

---

**Datum:** 15.06.2021  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 4. Senat  
**Entscheidungsart:** Gerichtsbescheid  
**Aktenzeichen:** 4 K 1768/20 Ki  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2021:0615.4K1768.20KI.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

---

## Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit der Ablehnung der Erstattung von Kirchensteuern aufgrund der Bischöflichen Anordnung zu Kirchensteuerhöchstbeträgen (sog. Kirchensteuerkappung, Streitjahr 2015). 1

Die Kläger sind Ehegatten und beide Mitglied der römisch-katholischen Kirche. Das Finanzamt D-Stadt setzte gegenüber den zusammenveranlagten Klägern mit Bescheid vom 20.07.2017 die Kirchensteuer in Höhe von 18.007,38 EUR fest. Dem lagen ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 370.702,00 EUR mit einer tariflichen Einkommensteuer in Höhe von 139.042,00 EUR (Kirchensteuer hierauf = 12.536,01 EUR) sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 248.647,00 EUR mit einer nach Maßgabe von § 32d Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelten Einkommensteuer in Höhe von 60.793,00 EUR (Kirchensteuer hierauf = 5.471,37 EUR) zugrunde. 2

Am 07.11.2019 beantragten die Kläger die Anwendung der sog. Höchstbegrenzung der Kirchensteuer gemäß der Bischöflichen Anordnung zu Kirchensteuerhöchstbeträgen vom 15.09.2012. Nach Ziff. 1 Satz 1 dieser Anordnung wird die Kirchensteuer, die über 4 Prozent des zu versteuernden Einkommens (bemessen nach § 2 Abs. 5 EStG i. V. m. § 51a EStG) 3

hinausgeht, auf Antrag erstattet.

Der Beklagte lehnte den Antrag mit Schreiben vom 13.11.2019 ab. Er verwies auf Ziff. 2 der Bischöflichen Anordnung, wonach die gemäß § 32d EStG ermittelten Einkommensbeträge sowie die darauf entfallenden Kirchensteuern außer Ansatz bleiben. Dies bedeute, dass die nach § 32d EStG besteuerten Kapitaleinkünfte zur Berechnung der Höchstgrenze außer Ansatz bleiben und dies ungeachtet der Frage, ob es sich um Zinserträge oder Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft handele. 4

Der Beklagte nahm folgende Berechnung vor: 5

Ermittlung des Höchstbetrages (4 Prozent von 370.702,00 EUR)	14.828,08 EUR
Festgesetzte Kirchensteuer	18.007,38 EUR
./. davon auf § 32d EStG entfallende Kirchensteuer	./. 5.471,37 EUR
= für den Vergleich mit dem Höchstbetrag maßgebliche Kirchensteuer	12.536,01 EUR

 6

Aufgrund von Ziff. 2 der Bischöflichen Anordnung erreiche die Kirchensteuer der Kläger (= 12.536,01 EUR) den Höchstbetrag (= 14.828,08 EUR) nicht und eine Erstattung komme nicht in Betracht. Das Schreiben vom 13.11.2019 enthielt keine Rechtsbehelfsbelehrung. 7

Hiergegen legten die Kläger am 18.05.2020 Einspruch ein. Sie wenden sich gegen die Kürzung der maßgeblichen Kirchensteuer um den Betrag i. H. v. 5.471,37 EUR. Auch dieser Betrag sei in die Höchstbetragsberechnung einzubeziehen, so dass sich eine Erstattung ergebe. 8

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 20.05.2020 als unbegründet zurück und verweist darin auf die Begründung der Antragsablehnung. 9

Die Kläger haben am 23.06.2020 Klage erhoben. Trotz mehrfacher Erinnerung haben sie die Klage nicht begründet. 10

Sie beantragen (sinngemäß), 11

dass der Beklagte unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 13.11.2019 sowie der Einspruchsentscheidung vom 20.05.2020 verpflichtet wird, die Kirchensteuer in Höhe von 3.179,30 EUR zu erlassen. 12

Der Beklagte beantragt, 13

die Klage abzuweisen. 14

Er verweist zur Begründung weiterhin auf Ziff. 2 der Bischöflichen Anordnung. 15

Der Berichterstatter hat den Beklagten um Auskunft darüber gebeten, ob die Bischöfliche Anordnung zu Kirchensteuerhöchstbeträgen vom 15.09.2012 staatlich anerkannt ist. Der Beklagte hat die Frage nicht explizit beantwortet. Er führt aus, dass der staatliche Anerkennungsvorbehalt nur insoweit verfassungsrechtlich zulässig und gerechtfertigt sei, als 16

er sich auf Bestandteile des kirchlichen Besteuerungsrechts beziehe, die staatlich verliehen sind, wie der weltliche Steuerzwang und andere Formen staatlicher Mitwirkung bei der Kirchensteuererhebung. Bei den sog. Kappungsfällen sei Letzteres nicht der Fall. Das Instrument der Kappung diene auch der Kundenpflege und bedürfe keiner staatlichen Genehmigung.

Entscheidungsgründe	17
Der Senat entscheidet durch Gerichtsbescheid (§ 90a der Finanzgerichtsordnung [FGO]).	18
Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. Die Ablehnung der begehrten „Erstattung“ war nicht rechtswidrig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (vgl. § 101 FGO).	19
I. Das Begehren der Kläger ist auf einen Erlass der Kirchensteuer gerichtet. Richtige Klageart ist damit die Verpflichtungsklage. Die Kläger haben zwar einen lediglich auf die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung gerichteten Klageantrag formuliert. Allerdings versteht das Gericht den Antrag rechtsschutzerweiternd als Verpflichtungsantrag gerichtet auf die Verpflichtung des Beklagten zur Erteilung des begehrten Teilerlasses der Kirchensteuer i. H. v. 3.179,30 EUR.	20
II. Die Kläger haben keinen Anspruch auf den Erlass von Kirchensteuern i. H. v. 3.179,30 EUR.	21
1. Nach § 1 des Gesetzes über die Erhebung von Kirchensteuern im Land Nordrhein-Westfalen (KiStG NRW) erheben die Katholische Kirche und die Evangelische Kirche im Lande Nordrhein-Westfalen Kirchensteuern aufgrund jeweils eigener Kirchensteuerordnungen. Für den Beklagten ist die Kirchensteuerordnung vom 31.08.1987(KiABl. 1987, Nr. 18, in der Fassung der Änderungsverordnung vom 08.09.2014, KiABl. 2015, 80, im Folgenden nur: KiStO) maßgeblich. Nach § 3 KiStO erhebt der Beklagte die Kirchensteuer als Zuschlag zur Einkommensteuer, zur Lohnsteuer und zur Kapitalertragsteuer („Kirchensteuer vom Einkommen“). Bemessungsgrundlage der Kirchensteuer ist die Einkommensteuer, die Lohnsteuer und die Kapitalertragsteuer nach Maßgabe des § 51a EStG. Der Steuersatz beträgt 9 v. H. (siehe den Kirchensteuerbeschluss für 2015, KiABl. 2015, 79 sowie die Bekanntmachung über den Kirchensteuerbeschluss für das Steuerjahr 2015 durch FM NRW v. 27.03.2015, BStBl. I 2015, 453).	22
Die nach dieser Maßgabe festzusetzende Kirchensteuer wird nach der Bischöflichen Anordnung vom 15.09.2012 erstattet, wenn „die nach dem derzeitigen Hebesatz als Zuschlag zur tariflich (§ 32a EStG) festgesetzten Einkommensteuer erhobene Kirchensteuer 4 % des zu versteuernden Einkommens [übersteigt]“ (Ziff. 1 der Bischöflichen Anordnung). Die Kirchensteuer soll auf diese Weise nach oben hin auf den genannten Prozentsatz begrenzt werden. Die Steuerbelastung steigt sodann nicht mehr progressiv (sog. Kappung der Progression). Die Kirchensteuerbelastung wird mithin von der Progression des Einkommensteuertarifs entkoppelt. Es findet vielmehr ein proportionaler Steuersatz Anwendung ( <i>Hammer</i> , Rechtsfragen der Kirchensteuer, 2002, S. 362 m. w. N.). Begründet wird dies damit, dass die Kirchensteuer andere Zwecke als die staatliche Steuer verfolge und die mit der Steuerprogression verbundene Umverteilung nicht übernommen werden soll (vgl. BVerwG-Urteil vom 21.05.2003 9 C 12/02, BVerwGE 118, 201). Diese Begrenzungsregelung ist im Bereich des Beklagten allerdings nicht Regelungsbestandteil der Bemessungsgrundlage bzw. des Kirchensteuertarifs und daher nicht bereits im Festsetzungsverfahren zu berücksichtigen. Vielmehr wird die Anwendung der Begrenzungsregelung im Bereich des Beklagten einem gesonderten, der	23

Kirchensteuerfestsetzung nachgelagertem Verfahren überantwortet. Besonders deutlich wird dies an Ziff. 3 der Bischöflichen Anordnung, wonach der Antrag auf Erstattung der Kirchensteuer erst nach Ablauf der Rechtsmittelfrist in Ansehung des Steuerbescheides gestellt werden kann. Das nachgelagerte Verwaltungsverfahren ist auf den Erlass der Kirchensteuer gerichtet.

Eine solche Entscheidung über den Erlass von Kirchensteuer ist nicht der Überprüfung durch die staatlichen Gerichte entzogen (§ 14 Abs. 3 und Abs. 4 KiStG NRW, vgl. BFH-Urteil vom 01.07.2009 I R 81/08, BStBl. II 2011, 379; *Hammer* in Pirson/Rüfner/Germann/Muckel, Handbuch des Staatskirchenrechts, Band 3, 2020, S. 3010 m. w. N.). Der von den Klägern begehrte Erlass kommt allerdings nur dann in Betracht, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Erlass erfüllt sind. Hieran fehlt es im Streitfall. Eine allgemeine Tarifkorrektur ist nicht von der Erlassermächtigung des § 227 der Abgabenordnung (AO) i. V. m. § 8 Abs. 1, Abs. 4 KiStG NRW gedeckt (dazu 2.) und eine spezifische kirchensteuerliche Erlassermächtigung ist in NRW nicht vorhanden (dazu 3.). Sofern man die Bischöfliche Anordnung vom 15.09.2012 überhaupt als ausreichende Erlassgrundlage ansehen wollte, wären die dort genannten Erlassvoraussetzungen nicht erfüllt (dazu 4.).

2. § 227 AO trägt den von den Klägern begehrten Erlass nicht. Nach dieser Norm, die auch für die Kirchensteuer gilt (§ 8 Abs. 1 KiStG NRW), können Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen werden, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre.

Die Entscheidung über den Erlassantrag der Kläger ist eine Ermessensentscheidung, die im finanzgerichtlichen Verfahren nur dahin überprüft werden darf, ob die Ablehnung der Erlassentscheidung rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist (§ 102 Satz 1 FGO). Stellt das Gericht eine Ermessensüberschreitung oder einen Ermessensfehler fest, ist es grundsätzlich auf die Aufhebung der angefochtenen Verwaltungsentscheidung beschränkt. Nur wenn der Ermessensspielraum im konkreten Fall derart eingengt ist, dass nur eine Entscheidung als ermessensgerecht in Betracht kommt (sog. Ermessensreduzierung auf Null), ist es befugt, seine Entscheidung an die Stelle der Ermessensentscheidung der Verwaltungsbehörde zu setzen und eine Verpflichtung zum Erlass auszusprechen (BFH-Urteile vom 26.10.1994 X R 104/92, BStBl. II 1995, 297, BFHE 176, 3 und vom 17.04.2013 X R 6/11, BFH/NV 2013, 1537).

Der Zweck des § 227 AO (und auch der des § 163 AO) liegt darin, sachlichen und persönlichen Besonderheiten des Einzelfalles, die der Gesetzgeber in der Besteuerungsnorm nicht berücksichtigt hat, durch eine nicht den Steuerbescheid selbst ändernde Korrektur des Steuerbetrages insoweit Rechnung zu tragen, als sie die steuerliche Belastung als unbillig erscheinen lassen (BFH-Urteil vom 17.04.2013 X R 6/11, BFH/NV 2013, 1537). Persönliche Unbilligkeitsgründe scheiden hier offensichtlich aus, weshalb allein die sachliche Unbilligkeit in den Blick zu nehmen ist. Sachlich unbillig ist die Festsetzung einer Steuer, wenn sie zwar äußerlich dem Gesetz entspricht, aber den Wertungen des Gesetzgebers im konkreten Fall derart zuwiderläuft, dass die Erhebung der Steuer als unbillig erscheint. So verhält es sich, wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass der Gesetzgeber die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage – wenn er sie als regelungsbedürftig erkannt hätte – im Sinne der beabsichtigten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte. Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt dagegen keine

Billigkeitsmaßnahme (BFH-Urteil vom 17.04.2013 X R 6/11, BFH/NV 2013, 1537).

Die Regelung des § 227 AO wird zum Teil als Rechtsgrundlage für die Kappung der Progression angesehen (FG Köln, Urteil vom 12.04.2000 11 K 1375/95, EFG 2000, 1092; im Ergebnis wohl auch FG Düsseldorf, Beschluss vom 14.11.1986 I 345/86, EFG 1987, 201 [202]). Es fehlt allerdings an der vorstehend skizzierten Unbilligkeit im Einzelfall. Die mit der Progression der Einkommensteuer verbundene Höhe der Kirchensteuer trifft alle Steuerpflichtigen ab einer gewissen Einkommenshöhe gleichermaßen. Nach § 3 Abs. 1 KiStO wird die Kirchensteuer als Zuschlag zur Einkommensteuer, Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer erhoben, was zwangsläufig zu einer Übernahme des progressiven Steuertarifs führt. Die mit der Progression verbundene Belastungswirkung für höhere Einkommen ist also gewollt. Die Kappung der Progression setzt diese Grundentscheidung hingegen außer Kraft. Sie korrigiert sie in allgemeiner Weise und nicht bloß im Hinblick auf den Einzelfall. Eine derart allgemeine Tarifkorrektur kann ihre Rechtsgrundlage nicht in § 227 AO finden (zutreffend BVerwG-Urteil vom 21.05.2003 9 C 12/02, BVerwGE 118, 201; FG Köln, Urteil vom 25.11.1992 11 K 1660/92, EFG 1993, 401; VG Wiesbaden, Urteil vom 13.03.2012 1 K 596/11, juris; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, 2002, S. 364, 468).

3. Kirchensteuerrechtliche Erlassstatbestände, die das Begehren der Kläger tragen könnten, existieren nicht. 29

Das KiStG NRW selbst enthält keine eigenständige Regelung über den Erlass von Kirchensteuern. Insbesondere eine Regelung wie § 8 Abs. 4 KiStG NRW, wonach die Kirchen für Stundung und Erlass zuständig sind, hat das Bundesverwaltungsgericht zu Recht nicht als normative Grundlage ausreichen lassen. Denn einer solchen Regelung fehlt es an der notwendigen Vorgabe der Erlassvoraussetzungen und sei es auch nur generalklauselartig (BVerwG-Urteil vom 21.05.2003 9 C 12/02, BVerwGE 118, 201). 30

Entsprechendes gilt für das nach § 16 KiStG NRW staatlich anerkannte kirchliche Steuerrecht. Die KiStO des Beklagten enthält keine Aussage zur Kappung der Progression bzw. zu einem entsprechenden Erlass. Entsprechendes gilt für den Kirchensteuerhebesatzbeschluss für das Streitjahr. 31

4. Die Kläger können ihr Begehren schließlich auch nicht auf die Bischöfliche Anordnung vom 15.09.2012 stützen. Ungeachtet der Frage, ob die Bischöfliche Anordnung in Anbetracht der wohl fehlenden staatlichen Anerkennung (vgl. § 16 KiStG NRW) überhaupt eine ausreichende gesetzliche Grundlage für einen Kirchensteuererlass darstellen kann, liegen die dort genannten Voraussetzungen für einen Erlass nicht vor. 32

Der Wortlaut der Ziff. 2 ist eindeutig. Sowohl die gemäß § 32d EStG ermittelten Einkommensbeträge als auch die darauf entfallenden Kirchensteuern bleiben außer Ansatz. Der Beklagte ist in diesem Sinne verfahren. 33

Zu bedenken ist zudem, dass wenn man die Ziff. 2 hinwegdenken und das Kappungsbegehren der Kläger allein nach der Ziff. 1 würdigen würde, auch die Kapitaleinkünfte in die Bemessungsgrundlage für die 4 % einbezogen werden müssten: 34

Ermittlung des Höchstbetrages (4 Prozent von 370.702,00 EUR + 248.647,00 EUR EUR = 619.349,00 EUR)	24.773,96 EUR	35
---	------------------	----

Festgesetzte Kirchensteuer	18.007,38 EUR
----------------------------	------------------

Es geht jedenfalls nicht an, dass auf der einen Seite die gesamte Kirchensteuer betrachtet wird, aber auf der anderen Seite nur ein Teil der die Kirchensteuer tragenden Bemessungsgrundlage. 36

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 37

III. Die Revision war nicht zuzulassen. Dies gilt auch unter dem Blickwinkel des § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO mit Blick auf die Entscheidung des FG Köln vom 12.04.200011 K 1375/95 (a.a.O.), die sich von der Senatsentscheidung insofern unterscheidet, als sie eine Kirchensteuernkappung auf der Grundlage von § 227 AO konkretisiert durch „kircheninterne Kappungsrichtlinien“ (mit Ermessensreduzierung auf Null) für rechtlich zulässig gehalten hat. Da im Streitfall allerdings die Voraussetzungen der „kircheninternen Richtlinien“ (hier: Bischöfliche Anordnung vom 15.09.2012) nicht erfüllt sind, fehlt es an einer entscheidungserheblichen Divergenz. 38