rechtlichen Verhältnisse von Kirche und Staat in den 26 Kantonen und in den europäischen Ländern, in: Gerosa, Libero/Müller, Ludger (Hg.), Katholische Kirche und Staat in der Schweiz, Wien: LIT Verlag, 2010, S. 91–107 (zitiert: *Loretan*, in: Gerosa/Müller, Katholische Kirche und Staat in der Schweiz).
- Macharet, Augustin*, Die Kirchensteuer juristischer Personen Fragen ohne Antwort, in: Carlen, Louis (Hg.), Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, Freiburg, Schweiz: Universitätsverlag Freiburg, Schweiz, 1988, S. 9–11 (zitiert: *Macharet*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz).
- Magen, Stefan*, Zum Verhältnis von Körperschaftsstatus und Religionsfreiheit, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2001, S. 888–889 (zitiert: *Magen*, NVwZ 2001).
- Magen, Stefan*, Körperschaftsstatus und Religionsfreiheit, Mohr Siebeck, 2004 (zitiert: *Magen*, Körperschaftsstatus).
- Marré, Heiner*, Die Kirchenfinanzierung in Kirche und Staat der Gegenwart, 3. Aufl., Hallstadt: Ludgerus Verlag, 1991 (zitiert: *Marré*, Kirchenfinanzierung).
- Marré, Heiner*, Das kirchliche Besteuerungsrecht, in: Listl, Joseph/Pirson, Dietrich (Hg.), Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland I, Bd. 1, 2. Aufl., Berlin: Duncker & Humblot, 1994, S. 1101–1147 (zitiert: *Marré*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I).
- Marré, Heiner*, Die Kirchenfinanzierung durch Kirchensteuern, in: Gatz, Erwin (Hg.), Geschichte des kirchlichen Lebens in den deutschsprachigen Ländern seit dem Ende des 18. Jahrhunderts. Die Katholische Kirche: Die Kirchenfinanzen, Bd. VI, Freiburg, Basel, Wien: Verlag Herder, 2000, S. 213–227 (zitiert: *Marré*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI).
- Marré, Heiner*, Systeme der Kirchenfinanzierung in Europa und in den USA, in: Seer, Roman/Kämper, Burkhard (Hg.), Bochumer Kirchensteuertag: Grundlagen, Gestaltung und Zukunft der Kirchensteuer, Peter Lang, 2004 (zitiert: *Marré*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag).
- Martens, Wolfgang*, Öffentlich als Rechtsbegriff, Bad Homburg v. d. H.: Verlag Dr. Max Gehlen, 1969 (zitiert: *Martens*, Öffentlich als Rechtsbegriff).

- Marti, Michael/Kraft, Eliane/Walter, Felix*, Dienstleistungen, Nutzen und Finanzierung von Religionsgemeinschaften in der Schweiz. Synthese des Projekts FAKIR (Finanzanalyse Kirchen) im Rahmen des NFP 58 „Religionsgemeinschaften, Staat und Gesellschaft“, Glarus/Chur: Rüeegger Verlag, 2010 (zitiert: *Marti/Kraft/Walter*, Dienstleistungen, Nutzen und Finanzierung von Religionsgemeinschaften in der Schweiz).
- Martin, Karl*, Das Reformmodell des Dietrich-Bonhoeffer-Vereins. Für mehr Demokratie und bürgerschaftliches Engagement. Für eine Kirchenfinanzierung ohne Zwangseinzug, in: Martin, Karl (Hg.), Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell, Oberursel: Publik-Forum, 2002, S. 82–137 (zitiert: *Martin*, in: Martin, Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell).
- Martin, Karl*, Reformvorschlag des Dietrich-Bonhoeffer-Vereins, in: Martin, Karl (Hg.), Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell, Oberursel: Publik-Forum, 2002, S. 6–9 (zitiert: *Martin*, in: Martin, Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell).
- McClellan, David*, Kirche und Staat im Vereinigten Königreich, in: Kämper, Burkhard/Thönnies, Hans-Werner (Hg.), Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche, Bd. 40, Münster: Aschendorff Verlag, 2007, S. 13–27 (zitiert: *McClellan*, in: Kämper/Thönnies, Ess. Gespr. 40 (2007)).
- McClellan, David*, State and Church in the United Kingdom, in: Robbers, Gerhard (Hg.), State and Church in the EU, 3. Aufl., Baden-Baden: Nomos, 2019, S. 657–675 (zitiert: *McClellan*, in: Robbers, State and Church in the European Union).
- Meier, Rainald*, Rechtsfragen der Kirchensteuer im Wandel der Gesellschaft seit der Wiedervereinigung Deutschlands, 2005 (zitiert: *Meier*, Kirchensteuer).
- Melchior, Jürgen*, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, in: Ax, Ralf/Große, Thomas/Melchior, Jürgen/Lotz, Anja/Ziegler, Christian (Hg.), Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 21. aktualisierte. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2017 (zitiert: *Melchior*, in: Ax u. a., AO/FGO).
- Messner, Francis*, State and Church in France, in: Robbers, Gerhard (Hg.), State and Church in the European Union, 3. Aufl., Baden-Baden: Nomos, 2019, S. 213–237 (zitiert: *Messner*, in: Robbers, State and Church in the European Union).
- Metz, René*, Staat und Kirche in Frankreich: Die Auswirkungen des Trennungssystems – neuere Entwicklungstendenzen, in: Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche, Bd. 6, Münster: Aschendorff Verlag, 1972, S. 103–146 (zitiert: *Metz*, in: Ess. Gespr. 6 (1972)).

- Meuthen, Jörg*, Die Kirchensteuer als Einnahmequelle von Religionsgemeinschaften: eine finanzwissenschaftliche Analyse, Frankfurt am Main: Peter Lang, 1993 (zitiert: *Meuthen*, Kirchensteuer).
- Meuthen, Jörg*, Teilzweckbindung in der Einkommensteuer – eine finanzwissenschaftliche Betrachtung, in: Steuer-Wahl: Finanzierung von Kirchen und Sozialstaat in Italien und Spanien, Evangelische Akademie Bad Boll, 1995, S. 55–58 (zitiert: *Meuthen*, in: Steuer-Wahl).
- Meyer, Christian*, Bemerkungen zur Akzessorietät der Kirchensteuer, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht 1971, S. 291–296 (zitiert: *Meyer*, ZevKR 1971).
- Meyer, Christian*, Das geltende Kirchensteuerrecht im Bereich der Evangelischen Kirche in Deutschland, in: Lienemann, Wolfgang (Hg.), Die Finanzen der Kirche: Studien zu Struktur, Geschichte und Legitimation kirchlicher Ökonomie, München: Chr. Kaiser Verlag, 1989 (zitiert: *Meyer*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche).
- Meyer-Teschendorf, Klaus*, Der Körperschaftsstatus der Kirchen: Zur Systemadäquanz des Art. 137 V WRV im pluralistischen Gemeinwesen des Grundgesetzes, Archiv des öffentlichen Rechts 1978, S. 289–333 (zitiert: *Meyer-Teschendorf*, AöR 1978).
- Michaeler, Josef*, Kirchenfinanzierung durch Zweckbindung eines Teiles der Einkommensteuer: Das Beispiel Italien, in: Rinderer, Claus (Hg.), Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1989, S. 143–157 (zitiert: *Michaeler*, in: Rinderer, Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften).
- Michaeler, Josef*, Ekklesiologische und gesellschaftspolitische Wirkungen, in: Steuer-Wahl: Finanzierung von Kirchen und Sozialstaat in Italien und Spanien, Evangelische Akademie Bad Boll, 1995, S. 12–26 (zitiert: *Michaeler*, in: Steuer-Wahl).
- Michaeler, Josef*, Die Finanzierung der Kirche in Südtirol seit der Neufassung des Italienischen Konkordats von 1984, in: Gatz, Erwin (Hg.), Geschichte des kirchlichen Lebens in den deutschsprachigen Ländern seit dem Ende des 18. Jahrhunderts. Die Katholische Kirche: Die Kirchenfinanzen, Bd. VI, Freiburg, Basel, Wien: Verlag Herder, 2000, S. 373–392 (zitiert: *Michaeler*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI).
- Michaeler, Josef*, Die rechtliche Stellung der Katholischen Kirche in Italien mit Berücksichtigung der Situation in Südtirol, in: Breitsching, Konrad/Rees, Wilhelm (Hg.), Tradition – Wegweisung in die Zukunft: Festschrift für Johannes Mühlsteiger SJ zum 75. Geburtstag, Berlin: Duncker & Humblot, 2001, S. 539–571 (zitiert: *Michaeler*, in: Breitsching/Rees, Festschrift für Johannes Mühlsteiger SJ zum 75. Geburtstag).

- Mikat, Paul*, Grundfragen des staatlichen Kirchenaustrittsrechtes, in: Mikat, Paul (Hg.), Festschrift der rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der Julius-Maximilians-Universität Würzburg zum 75. Geburtstag von Herman Nottarp, Karlsruhe: Verlag C. F. Müller, 1961, S. 197–225 (zitiert: *Mikat*, in: Mikat, FS Nottarp).
- Mitterhofer, Michael*, 8x1000 – ottopermille. Das System der Kirchenfinanzierung in Italien, in: Höfer, Rudolf K. (Hg.), Kirchenfinanzierung in Europa, Innsbruck: Verlagsanstalt Tyrolia, 2014, S. 121–149 (zitiert: *Mitterhofer*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa).
- Mitterhofer, Michael*, Kirche und Staat in Italien mit besonderer Berücksichtigung Südtirols, in: Haering, Stephan/Rees, Wilhelm/Schmitz, Heribert (Hg.), Handbuch des katholischen Kirchenrechts, 3. Aufl., Regensburg: Verlag Friedrich Pustet, 2015, S. 1914–1942 (zitiert: *Mitterhofer*, in: Haering/Rees/Schmitz, HdbKathKR, § 123).
- Moisset, Jean-Pierre*, Die Finanzierung der religiösen Tätigkeiten in Frankreich von 1802 bis heute, in: Höfer, Rudolf K. (Hg.), Kirchenfinanzierung in Europa, Modelle und Trends, Innsbruck: Verlagsanstalt Tyrolia, 2014, S. 183–209 (zitiert: *Moisset*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa).
- Morlok, Martin/Heinig, Hans Michael*, Parität im Leistungsstaat – Körperschaftsstatus nur bei Staatsloyalität? Ein Beitrag zur Dogmatik des Art. 140 GG i. V. mit Art. 137 V 2 WRV, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 1999, S. 697–706 (zitiert: *Morlok/Heinig*, NVwZ 1999).
- Muchenberger, Michael*, Die Entwicklung der Besteuerung und deren Ausrichtung am Leistungsfähigkeitsprinzip, Frankfurt: Peter Lang, 2014 (zitiert: *Muchenberger*, Entwicklung der Besteuerung).
- Muckel, Stefan*, Muslimische Gemeinschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts, Die Öffentliche Verwaltung 1995, S. 311–317 (zitiert: *Muckel*, DÖV 1995).
- Muckel, Stefan*, Religiöse Freiheit und staatliche Letztentscheidung, Berlin: Duncker & Humblot, 1997 (zitiert: *Muckel*, Religiöse Freiheit).
- Muckel, Stefan/Ogorek, Markus*, Staatliche Kirchen- und Religionsförderung in Deutschland und den USA, Die Öffentliche Verwaltung 2003, S. 305–313 (zitiert: *Muckel/Ogorek*, DÖV 2003).
- Mückl, Stefan*, Europäisierung des Staatskirchenrechts, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2005 (zitiert: *Mückl*, Europäisierung des Staatskirchenrechts).
- Mückl, Stefan*, Trennung und Kooperation – das gegenwärtige Staat-Kirche-Verhältnis in der Bundesrepublik Deutschland, in: Kämper, Burkhard/Thönnies, Hans-Werner (Hg.), Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche, Bd. 40, Münster: Aschendorff Verlag, 2007, S. 41–81 (zitiert: *Mückl*, in: Kämper/Thönnies, Ess. Gespr. 40 (2007)).

- Mückl, Stefan*, Kirchliche Organisation, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 5, 3. Aufl., Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2009 (zitiert: *Mückl*, in: Isensee/Kirchhof, HdbStR V, § 160).
- Mückl, Stefan*, Kirchensteuer und Kirchenbeitrag, in: Haering, Stephan/Rees, Wilhelm/Schmitz, Heribert (Hg.), Handbuch des katholischen Kirchenrechts, 3. Aufl., Regensburg: Verlag Friedrich Pustet, 2015, S. 1532–1549 (zitiert: *Mückl*, in: Haering/Rees/Schmitz, HdbKathKR, § 102).
- Müller, Wienfried*, Die Säkularisation im links- und rechtsrheinischen Deutschland 1802/1803, in: Gatz, Erwin (Hg.), Geschichte des kirchlichen Lebens in den deutschsprachigen Ländern seit dem Ende des 18. Jahrhunderts. Die Katholische Kirche: Die Kirchenfinanzen, Bd. VI, Freiburg, Basel, Wien: Verlag Herder, 2000, S. 49–84 (zitiert: *Müller*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI).
- Müller-Franken, Sebastian*, Kirchenfinanzierung im freiheitlichen Staat des Grundgesetzes, Bayerische Verwaltungsblätter 2007, S. 33–39 (zitiert: *Müller-Franken*, BayVBl 2007).
- Müller-Franken, Sebastian*, Staatliche Religionsförderung und Europarecht, in: Pulte, Matthias/Hense, Ansgar (Hg.), Grund und Grenzen staatlicher Religionsförderung unter besonderer Berücksichtigung des Verhältnisses von Staat und Katholischer Kirche in Deutschland, Paderborn: Ferdinand Schöningh, 2014, S. 185–214 (zitiert: *Müller-Franken*, in: Pulte/Hense, Grund und Grenzen staatlicher Religionsförderung).
- Musil, Andreas*, Steuerbegriff und Non-Affektionsprinzip, Das Deutsche Verwaltungsblatt 2007, S. 1526–1532 (zitiert: *Musil*, DVBl. 2007).
- Musil, Andreas*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Gebühren im Steuerstaat, in: Depenheuer, Otto/Heintzen, Markus/Jestaedt, Matthias/Axer, Peter (Hg.), Staat im Wort: Festschrift für Josef Isensee, Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2007, S. 929–949 (zitiert: *Musil*, in: Depenheuer u. a., FS J. Isensee).
- Mussnug, Reinhard*, Die zweckgebundene öffentliche Abgabe, in: Schnur, Roman (Hg.), Festschrift für Ernst Forsthoff zum 70. Geburtstag, München: C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1972, S. 259–303 (zitiert: *Mussnug*, in: Schnur, FS Forsthoff).
- Niemeier, Hans-Martin*, Die Rechtsprechung staatlicher Gerichte in Kirchensteuersachen in der Bundesrepublik Deutschland nach 1945, in: Lienemann, Wolfgang (Hg.), Die Finanzen der Kirche: Studien zu Struktur, Geschichte und Legitimation kirchlicher Ökonomie, München: Chr. Kaiser Verlag, 1989 (zitiert: *Niemeier*, in: Lienemann, Die Finanzen der Kirche).
- Nuyken, Wessel*, Kirchensteuer – warum? Juristische Bemerkungen, in: Böhme, Wolfgang (Hg.), Die Kirchensteuer woher? – wofür?, 3. Aufl., Stuttgart: Radius-Verlag, 1970, S. 27–42 (zitiert: *Nuyken*, in: Böhme, Die Kirchensteuer woher? – wofür?).

- Österreichisches Pastoralinstitut*, „Kultursteuer“ in Italien und Spanien: ein Diskussionsbeitrag, Wien: Herold Druck- und Verlagsgesellschaft, 1995 (zitiert: *Österreichisches Pastoralinstitut*, Kultursteuer).
- Otto, Martin*, Staatskirchenrecht in der DDR, in: Holzner, Thomas/Ludyga, Hannes (Hg.), Entwicklungstendenzen des Staatskirchen- und Religionsverfassungsrechts. Ausgewählte begrifflich-systematische, historische, gegenwartsbezogene und biographische Beiträge, Paderborn: Ferdinand Schöningh, 2013, S. 269–302 (zitiert: *Otto*, in: Holzner/Ludyga, Entwicklungstendenzen des Staatskirchen- und Religionsverfassungsrechts).
- Paarhammer, Hans*, Probleme des Kirchenbeitragswesens, in: Paarhammer, Hans/Pototschnig, Franz/Rinnerthaler, Alfred (Hg.), 60 Jahre Österreichisches Konkordat, München: Verlag Roman Kovar, 1994, S. 545–561 (zitiert: *Paarhammer*, in: Paarhammer/Pototschnig/Rinnerthaler, 60 Jahre Österreichisches Konkordat).
- Pacillo, Vincenzo*, Kooperation des Staates mit den Religionsgemeinschaften und öffentliche Finanzierung, in: Gerosa, Libero/Müller, Ludger (Hg.), Politik ohne Gott? Laizität des Staates, Religionszugehörigkeit und Rechtsordnung, Paderborn: Ferdinand Schöningh, 2014, S. 163–191 (zitiert: *Pacillo*, in: Gerosa/Müller, Politik ohne Gott?).
- Pabud de Mortanges, Renè*, System und Entwicklungstendenzen des Religionsverfassungsrechts der Schweiz und des Fürstentums Liechtenstein, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht 2007, S. 495–523 (zitiert: *Pabud de Mortanges*, ZevKR 2007).
- Papadopoulou, Lina*, State and Church in Greece, in: Robbers, Gerhard (Hg.), State and Church in the European Union, 3. Aufl., Baden-Baden: Nomos, 2019, S. 171–194 (zitiert: *Papadopoulou*, in: Robbers, State and Church in the European Union).
- Peter, Sarah*, Der Steuererlass aus Verfassungsgründen, Berlin: Duncker & Humblot, 2019 (zitiert: *Peter*, Steuererlass).
- Peters, Fabian*, Kirchenmitgliedschaft und Kirchensteuer: Sieben Essays zur empirischen Evidenz, 2020 (zitiert: *Peters*, Kirchenmitgliedschaft).
- Peters, Fabian/Federmann, Hansjörg/Jacobebbinghaus, Peter/Ottmar, Georg/Riegel, Ulrich*, Anlässe und Motive des Kirchenaustritts. Eine Pilotstudie der evangelischen Landeskirche in Württemberg und der evangelischen Kirche von Westfalen, 2021 (zitiert: *Peters u. a.*, Anlässe und Motive des Kirchenaustritts).

- Peters, Fabian/Gutmann, David/Kendel, André/Faix, Tobias/Riegel, Ulrich*, Mitgliederorientierung als Zukunftsaufgabe von Kirche, in: Gutmann, David/Peters, Fabian/Kendel, André/Faix, Tobias/Riegel, Ulrich (Hg.), Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung, Neukirchen-Vluyn: Neukirchener Verlagsgesellschaft, 2019, S. 14–29 (zitiert: *Peters u. a.*, in: Gutmann u. a., Kirche – ja bitte! Innovative Modelle und strategische Perspektiven gelungener Mitgliederorientierung).
- Petersen, Jens*, Kirchensteuer in der Diskussion, Hannover: Lutherisches Verlagshaus, 1995 (zitiert: *Petersen*, Kirchensteuer Diskussion).
- Petersen, Jens*, Die Anknüpfung der Kirchensteuer an die Einkommensteuer durch § 51 a EStG, in: Seer, Roman/Kämper, Burkhard (Hg.), Bochumer Kirchensteuertag: Grundlagen, Gestaltung und Zukunft der Kirchensteuer, Frankfurt am Main: Peter Lang, 2004, S. 101–163 (zitiert: *Petersen*, in: Seer/Kämper, Bochumer Kirchensteuertag).
- Petersen, Jens*, Kirchensteuer kompakt, 4. Aufl., Springer Gabler, 2020 (zitiert: *Petersen*, Kirchensteuer).
- Pickel, Gert*, Jugendliche und junge Erwachsene. Stabil im Bindungsverlust zur Kirche, in: Kirchenamt der EKD (Hg.), Engagement und Indifferenz – Kirchenmitgliedschaft als soziale Praxis. V. EKD-Erhebung über Kirchenmitgliedschaft, Hannover: 2014, S. 60–72 (zitiert: *Pickel*, in: Kirchenamt der EKD, V. EKD-Erhebung über Kirchenmitgliedschaft).
- Pickel, Gert*, Konfessionslose. Rückgewinnbare Kirchendistanzierte oder überzeugte Religionslose?, in: Kirchenamt der EKD (Hg.), Engagement und Indifferenz – Kirchenmitgliedschaft als soziale Praxis. V. EKD-Erhebung über Kirchenmitgliedschaft, Hannover: 2014, S. 80–83 (zitiert: *Pickel*, in: Kirchenamt der EKD, V. EKD-Erhebung über Kirchenmitgliedschaft).
- Pickel, Gert/Spieß, Tabea*, Religiöse Indifferenz – Konfessionslosigkeit als Religionslosigkeit?, in: Bedford-Strohm, Heinrich/Jung, Volker (Hg.), Vernetzte Vielfalt. Kirche angesichts von Individualisierung und Säkularisierung. Die fünfte EKD-Erhebung über Kirchenmitgliedschaft., Gütersloh: Gütersloher Verlagshaus, 2015, S. 248–266 (zitiert: *Pickel/Spieß*, in: Bedford-Strohm/Jung, Vernetzte Vielfalt).
- Pieroth, Bodo/Görisch, Christoph*, Was ist eine „Religionsgemeinschaft“?, Juristische Schulung 2002, S. 937–941 (zitiert: *Pieroth/Görisch*, JuS 2002).
- Pirson, Dietrich*, Grundrechte in der Kirche, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht 1972, S. 358–386 (zitiert: *Pirson*, ZevKR 1972).
- Pirson, Dietrich*, Die zeitlose Qualität der Weimarer Kirchenartikel, in: Geis, Max-Emanuel/Lorenz, Dieter (Hg.), Staat – Kirche – Verwaltung. Festschrift für Hartmut Maurer zum 70. Geburtstag, München: C. H. Beck, 2001, S. 409–423 (zitiert: *Pirson*, in: Geis/Lorenz, FS Hartmut Maurer).

- Pirson, Dietrich*, Gesammelte Beiträge zum Kirchenrecht und Staatskirchenrecht, Bd. 1, Tübingen: Mohr Siebeck, 2008 (zitiert: *Pirson*, Gesammelte Beiträge zum Kirchenrecht und Staatskirchenrecht).
- Plöchl, Willibald M.*, Geschichte des Kirchenrechts. Das Kirchenrecht der abendländischen Christenheit 1055 bis 1517, Bd. 2, Wien: Verlag Herold, 1955 (zitiert: *Plöchl*, Geschichte des Kirchenrechts II).
- Pollack, Detlef/Pickel, Gert/Christof, Anja*, Kirchenbindung und Religiosität im Zeitverlauf, in: Bedford-Strohm, Heinrich/Jung, Volker (Hg.), Vernetzte Vielfalt. Kirche angesichts von Individualisierung und Säkularisierung. Die fünfte EKD-Erhebung über Kirchenmitgliedschaft., Gütersloh: Gütersloher Verlagshaus, 2015, S. 187–207 (zitiert: *Pollack/Pickel/Christof*, in: Bedford-Strohm/Jung, Vernetzte Vielfalt).
- Potz, Richard*, State and Church in Austria, in: Robbers, Gerhard (Hg.), State and Church in the European Union, 3. Aufl., Baden-Baden: Nomos, 2019, S. 435–459 (zitiert: *Potz*, in: Robbers, State and Church in the European Union).
- Pree, Helmut*, Der Erwerb von Kirchenvermögen, in: Haering, Stephan/Rees, Wilhelm/Schmitz, Heribert (Hg.), Handbuch des katholischen Kirchenrechts, 3. Aufl., Regensburg: Verlag Friedrich Pustet, 2015, S. 1505–1532 (zitiert: *Pree*, in: Haering/Rees/Schmitz, HdbKathKR, § 101).
- Puza, Richard*, Die Finanzierung der katholischen Kirche im historischen Rückblick, in: Morsak, Louis C./Escher, Markus (Hg.), Festschrift für Louis Carlen zum 60. Geburtstag, Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag, 1989, S. 335–352 (zitiert: *Puza*, in: Morsak/Escher, FS Louis Carlen).
- Puza, Richard*, Die Kirchenfinanzierung in Österreich seit dem Zweiten Weltkrieg, in: Gatz, Erwin (Hg.), Geschichte des kirchlichen Lebens in den deutschsprachigen Ländern seit dem Ende des 18. Jahrhunderts. Die Katholische Kirche: Die Kirchenfinanzen, Bd. VI, Freiburg, Basel, Wien: Verlag Herder, 2000, S. 341–357 (zitiert: *Puza*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI).
- Puza, Richard*, Die Zeit der nationalsozialistischen Herrschaft in Österreich, in: Gatz, Erwin (Hg.), Geschichte des kirchlichen Lebens in den deutschsprachigen Ländern seit dem Ende des 18. Jahrhunderts. Die Katholische Kirche: Die Kirchenfinanzen, Bd. VI, Freiburg, Basel, Wien: Verlag Herder, 2000, S. 281–292 (zitiert: *Puza*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI).
- Rappoport, Zwi*, Steuererhebung durch kleinere Religionsgemeinschaften am Beispiel der Jüdischen Kultusgemeinden, in: Birk, Dieter/Ehlers, Dirk (Hg.), Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2012, S. 59–65 (zitiert: *Rappoport*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer).

- Rausch, Rainer*, Die Kirchensteuer Gesamtdarstellung, NWB Datenbank 2006 (zitiert: *Rausch*, NWB Datenbank 2006).
- Rausch, Rainer*, Zur Höhe der Kirchensteuer: Mindestbesteuerung, Kappungsgrenzen, in: Birk, Dieter/Ehlers, Dirk (Hg.), Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2012, S. 179–192 (zitiert: *Rausch*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer).
- Reding, Kurt*, Zweckbindungen im Steuerrecht, in: Steuer-Wahl: Finanzierung von Kirchen und Sozialstaat in Italien und Spanien, Evangelische Akademie Bad Boll, 1995, S. 51–55 (zitiert: *Reding*, in: Steuer-Wahl).
- Rees, Wilhelm*, „Sie alle unterstützten Jesus und die Jünger mit dem, was sie besaßen“ (Lk 8, 3). Kirchenfinanzierung im europäischen Vergleich. Rechtsgrundlagen, Traditionen und Tendenzen, in: Paarhammer, Hans/Katzinger, Gerlinde (Hg.), Kirche und Staat im Horizont einer globalisierten Welt, Frankfurt am Main: Peter Lang, 2009, S. 67–118 (zitiert: *Rees*, in: Paarhammer/Katzinger, Kirche und Staat im Horizont einer globalisierten Welt).
- Rees, Wilhelm*, Kirchenrechtliche Aspekte der Kirchenfinanzierung und das Kirchenbeitragssystem in Österreich, in: Müller, Ludger/Rees, Wilhelm/Krutzler, Martin (Hg.), Vermögen der Kirche – Vermögende Kirche? Beiträge zur Kirchenfinanzierung und kirchlichen Vermögensverwaltung, Paderborn: Ferdinand Schöningh, 2015, S. 17–71 (zitiert: *Rees*, in: Müller/Rees/Krutzler, Vermögen der Kirche – Vermögende Kirche?).
- Reim, Hartmut*, Rechtsschutzfragen, in: Birk, Dieter/Ehlers, Dirk (Hg.), Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2012, S. 137–145 (zitiert: *Reim*, in: Birk/Ehlers, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer).
- Richter, Ludwig*, Kirche und Schule in den Beratungen der Weimarer Nationalversammlung, Düsseldorf: Droste Verlag, 1996 (zitiert: *Richter*, Beratungen der Weimarer Nationalversammlung).
- Riegel, Ulrich/Faix, Tobias/Kröck, Thomas*, The Relational Dimension of Disaffiliation: Thematic Analysis on the Relevance of Relationship in the Process of Leaving the Roman-Catholic Church, *Journal of Empirical Theology* 2018, S. 137–166 (zitiert: *Riegel/Faix/Kröck*, *Journal of Empirical Theology* 2018).
- Riegel, Ulrich/Gutmann, David/Peters, Fabian/Faix, Tobias*, Does Church Tax Matter? The Influence of Church Tax on Leaving the Church, *International Journal of Practical Theology* 2019, S. 168–187 (zitiert: *Riegel u. a.*, *IJPT*, 23 (2), 2019).

- Riegel, Ulrich/Kröck, Thomas/Faix, Tobias*, Warum Menschen die katholische Kirche verlassen. Eine explorative Untersuchung zu Austrittsmotiven im Mixed-Methods-Design, in: Entscheid-Stams, Markus/Laudage-Kleeberg, Regina/Rünker, Thomas (Hg.), Kirchenaustritt – oder nicht? Wie sich Kirche verändern muss, Freiburg im Breisgau: Verlag Herder, 2018, S. 125–200 (zitiert: *Riegel/Kröck/Faix*, in: Entscheid-Stams/Laudage-Kleeberg/Rünker, Kirchenaustritt – oder nicht? Wie sich Kirche verändern muss).
- Ries, Markus*, Die Kirchenfinanzierung in der Schweiz, in: Gatz, Erwin (Hg.), Geschichte des kirchlichen Lebens in den deutschsprachigen Ländern seit dem Ende des 18. Jahrhunderts. Die Katholische Kirche: Die Kirchenfinanzen, Bd. VI, Freiburg, Basel, Wien: Verlag Herder, 2000, S. 358–372 (zitiert: *Ries*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI).
- Robbers, Gerhard*, Das Verhältnis von Staat und Kirche in Europa, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht 1987, S. 122–129 (zitiert: *Robbers*, ZevKR 1987).
- Robbers, Gerhard*, Förderung der Kirchen durch den Staat, in: Listl, Joseph/Pirson, Dietrich (Hg.), Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 1, 2. Aufl., Berlin: Duncker & Humblot, 1994, S. 867–890 (zitiert: *Robbers*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I).
- Robbers, Gerhard*, State and Church in Germany, in: Robbers, Gerhard (Hg.), State and Church in the European Union, 3. Aufl., Baden-Baden: Nomos, 2019, S. 109–124 (zitiert: *Robbers*, in: Robbers, State and Church in the European Union).
- Robbers, Gerhard*, State and Church in Luxembourg, in: Robbers, Gerhard (Hg.), State and Church in the European Union, 3. Aufl., Baden-Baden: Nomos, 2019, S. 353–361 (zitiert: *Robbers*, in: Robbers, State and Church in the European Union).
- Roca, María J.*, Über die gegenwärtigen Beziehungen von Staat und Kirche in Spanien, in: Kämper, Burkhard/Thönnies, Hans-Werner (Hg.), Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche, Bd. 40, Münster: Aschendorff Verlag, 2007, S. 127–149 (zitiert: *Roca*, in: Kämper/Thönnies, Ess. Gespr. 40 (2007)).
- Röhl, Martin*, Keine schleichende Trennung von Kirchen und Staat im Kanton Zürich – Ja zur Kirchensteuer für juristische Personen, Schweizerisches Jahrbuch für Kirchenrecht, Bd. 19, 2014, S. 205–213 (zitiert: *Röhl*, Schweizerisches Jahrbuch für Kirchenrecht (19), 2014).
- Romberg, Walter*, Die Einführung der Kirchensteuer in den neuen Bundesländern: Kommentar und Chronologie, in: Martin, Karl (Hg.), Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell, Oberursel: Publik-Forum, 2002, S. 55–62 (zitiert: *Romberg*, in: Martin, Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell).

- Rüfner, Wolfgang*, Die Geltung von Grundrechten im kirchlichen Bereich, in: Krautscheidt, Joseph/Marré, Heiner (Hg.), Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche, Münster: Aschendorff Verlag, 1972, S. 9–28 (zitiert: *Rüfner*, in: Krautscheidt/Marré, Ess. Gespr. 7 (1972)).
- Rüfner, Wolfgang*, Staatskirchenrechtliche Überlegungen zu Status und Finanzierung der Kirchen im vereinten Europa – Zum deutschen Staatskirchenrecht im vereinten Europa, in: Ipsen, Jörg/Rengeling, Hans-Werner/Mössner, Jörg Manfred/Weber, Albrecht (Hg.), Verfassungsrecht im Wandel. Wiedervereinigung Deutschlands, Deutschland in der Europäischen Union, Verfassungsstaat und Föderalismus: Zum 180jährigen Bestehen der Carl Heymanns Verlag KG, Köln: Carl Heymanns Verlag KG, 1995, S. 485–498 (zitiert: *Rüfner*, in: Ipsen u. a., Verfassungsrecht im Wandel).
- Rüfner, Wolfgang*, Grundrechtsadressaten, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 9, 3. Aufl., Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2011 (zitiert: *Rüfner*, in: Isensee/Kirchhof, HdbStR IX, § 197).
- Sachs, Michael* (Hg.), Grundgesetz Kommentar, 9. Aufl., C. H. Beck, 2021 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Sachs, GG).
- Säcker, Franz Jürgen/Rixecker, Roland/Oetker, Hartmut/Limberg, Bettina* (Hg.), Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Bd. 1, §§ 1–240 BGB, 8. Aufl., München: C. H. Beck, 2018 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Säcker u. a., MüKoBGB, BGB).
- Sauter, Eugen/Schweyer, Gerhard/Waldner, Wolfram* (Hg.), Der eingetragene Verein, 21. Aufl., München: C. H. Beck, 2021 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Sauter/Schweyer/Waldner, Eingetragene Verein).
- Schanda, Balázs*, Staat und Kirche in Ungarn, in: Kämper, Burkhard/Thönnies, Hans-Werner (Hg.), Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche, Bd. 40, Münster: Aschendorff Verlag, 2007, S. 151–157 (zitiert: *Schanda*, in: Kämper/Thönnies, Ess. Gespr. 40 (2007)).
- Schanda, Balázs*, Ungarisches Staatskirchenrecht 15 Jahre nach der Wende, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht 2007, S. 560–570 (zitiert: *Schanda*, ZevKR 2007).
- Schanda, Balázs*, State and Church in Hungary, in: Robbers, Gerhard (Hg.), State and Church in the European Union, 3. Aufl., Baden-Baden: Nomos, 2019, S. 363–387 (zitiert: *Schanda*, in: Robbers, State and Church in the European Union).
- Scheuner, Ulrich*, Der Bestand staatlicher und kommunaler Leistungspflichten an die Kirchen (Art. 138 Abs. 2 WRV), in: Heinemann, Heribert/Herrmann, Horst/Mikat, Paul (Hg.), Diaconia et ius. Festgabe für Heinrich Flatten zum 65. Geburtstag, München, Paderborn, Wien: Verlag Ferdinand Schöningh, 1973, S. 381–396 (zitiert: *Scheuner*, in: Heinemann/Herrmann/Mikat, FS Heinrich Flatten).

- Schier, Katia*, Die Bestandskraft staatskirchenrechtlicher Verträge, Berlin: Duncker & Humblot, 2009 (zitiert: *Schier*, Die Bestandskraft staatskirchenrechtlicher Verträge).
- Schiestl, Johannes-Peter*, Republik Österreich, in: Rees, Wilhelm (Hg.), Katholische Kirche im neuen Europa: Religionsunterricht, Finanzierung und Ehe in kirchlichem und staatlichem Recht – mit einem Ausblick auf zwei afrikanische Länder, Wien: LIT Verlag, 2007, S. 49–90 (zitiert: *Schiestl*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa).
- Schlaich, Klaus*, Zur weltanschaulichen und konfessionellen Neutralität des Staates – eine staatsrechtliche Problemskizze, in: Krautscheidt, Joseph/Marré, Heiner (Hg.), Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche, Bd. 4, Münster: Aschendorff Verlag, 1970, S. 9–45 (zitiert: *Schlaich*, in: Krautscheidt/Marré, Ess. Gespr. 4 (1970)).
- Schlaich, Klaus*, Neutralität als verfassungsrechtliches Prinzip, Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1972 (zitiert: *Schlaich*, Neutralität).
- Schlieff, Karl Eugen*, Die Entwicklung des Verhältnisses von Staat und Kirche und seine Ausgestaltung im Bonner Grundgesetz. Geschichte, Entstehungsgeschichte und Auslegung des Art. 1 40 GG i. V. m. Art. 137 WRV, 1961 (zitiert: *Schlieff*, Verhältnis von Staat und Kirche).
- Schlieff, Karl Eugen*, Die Steuerreformen und die Kirchen. Kindergeld, Kinderfreibetrag und § 51 a EStG als Paradigma, in: Isensee, Josef/Rees, Wilhelm/Rüfner, Wolfgang (Hg.), Dem Staate, was des Staates – der Kirche, was der Kirche ist. Festschrift für Joseph Listl zum 70. Geburtstag, Berlin: Duncker & Humblot, 1999, S. 679–698 (zitiert: *Schlieff*, in: Isensee/Rees/Rüfner, FS Joseph Listl).
- Schlieff, Karl Eugen*, Die Neuordnung der Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland, in: Gatz, Erwin (Hg.), Geschichte des kirchlichen Lebens in den deutschsprachigen Ländern seit dem Ende des 18. Jahrhunderts. Die Katholische Kirche: Die Kirchenfinanzen, Bd. VI, Freiburg, Basel, Wien: Verlag Herder, 2000, S. 293–326 (zitiert: *Schlieff*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI).
- Schlieff, Karl Eugen*, Zukunft kirchlicher Finanzen unter veränderten gesellschaftlichen Bedingungen, in: Muckel, Stefan (Hg.), Kirche und Religion im sozialen Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Rüfner zum 70. Geburtstag, Berlin: Duncker & Humblot, 2003, S. 809–821 (zitiert: *Schlieff*, in: Muckel, FS Rüfner).
- Schlosser, Annamária*, Staatliche Kirchenfinanzierung in Ungarn – Probleme und Entwicklung seit der Wende, in: Höfer, Rudolf K. (Hg.), Kirchenfinanzierung in Europa, Modelle und Trends, Innsbruck: Verlagsanstalt Tyrolia, 2014, S. 149–165 (zitiert: *Schlosser*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa).

- Schmied, Gerhard*, Kirchenaustritt als abgebrochener Tausch, Eltville im Rheingau: Georg Aug. Walter's Druckerei, 1994 (zitiert: *Schmied*, Kirchenaustritt als abgebrochener Tausch).
- Schmitz, Theodor*, Die Kirchenfinanzierung in der SBZ/DDR 1945 – 1989, in: Gatz, Erwin (Hg.), Geschichte des kirchlichen Lebens in den deutschsprachigen Ländern seit dem Ende des 18. Jahrhunderts. Die Katholische Kirche: Die Kirchenfinanzen, Bd. VI, Freiburg, Basel, Wien: Verlag Herder, 2000, S. 327–340 (zitiert: *Schmitz*, in: Gatz, Die Kirchenfinanzen VI).
- Schöch, Nikolaus*, Die Kultursteuer – Ausweg oder Irrweg für die Kirchenfinanzierung in Österreich?, in: Weiß, Andreas/Ihli, Stefan (Hg.), *Flexibilitas iuris canonici* Festschrift für Richard Puza zum 60. Geburtstag, Frankfurt am Main: Peter Lang, 2003, S. 751–803 (zitiert: *Schöch*, in: Weiß/Ihli, FS Richard Puza).
- Schoppe, Stephan A.*, Die Kirchensteuer versus Trennung von Staat und Kirche: Eine Analyse verfassungs- und steuerrechtlicher Aspekte unter spezieller Berücksichtigung des Besonderen Kirchgeldes, Hamburg: Verlag Dr. Kovac, 2008 (zitiert: *Schoppe*, Kirchensteuer vs. Trennung von Staat und Kirche).
- Schulz, Claudia/Spieß, Tabea/Hauschildt, Eberhard*, Zwischen kirchlichem Mainstream und der Macht der Milieudifferenten. Lerneffekte aus der Analyse von Milieus, Lebensstilen und Lebenslagen, in: Bedford-Strohm, Heinrich/Jung, Volker (Hg.), *Vernetzte Vielfalt. Kirche angesichts von Individualisierung und Säkularisierung. Die fünfte EKD-Erhebung über Kirchenmitgliedschaft*, Gütersloh: Gütersloher Verlagshaus, 2015, S. 219–235 (zitiert: *Schulz/Spieß/Hauschildt*, in: Bedford-Strohm/Jung, *Vernetzte Vielfalt*).
- Schulz, Wienfried*, Vermögensrechtliche Probleme im Anschluß an den Revisionsvertrag zum Laterankonkordat, in: Gabriels, André/Reinhardt, Heinrich J. F. (Hg.), *Ministerium Iustitiae: Festschrift für Heribert Heinemann zur Vollendung des 60. Lebensjahres*, Essen: Ludgerus Verlag, 1985, S. 95–104 (zitiert: *Schulz*, in: Gabriels/Reinhardt, FS Heinemann).
- Schwarz, Karl W.*, Das Verhältnis von Staat und Kirche in Österreich, *Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht* 2007, S. 465–494 (zitiert: *Schwarz*, ZevKR 2007).
- Seo, Bo Cook*, *Der Billigkeitserlass im System des Steuerrechts*, Hamburg: Verlag Dr. Kovac, 2009 (zitiert: *Seo*, Billigkeitserlass).
- Siegel, Rainer*, *Die Finanzierung anerkannter Kirchen und Religionsgemeinschaften: ein Vergleich zwischen Österreich und Frankreich*, Linz: Universitätsverlag Rudolf Trauner, 1994 (zitiert: *Siegel*, Finanzierung).

- Smekal, Christian*, Das Kirchensteuersystem in der Bundesrepublik Deutschland und das österreichische Kirchenbeitragssystem im Vergleich – eine finanzwissenschaftliche Analyse, in: Rinderer, Claus (Hg.), Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1989, S. 121–141 (zitiert: *Smekal*, in: Rinderer, Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften).
- Spieß, Tabea/Schulz, Claudia/Hauschildt, Eberhard*, Kirchenmitgliedschaft für Frauen und Männer: Genderperspektiven auf Religiosität und religiöse Praxis, in: Bedford-Strohm, Heinrich/Jung, Volker (Hg.), Vernetzte Vielfalt. Kirche angesichts von Individualisierung und Säkularisierung. Die fünfte EKD-Erhebung über Kirchenmitgliedschaft, Gütersloh: Gütersloher Verlagshaus, 2015, S. 236–247 (zitiert: *Spieß/Schulz/Hauschildt*, in: Bedford-Strohm/Jung, Vernetzte Vielfalt).
- Starck, Christian*, Das deutsche Kirchensteuerrecht und die Europäische Integration, in: Due, Ole/Lutter, Marcus/Schwarze, Jürgen (Hg.), Festschrift für Ulrich Everling, Bd. 2, 1. Aufl., Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1995, S. 1427–1427 (zitiert: *Starck*, in: Due/Lutter/Schwarze, FS Everling II).
- Steigerwald, Jutta*, Das italienische Modell, in: Steuer-Wahl: Finanzierung von Kirchen und Sozialstaat in Italien und Spanien, Bd. 25/95, Evangelische Akademie Bad Boll, 1995, S. 7–12 (zitiert: *Steigerwald*, in: Steuer-Wahl).
- Steinhauer, Joachim*, Der Billigkeitsgedanke im modernen deutschen Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung des Kirchensteuerrechts, 1968 (zitiert: *Steinhauer*, Billigkeitsgedanke).
- Steinmüller, Wilhelm*, Kirchenrecht und Kirchensteuer, in: Krautscheidt, Joseph/Marré, Heiner (Hg.), Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche, Bd. 4, Münster: Aschendorff Verlag, 1970, S. 199–239 (zitiert: *Steinmüller*, in: Krautscheidt/Marré, Ess. Gespr. 4 (1970)).
- Stern, Klaus*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 2, München: Verlag C. H. Beck, 1980 (zitiert: *Stern*, Staatsrecht II).
- Stern, Klaus*, Der verfassungsrechtliche Status der Kirchen, Religions- und Weltanschauungsgemeinschaften, in: Stern, Klaus/Sachs, Michael/Dietlein, Johannes (Hg.), Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. IV/2, München: Verlag C. H. Beck, 2011, S. 1163–1430 (zitiert: *Stern*, in: Stern/Sachs/Dietlein, Staatsrecht IV/2, § 119).
- Stragenegg, Christoph/Weinberger, Walter*, Republik Italien, in: Rees, Wilhelm (Hg.), Katholische Kirche im neuen Europa: Religionsunterricht, Finanzierung und Ehe in kirchlichem und staatlichem Recht – mit einem Ausblick auf zwei afrikanische Länder, Wien: LIT Verlag, 2007, S. 153–211 (zitiert: *Stragenegg/Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa).

- Süess, Raimund/Tappenbeck, Christian/Pahud de Mortanges, René*, Die Kirchensteuern juristischer Personen in der Schweiz: eine Dokumentation, Zürich, Basel, Genf: Schulthess Juristische Medien AG, 2013 (zitiert: *Süess/Tappenbeck/Pahud de Mortanges*, Kirchensteuern juristischer Personen).
- Subrbier-Hahn, Ute*, Das Kirchensteuerrecht: eine systematische Darstellung, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 1999 (zitiert: *Subrbier-Hahn*, Kirchensteuerrecht).
- Szymanowski, Björn/Jürgens, Benedikt/Sellmann, Matthias*, Dimensionen der Kirchenbindung. Meta-Studie, in: Entscheid-Stams, Markus/Laudage-Kleeberg, Regina/Rünker, Thomas (Hg.), Kirchenaustritt – oder nicht? Wie sich Kirche verändern muss, Freiburg im Breisgau: Verlag Herder, 2018, S. 57–124 (zitiert: *Szymanowski/Jürgens/Sellmann*, in: Entscheid-Stams/Laudage-Kleeberg/Rünker, Kirchenaustritt – oder nicht? Wie sich Kirche verändern muss).
- Team Dokumentation und Steuerinformation Eidg. Steuerverwaltung*, Die Kirchensteuern: Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2017, 2017 (zitiert: *Team Dokumentation und Steuerinformation Eidg. Steuerverwaltung*, Kirchensteuern).
- Thompson, David M.*, Die Kirchenfinanzierung im Vereinigten Königreich, in: Höfer, Rudolf K. (Hg.), Kirchenfinanzierung in Europa, Modelle und Trends, Innsbruck: Verlagsanstalt Tyrolia, 2014, S. 165–183 (zitiert: *Thompson*, in: Höfer, Kirchenfinanzierung in Europa).
- Thürsam, Mascha*, Motive für den Wiedereintritt in die evangelische Kirche. Eine empirische Studie, Bd. Beihefte 9, Berlin: LIT Verlag, 2020 (zitiert: *Thürsam*, Motive für den Wiedereintritt).
- Thüsing, Gregor*, Kirchenautonomie und Staatsloyalität – Inhalt und mögliche Konsequenzen von BVerwG, Urteil vom 26. Juni 1997 („Zeugen Jehovas“) –, Die Öffentliche Verwaltung 1998, S. 25–29 (zitiert: *Thüsing*, DÖV 1998).
- von Tiling, Peter*, Die karitativen Werke und Einrichtungen im Bereich der evangelischen Kirche, in: Listl, Joseph/Pirson, Dietrich (Hg.), Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 2, 2. Aufl., Berlin: Duncker & Humblot, 1995, S. 809–829 (zitiert: *von Tiling*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR II).
- Tillmanns, Reiner*, Zur Verleihung des Körperschaftsstatus an Religionsgemeinschaften, Die Öffentliche Verwaltung 1999, S. 441–452 (zitiert: *Tillmanns*, DÖV 1999).
- Tillmanns, Reiner*, Kirchensteuer kein Mittel zur Entfaltung grundrechtlicher Religionsfreiheit. Zum Verhältnis des Art. 4 GG zu Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 Abs. 6 WRV, in: Muckel, Stefan (Hg.), Kirche und Religion im sozialen Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Rüfner zum 70. Geburtstag, Berlin: Duncker & Humblot, 2003, S. 919–945 (zitiert: *Tillmanns*, in: Muckel, FS Rüfner).

- Tipke, Klaus*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl., Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2000 (zitiert: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I).
- Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm (Hg.)*, 167. Lieferung, Köln: Otto Schmidt, 2021 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO).
- Tipke, Klaus/Lang, Joachim/Seer, Roman/Hey, Johanna/English, Joachim/Hennrichs, Joachim (Hg.)*, Steuerrecht, 24. Aufl., Köln: Otto Schmidt, 2021 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Tipke u. a.*, *Tipke/Lang*, Steuerrecht).
- Torfs, Rik/Vrielink, Jogchum*, State and Church in Belgium, in: *Robbers, Gerhard (Hg.)*, State and Church in the European Union, 3. Aufl., Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2019, S. 11–49 (zitiert: *Torfs/Vrielink*, in: *Robbers*, State and Church in the European Union).
- Uhle, Arnd*, Die öffentliche Finanzierung der Religionsgemeinschaften im säkularen Verfassungsstaat: Anmerkungen zu ihrer Legitimität und ihren Erscheinungsformen, in: *Gerosa, Libero/Müller, Ludger (Hg.)*, Politik ohne Gott? Laizität des Staates, Religionszugehörigkeit und Rechtsordnung, Paderborn: Ferdinand Schöningh, 2014, S. 191–219 (zitiert: *Uhle*, in: *Gerosa/Müller*, Politik ohne Gott?).
- Uhle, Arnd*, Instrumente der Kirchenfinanzierung, Eine vergleichende Analyse, in: *Abmeier, Karlies (Hg.)*, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit, Paderborn: Ferdinand Schöningh, 2016, S. 193–219 (zitiert: *Uhle*, in: *Abmeier*, Geld, Gott und Glaubwürdigkeit).
- Ulbrich, Rudi*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip der Besteuerung. Eine kritische Würdigung seiner opfertheoretischen Grundlagen und Konsequenzen für die Steuerpolitik, Frankfurt: Peter Lang, 1975 (zitiert: *Ulbrich*, Leistungsfähigkeitsprinzip).
- Unruh, Peter*, Grundlagen und Grundzüge evangelischer Kirchenverfassung, in: *Anke, Hans Ulrich/de Wall, Heinrich/Heinig, Hans Michael (Hg.)*, Handbuch des evangelischen Kirchenrechts, Tübingen: Mohr Siebeck, 2016, S. 361–402 (zitiert: *Unruh*, in: *Anke/de Wall/Heinig*, *HvKR*, § 9).
- Unruh, Peter*, Religionsverfassungsrecht, 4. Aufl., Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2018 (zitiert: *Unruh*, Religionsverfassungsrecht).
- Vachek, Marcel*, Das Religionsrecht der Europäischen Union im Spannungsfeld zwischen mitgliederschaftlichen Kompetenzreservaten und Art. 9 EMRK, Frankfurt am Main: Peter Lang, 2000 (zitiert: *Vachek*, Religionsrecht der EU).
- Verhandlungen der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung*, Bd. 328, Stenographische Berichte: Von der 53. Sitzung am 10. Juli 1919 bis zur 70. Sitzung am 30. Juli 1919, Berlin: Verlag der Norddeutschen Buchdruckerei und Verlags-Anstalt, 1920 (zitiert: *Verhandlungen*, Bd. 328).

- Verhandlungen der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung*, Bd. 329, Stenographische Berichte: Von der 71. Sitzung am 31. Juli 1919 bis zur 90. Sitzung am 3. Oktober 1919, Berlin: Verlag der Norddeutschen Buchdruckerei und Verlags-Anstalt, 1920 (zitiert: *Verhandlungen*, Bd. 329).
- Verhandlungen der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung*, Bd. 336, Anlagen zu den stenographischen Berichten, Nr. 391: Bericht des Verfassungsausschusses, Berlin: Verlag der Norddeutschen Buchdruckerei und Verlags-Anstalt, 1920 (zitiert: *Verhandlungen*, Bd. 336).
- Vinding, Niels Valdemar*, State and Church in Denmark, in: Robbers, Gerhard (Hg.), State and Church in the European Union, 3. Aufl., Baden-Baden: Nomos, 2019, S. 87–108 (zitiert: *Vinding*, in: Robbers, State and Church in the European Union).
- Vogel, Klaus*, Die Absichtung von Rechtsfolgen im Steuerstaat. Lastenausteilungs-, Lenkungs- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodenlehre des Steuerrechts, *Steuer und Wirtschaft* 1977, S. 97–121 (zitiert: *Vogel*, *StuW* 1977).
- Waldhoff, Christian*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland–Schweiz, München: C. H. Beck, 1997 (zitiert: *Waldhoff*, Verfassungsrechtliche Vorgaben).
- Waldhoff, Christian*, Die Zwecksteuer Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtlichen Bindung des Aufkommens von Abgaben, *Steuer und Wirtschaft* 2002, S. 285–313 (zitiert: *Waldhoff*, *StuW* 2002).
- Waldhoff, Christian*, Zur Grundrechtsbindung bei der Erhebung von Kirchensteuern im Bundesstaat, *Steuer und Wirtschaft* 2005, S. 37–46 (zitiert: *Waldhoff*, *StuW* 2005).
- Waldhoff, Christian*, Haushaltsverfassung, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hg.), *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, Bd. 5, 3. Aufl., Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2011 (zitiert: *Waldhoff*, in: Isensee/Kirchhof, *HdbStR* V, § 116).
- de Wall, Heinrich*, Die Bindung der Kirchen an das Rechtsstaatsprinzip – Zur Bedeutung von Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes für die kirchliche Verwaltung, *Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht* 1998, S. 441–460 (zitiert: *de Wall*, *ZevKR* 1998).
- de Wall, Heinrich*, Europäisches Staatskirchenrecht, *Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht* 2000, S. 157–172 (zitiert: *de Wall*, *ZevKR* 2000).
- de Wall, Heinrich*, Neue Entwicklungen im Europäischen Staatskirchenrecht, *Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht* 2002, S. 205–219 (zitiert: *de Wall*, *ZevKR* 2002).

- de Wall, Heinrich*, Der Gleichheitssatz im Kirchensteuerrecht – zum Kammerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 19.8.2002, in: Muckel, Stefan (Hg.), Kirche und Religion im sozialen Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Rüfner zum 70. Geburtstag, Berlin: Duncker & Humblot, 2003, S. 945–959 (zitiert: *de Wall*, in: Muckel, FS Rüfner).
- de Wall, Heinrich*, Religionsfreiheit und Religionsverfassungsrecht in Deutschland, in: Antes, Peter/de Wall, Heinrich (Hg.), Religions- und Weltanschauungsfreiheit: Verfassungsrechtliche Grundlagen und konfessionelle Perspektiven, Stuttgart: Verlag W. Kohlhammer, 2018, S. 9–16 (zitiert: *de Wall*, in: Antes/de Wall, Religions- und Weltanschauungsfreiheit).
- Walter, Christian*, Religionsverfassungsrecht in vergleichender und internationaler Perspektive, Tübingen: Mohr Siebeck, 2006 (zitiert: *Walter*, Religionsverfassungsrecht).
- Walz, W. Rainer*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Heidelberg, Hamburg: R. v. Decker's Verlag, 1980 (zitiert: *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung).
- Weber, Hermann*, Die Grundrechtsbindung der Kirchen, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht 1972, S. 386–419 (zitiert: *Weber*, ZevKR 1972).
- Weber, Hermann*, Steuererlaß und Steuerstundung als Subvention, Berlin: Duncker & Humblot, 1980 (zitiert: *Weber*, Steuererlaß und Steuerstundung als Subvention).
- Weber, Hermann*, Die Verleihung der Körperschaftsrechte an Religionsgemeinschaften; Grundsätzliche und aktuelle Probleme, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht 1989, S. 337–376 (zitiert: *Weber*, ZevKR 1989).
- Weber, Hermann*, Grundrechtsbindung der Kirchen und Religionsgemeinschaften, in: Listl, Joseph/Pirson, Dietrich (Hg.), Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 1, 2. Aufl., Berlin: Duncker & Humblot, 1995, S. 573–587 (zitiert: *Weber*, in: Listl/Pirson, HdbStKirchR I).
- Weber, Hermann*, Bindung der Kirchen an staatliche und innerkirchliche Grundrechte und das Verhältnis der Grundrechtsgewährleistungen zueinander, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht 1997, S. 282–318 (zitiert: *Weber*, ZevKR 1997).
- Weber, Hermann*, Geltungsbereiche des primären und sekundären Europarechts für die Kirchen, Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht 2002, S. 221–247 (zitiert: *Weber*, ZevKR 2002).
- Weber, Hermann*, Kirchenfinanzierung im religionsneutralen Staat, Staatskirchenrechtliche und rechtspolitische Probleme der Kirchensteuer, NVwZ 2002, S. 1443–1455 (zitiert: *Weber*, NVwZ 2002).

- Weber, Werner*, Die Ablösung der Staatsleistungen an die Religionsgemeinschaften, Stuttgart: Quell-Verlag der Evangelischen Gesellschaft, 1948 (zitiert: *Weber*, Ablösung der Staatsleistungen).
- Weinberger, Walter*, Nordeuropäische Länder, in: Rees, Wilhelm (Hg.), Katholische Kirche im neuen Europa: Religionsunterricht, Finanzierung und Ehe in kirchlichem und staatlichem Recht – mit einem Ausblick auf zwei afrikanische Länder, Wien: LIT Verlag, 2007, S. 345–373 (zitiert: *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa).
- Weinberger, Walter*, Osteuropäische Länder und zukünftige Beitrittsländer, in: Rees, Wilhelm (Hg.), Katholische Kirche im neuen Europa: Religionsunterricht, Finanzierung und Ehe in kirchlichem und staatlichem Recht – mit einem Ausblick auf zwei afrikanische Länder, Wien: LIT Verlag, 2007, S. 374–487 (zitiert: *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa).
- Weinberger, Walter*, Süd- und Westeuropäische Länder, in: Rees, Wilhelm (Hg.), Katholische Kirche im neuen Europa: Religionsunterricht, Finanzierung und Ehe in kirchlichem und staatlichem Recht – mit einem Ausblick auf zwei afrikanische Länder, Wien: LIT Verlag, 2007, S. 254–344 (zitiert: *Weinberger*, in: Rees, Katholische Kirche im neuen Europa).
- Wernsmann, Rainer*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Abzugsfähigkeit von Vorsorgeraufwendungen. Zugleich zum Unterschied zwischen existenznotwendigem und indisponiblen Einkommen, Steuer und Wirtschaft 1998, S. 317–333 (zitiert: *Wernsmann*, *StuW* 1998).
- Wernsmann, Rainer*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, Tübingen: Mohr Siebeck, 2005 (zitiert: *Wernsmann*, Verhaltenslenkung).
- Wernsmann, Rainer*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Einführung und Ausgestaltung von Steuervergünstigungen, Neue Juristische Woche 2008, S. 2078–2080 (zitiert: *Wernsmann*, *NJW* 2008).
- Wick, Volker*, Die Trennung von Staat und Kirche: Jüngere Entwicklungen in Frankreich im Vergleich zum deutschen Kooperationsmodell, Tübingen: Mohr Siebeck, 2007 (zitiert: *Wick*, Trennung von Staat und Kirche).
- Wieland, Joachim*, Die Angelegenheiten der Religionsgesellschaften, Der Staat 1986, S. 321–350 (zitiert: *Wieland*, *Staat* 1986).
- Wilke, Timo*, Billigkeit im Steuerrecht, Berlin: Tenea, 2007 (zitiert: *Wilke*, Billigkeit im Steuerrecht).
- Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag*, Ausarbeitung: Besonderes Kirchgeld und Vorschläge zur Reform der Kirchensteuer, 2010 (zitiert: *Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag*, Ausarbeitung: Besonderes Kirchgeld und Vorschläge zur Reform der Kirchensteuer).
- Züllighoven, Leila*, Lastengleichheit in der grundgesetzlichen Werteordnung. Zu den Rechtfertigungsanforderungen an ungleichmäßige Besteuerung, 1. Aufl., Baden-Baden: Nomos, 2019 (zitiert: *Züllighoven*, Lastengleichheit).

Zuppinger, Ferdinand, Zur Kirchensteuerpflicht juristischer Personen, in: Carlen, Louis (Hg.), Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz, Freiburg, Schweiz: Universitätsverlag Freiburg, Schweiz, 1988, S. 11–25 (zitiert: *Zuppinger*, in: Carlen, Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz)

Es wird vorausgesagt, dass sich die Kirchenmitgliederzahlen in der Evangelischen Kirche in Deutschland bis zum Jahr 2060 halbieren werden. Die Kirchensteuerpflicht spielt eine zentrale Rolle beim Kirchenaustritt. Daher werden Reformvorschläge des Kirchensteuerrechts diskutiert, wie beispielsweise die Befreiung der Berufseinsteiger von der Kirchensteuerpflicht, um Kirchenaustritte zu verhindern.

Das Besteuerungsrecht ist aber keine rein kirchliche Materie, sondern hat Auswirkungen auf den staatlichen Bereich. Die Kirchensteuererhebung zieht daher grundgesetzlich vorgegebene Rahmenbedingungen mit sich, die die Gestaltungsfreiheit der Kirche einschränken. Diese Arbeit untersucht die Reformvorschläge des Kirchensteuerrechts auf ihre rechtliche Umsetzbarkeit und beleuchtet dabei die Grenzen der Steuerautonomie der Religionsgemeinschaften. Zentrale Fragen sind: Wie flexibel ist das Besteuerungsrecht der Religionsgemeinschaften? Was darf die Kirche? Und was kann sie tatsächlich umsetzen?