

**Urteil Verwaltungsgericht Wiesbaden vom 15.03.2007, Aktenzeichen 1 E 234/06  
Kirchenteuer und Halbeinkünfteverfahren**

1 E 234/06

Verwaltungsgericht Wiesbaden

Urteil

15.03.2007 keine Angabe zur Rechtskraft

Dividendeneinkünfte; Folgerichtigkeit; Halbeinkünfteverfahren; Kirchensteuer; Leistungsfähigkeit; Veräußerungsgeschäfte; Veräußerungsgewinne; Veräußerungsverluste; Verlustvortrag; Verrechnung; Zuschlagsteuer

EStG § 10 d; EStG § 3 Nr 40; EStG § 51 a; GG Art 3 Abs 1; HKiStG § 13 Abs 1; HKiStG § 2 Abs 1

1. Bei der als Zuschlagsteuer erhobenen Kirchensteuer ist die nach dem Halbeinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 EStG einkommensteuerfrei gestellte zweite Hälfte von Veräußerungsgewinnen in wortlautgetreuer Anwendung des § 51 a Abs. 2 Satz 2 EStG als Bemessungsgrundlage voll zu berücksichtigen, ohne dass Verlustvorträge aus früheren Steuerjahren in Anrechnung gebracht werden können.

2. Eine Auslegung des § 51 Abs. 2 Satz 2 EStG, die eine Anrechnung von Verlustvorträgen ermöglicht, ist auch nicht verfassungsrechtlich geboten; insbesondere sind die Prinzipien der Folgerichtigkeit und Leistungsfähigkeit nicht verletzt.

1 E 234/06 Verkündet am 15.03.2007

Martin

Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle

Verwaltungsgericht Wiesbaden

URTEIL

IM NAMEN DES VOLKES

In dem Verwaltungsstreitverfahren

A.,

A-Straße, A-Stadt

- Klägerin -

bevollmächtigt:

B.,

B-Straße, B-Stadt

gegen

Land Hessen, vertreten durch die Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main,

Adickesallee 32, 60322 Frankfurt am Main

--

- Beklagte -  
wegen  
Kirchensteuer  
hat die 1. Kammer des Verwaltungsgerichts Wiesbaden durch

Präsidentin des VG Rechenbach  
Richterin am VG Grünewald-Germann  
Richterin am VG Schmidt  
ehrenamtliche Richterin Zimmer  
ehrenamtliche Richterin Plahl

aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 15. März 2007 für Recht erkannt:

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.
3. Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Die Klägerin darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe der festzusetzenden Kosten abwenden, wenn nicht der Beklagte vor der Vollstreckung Sicherheit in entsprechender Höhe leistet.
4. Die Revision wird zugelassen.

T a t b e s t a n d :

Die Klägerin wendet sich gegen die fehlende Berücksichtigung eines Verlustvortrags aus Veräußerungsgeschäften bei der Festsetzung der Kirchensteuer für das Jahr 2003.

Die Klägerin wird zur Einkommensteuer veranlagt. Sie gehörte bis zu ihrem am 13.05.2003 erklärten Austritt der evangelischen Kirche an. Im Steuerjahr 2003 und in den Jahren zuvor erzielte sie neben anderen Einkünften Einkünfte und Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Aus früheren Jahren stand ihr ein Verlustvortrag nach § 10 d Abs. 4 EStG für Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften zur Verfügung, der im Steuerjahr 2003 noch nicht "aufgebraucht" war. Dieser war zum 31.12.2001 in Höhe von 928.703 €, und zum 31.12.2002 in Höhe von 1.042.371 € festgestellt worden.

Für das Jahr 2002 hatte das Finanzamt D. für die Klägerin Einkommensteuer in Höhe von 1.137,- € und Kirchensteuer in Höhe von 0,- € festgesetzt. Zugrunde gelegt wurde hierbei, dass die Klägerin im Jahr 2002 eigenen Angaben zu Folge einen Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften von Aktien in Höhe von rund 80.000 € und Verluste in Höhe von rund 300.000 €, mithin negative Einkünfte in Höhe der Differenz von rund 220.000 € erwirtschaftet hatte; die Hälfte der Differenz war im Steuerbescheid als Position "Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften" ausgewiesen worden. Bei der Berechnung der Kirchensteuer war - unter Berücksichtigung eines Kinderfreibetrags - ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 12.162,- € angesetzt worden, dem "negative steuerfreie Halbeinkünfte" in Höhe von mehr als 100.000 € gegenübergestellt worden waren.

Für das hier streitige Jahr 2003 setzte das Finanzamt D. für die Klägerin durch Einkommensteuerbescheid vom 10.05.2005, geändert durch Bescheid vom 01.08.2005, eine Einkommensteuer in Höhe von 0,00 € und eine Kirchensteuer in Höhe von 4.362,07 € fest. Die Festsetzung beruhte auf den Angaben der Klägerin im Jahr 2003 in der Anlage SO, wonach

sie Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 409.656 € erzielt hatte. Die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften wurden laut Steuerbescheid mit 1/2 von 409.656 € = 204.828 € in Ansatz gebracht. Dieser Betrag wurde mit dem Verlustvortrag aus privaten Veräußerungsgeschäften zum 31.12.2002 in entsprechender Höhe verrechnet, so dass sich bei der Einkommensteuer keine zu versteuernden Einkünfte ergaben. Einkünfte aus anderen Einkunftsarten waren mit abziehbaren Verlusten zum überwiegenden Teil ausgeglichen worden, woraus sich ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 5.782 € ergab, wofür nach dem Grundtarif keine Einkommensteuer festgesetzt wurde. Die im Steuerbescheid für 2003 in der Fassung vom 01.08.2005 festgesetzte Kirchensteuer berechnet sich wie folgt:

Zu versteuerndes Einkommen unter  
Berücksichtigung eines Kinderfreibetrages: 2.887 €  
zuzüglich steuerfreie Halbeinkünfte: 218.098 €  
220.976 €  
darauf entfallende Einkommensteuer: 96.935 €  
davon 9% evangelische Kirchensteuer von 96.935 €  
umgerechnet auf sechs Monate 4.362,07 €

Der für die Klägerin verbleibende Verlustvortrag nach § 10 d Abs. 4 EStG für Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften zum 31.12.2003 wurde in Höhe von 837.543 € festgestellt.

Am 19.05.2005 legte die Klägerin Einspruch gegen den Bescheid vom 10.05.2005 über Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer für 2003 ein, mit dem sie sich insbesondere gegen die Berechnung der Kirchensteuer wandte. Sie machte geltend, der aus dem Vorjahr zur Verfügung stehende Verlustvortrag habe sich auf die Berechnung der Kirchensteuer auswirken müssen. Dem Einspruch half die Beklagte teilweise ab, indem sie den Bescheid vom 10.05.005 in Bezug auf die Berechnung der Kirchensteuer durch Bescheid vom 01.08.2005 änderte, da sie im Bescheid vom 10.5.2005 die Dauer der Kirchensteuerpflicht mit fünf Monaten anstelle von richtigerweise sechs Monaten berücksichtigt habe.

Unter dem 26.07.2005 hörte das Finanzamt D. die Evangelische Kirche in Hessen und Nassau zur Bescheidung des in Bezug auf die Kirchensteuerfestsetzung als Widerspruch gewerteten Einspruchs an. Mit Schreiben vom 04.08.2005 bat die Kirchenverwaltung der Evangelischen Landeskirche um Zurückweisung des Widerspruchs.

Mit Widerspruchsbescheid vom 13.01.2006 wies die Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main den Widerspruch der Klägerin als unbegründet zurück. Zur Begründung führte sie aus, die Festsetzung der evangelischen Kirchensteuer sei entsprechend der gesetzlichen Vorschriften der § 2 Abs. 2 HKiStG i.V.m. § 51a Abs. 2 EStG erfolgt. Danach sei für die Ermittlung der für die Berechnung der Kirchensteuer maßgeblichen Einkommensteuer das zu versteuernden Einkommen um die nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfreien Beträge zu erhöhen, so dass die steuerfreien Halbeinkünfte für die Ermittlung der Kirchensteuer in voller Höhe zu berücksichtigen seien. Die Korrektur des zu versteuernden Einkommens in dieser Weise entspreche dem gesetzgeberischen Anliegen, die Steuer erhebenden Religionsgemeinschaften durch das Halbeinkünfteverfahren nicht zu belasten.

Am 15.02.2006 hat die Klägerin Klage erhoben, mit der sie sich gegen die Festsetzung einer Kirchensteuer für den Veranlagungszeitraum 2003 wegen des vorhandenen Verlustvortrags wendet. Zwar sei das durch das Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000 eingeführte Halbeinkünfteverfahren bei der Ermittlung der Maßstabsteuer für die Kirchensteuer nach § 51a

Abs. 2 S. 2 EStG ausgenommen worden, so dass das für die Ermittlung der maßgeblichen Einkommensteuer zu versteuernde Einkommen um die nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfreien Beträge zu erhöhen sei. Nach Ansicht der Klägerin bestehe jedoch eine gesetzliche Regelungslücke für den Fall von Veräußerungsverlusten und -gewinnen. Der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung sei verletzt, weil sich lediglich durch die Einkunftsart eine höhere Steuerbelastung bei der Zuschlagsteuer ergebe. Eine Auslegung des § 51a Abs. 2 S. 2 EStG, wonach für die Kirchensteuer als Bemessungsgrundlage die vollen Veräußerungsgewinne ohne Reduzierung nach § 3 Nr. 40 EStG herangezogen würden, nicht aber der Verlustvortrag nutzbar bemacht werden könne, sei verfassungswidrig. Vielmehr sei in der Regelung in § 51a Abs. 2 S. 2 EStG, wonach bei Wegfall der hälftigen Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen auch die Begrenzung des Abzuges von Verlusten rückgängig zu machen sei, ein klarer Hinweis des Gesetzgebers zu sehen, dass eine analoge Regelung auch für die Verrechnung mit dem Verlustvortrag zu gelten habe. Eine andere Auslegung widerspreche dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

Die Klägerin beantragt,  
den Bescheid über die Kirchensteuer für das Jahr 2003 vom 10.05.2005, geändert durch Bescheid vom 01.08.2005 und den Widerspruchsbescheid vom 13.1.2006 aufzuheben und die Kirchensteuer mit 0,- € neu festzusetzen.

Das beklagte Land beantragt,  
die Klage abzuweisen.

Es erwidert, die Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer sei aufgrund einer wortgetreuen Umsetzung der gesetzlichen Regelung des § 51a Abs. 2 S. 2 EStG erfolgt. Es fehle an der von der Klägerin behaupteten Regelungslücke, die eine Auslegung in dem von ihr gewünschten Sinne ermögliche. Die vom Gesetzgeber gewählte Ausgestaltung des § 51a Abs. 2 S. 2 EStG habe zum Ziel gehabt, die mit dem Steuersenkungsgesetz geschaffenen Steuererleichterungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer völlig unberücksichtigt zu lassen. Dieses Ziel werde über die Hinzurechnung der bei der Einkommenssteuer steuerfrei verbleibenden Einkünfte jeweils im Entstehungsjahr erreicht. Dementsprechend seien die im Veranlagungszeitraum 2002 erlittenen Verluste aus Spekulationsgeschäften bei der Berechnung der Kirchensteuer für 2002 berücksichtigt worden. Denn hierbei sei das zu versteuernde Einkommen um negative steuerfreie Halbeinkünfte in Höhe von 104.957 € reduziert worden, so dass sich ein maßgebendes zu versteuerndes Einkommen von - 92.795 € ergeben habe, mit der Folge, dass eine Kirchensteuer in Höhe von 0,- € festgesetzt worden sei.

Die Klägerin erwidert hierauf, der Vortrag der Beklagten berücksichtige nicht, dass es der Klägerin unmöglich sei, den seit dem Wechsel vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren im Jahr 2000 bestehenden Verlustvortrag aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 928.703 € für Zwecke der Kirchensteuer zu nutzen.

Wegen der näheren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakte sowie der beigezogenen Behördenvorgänge des Beklagten (1 Hefter) Bezug genommen.

#### E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :

Die Klage ist zulässig, insbesondere ist der Verwaltungsrechtsweg eröffnet (vgl. § 33 Abs. 1, 2 FGO, § 40 Abs. 1 VwGO, § 13 Abs. 1 S. 1 Hessisches Kirchensteuergesetz - HKiStG - i.d.F. v.

12.2.1986 (GVBl. I S. 90). Das Widerspruchsverfahren und die gemäß § 13 Abs. 1 S. 2 HKiStG erforderliche Anhörung der zuständigen Kirchenbehörde ist durch Schreiben des Finanzamts D. vom 26.07.2005 erfolgt.

Die Klage ist jedoch unbegründet. Der Bescheid vom 10.05.2005, geändert durch Bescheid vom 01.08.2005, in der Form des Widerspruchsbescheids vom 13.1.2006 hinsichtlich der Festsetzung der Kirchensteuer für das Jahr 2003 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (vgl. § 113 Abs. 1 S. 1 VwGO).

Nach den §§ 1, 2 Abs. 1 Nr. 1 HKiStG sind die als Körperschaften des öffentlichen Rechts organisierten Kirchen ermächtigt, Kirchensteuer als Zuschlag zur Einkommensteuer durch die Finanzämter (vgl. § 9 HKiStG) zu erheben. Die Kirchensynode der Evangelischen Kirche in Hessen und Nassau, der die Klägerin bis zu ihrem am 13.05.2003 erklärtem Austritt angehörte, verfährt dementsprechend (vgl. § 2 Abs. 1, Abs. 2, § 9 Abs. 1 der Kirchensteuerordnung der Evangelischen Kirche in Hessen und Nassau im Bereich des Landes Hessen i.d.F. v. 27.11.1970 (Abl. 1970 S. 193) - KiStOH ev). Dabei gilt in Hessen nach entsprechendem Beschluss der Evangelischen Landeskirche ein Kirchensteuersatz von 9 %.

Die auf dieser Rechtsgrundlage durch das Finanzamt Rheingau-Taunus für die Klägerin im Steuerjahr 2003 als Zuschlag zur Einkommensteuer festgesetzte Kirchensteuer ist der Höhe nach nicht zu beanstanden.

Zu Recht hat das Finanzamt D. die bei der Einkommensteuerfestsetzung nach dem Halbeinkünfteverfahren nicht berücksichtigte "zweite Hälfte" des im Jahr 2003 insgesamt in Höhe von 409.656,- € erzielten Veräußerungsgewinns, also 204.828,- €, bei der Kirchensteuerfestsetzung als maßgebliches zu versteuerndes Einkommen zu Grunde gelegt, ohne dieses wegen des aus den Vorjahren zur Verfügung stehenden Verlustvortrags zu mindern. Dies ergibt sich aus § 51a Abs. 2 S. 2 des Einkommensteuergesetzes - EStG -, auf den § 2 Abs. 2 HKiStG hinsichtlich der Ermittlung der Kirchensteuer als Zuschlag zur Einkommensteuer verweist. Nach § 51a Abs. 2 S. 1 EStG ist die Einkommensteuer Bemessungsgrundlage für die Zuschlagsteuer, also die als solche erhobene Kirchensteuer. § 51a Abs. 2 S. 2 EStG bestimmt, dass zur Ermittlung der Einkommensteuer im Sinne des Satzes 1 das zu versteuernde Einkommen um die nach § 3 Nr. 40 steuerfreien Beträge zu erhöhen ist. § 3 Nr. 40 betrifft die nach dieser Vorschrift bei der Einkommensteuerfestsetzung steuerfreie Hälfte von Einnahmen aus der Veräußerung von Anteilen von Kapitalgesellschaften.

Damit gebietet der Wortlaut des § 51a Abs. 2 S. 2 EStG ("...um die nach § 3 Nr. 40 steuerfreien Beträge,..., zu erhöhen") einen Ansatz der der Einkommenssteuer nicht unterliegenden zweiten Hälfte eines Veräußerungsgewinns bei der Kirchensteuerbemessung. Dass wegen der Nichtberücksichtigung dieser Hälfte bei der Einkommensteueranlagung § 10 d EStG in Bezug auf diese zweite Hälfte nicht zur Anwendung kommt und damit Verlustvorträge aus früheren Steuerjahren nicht für die Kirchensteuer nutzbar gemacht werden können, ist eine Folge dieser wortlautgetreuen Anwendung des § 51a Abs. 2 S. 2 EStG. Eine einschränkende Auslegung des Wortlauts der Vorschrift in der von der Klägerin gewünschten Weise, nämlich dass der der Kirchensteuer unterliegende Gewinn um Verlustvorträge zu mindern ist, ist nach Überzeugung der Kammer rechtlich nicht zulässig. Zwar hat die Klägerin durch ihren Bevollmächtigten unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs darauf hingewiesen, dass gerade im Steuerrecht eine Auslegung steuerrechtlicher Normen gegen die ihrem Wortlaut nächst liegende Deutung mitunter

gerechtfertigt oder gar geboten sein mag. Dies bedarf allerdings stets einer besonderen Rechtfertigung in Form einer planwidrigen Regelungslücke des Gesetzes für die in Rede stehende Fallkonstellation oder eines Auslegungsspielraums, der verfassungskonform auszufüllen ist. An beidem fehlt es hier jedoch; die von der Klägerin gewünschte Auslegung, die eine Nutzbarmachung der Verlustvorträge auch bei der Kirchensteuerveranlagung ermöglicht, ist weder im Hinblick auf den erkennbaren Willen des Gesetzgebers gerechtfertigt, noch aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten (i. Erg. ebenso: Littmann/Bitz/Pust, EStG-Kommentar Loseblatt, 72. Lfrg., November 2006; Treiber in Blümel, EStG-Komm. § 51 a Rdnr. 55; [www.steuer-forum-kirche.de/info-51a-neu.htm](http://www.steuer-forum-kirche.de/info-51a-neu.htm) [S. 3]; a.A. Hofmann, DB 2005, 2157).

Aus der Entstehungsgeschichte des § 51 a Abs. 2 S. 2 EStG ergibt sich kein Hinweis auf einen entsprechenden Willen des Gesetzgebers.

§ 51a Abs. 2 S. 2 EStG wurde durch das Gesetz zur Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern vom 21.12.2000 (BGBl. I 2000, 1978) eingeführt, nachdem durch das Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433) eine pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerschuld beschlossen worden war und im Rahmen eines Systemwechsels bei der Körperschaftsteuer für Veräußerungsgeschäfte mit Aktien und anderen Dividendenpapieren mit Wirkung zum 01.01.2002 für die Einkommensteuer das sogenannte Halbeinkünfteverfahren eingeführt worden ist. Während nach dem früher geltenden sogenannten Anrechnungsverfahren der steuerpflichtige Anleger eine Gutschrift über die von dem Unternehmen gezahlte Körperschaftssteuer erhielt, die wiederum zu versteuern war, erhält der Steuerpflichtige nach der Umstellung diese Gutschrift nicht mehr. Dafür muss er mit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens Einkommensteuer nur noch auf den halben Spekulationsgewinn zahlen; die zweite Hälfte des Gewinnes ist steuerfrei (§ 3 Nr. 40 EStG - "Halbeinkünfteverfahren"). Da die Einkommensteuer Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer als Zuschlagsteuer ist (§ 51a Abs. 2 S. 1 EStG), wäre mit einer Verringerung des Kirchensteueraufkommens zu rechnen gewesen. Zweck der Änderung des § 51 a Abs. 2 EStG war es, durch Veränderung der Bemessungsgrundlage der Zuschlagsteuer die aufgrund der Änderungen im Steuersenkungsgesetz für die Kirchen zu erwartenden Kirchensteuerausfälle zu "neutralisieren" (vgl. Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und Bündnis 90/die Grünen - BT-Drs 14/3762 und Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses - BT-Drs 14/4546 S. 3. Diese von dem Gesetzgeber gewählte gesetzestechnische Lösung ist in Teilen der Literatur auf Kritik gestoßen (vgl. z.B.; Hofmann, DB 2005, 2157; Schult, BB, 2001, 1019; Schmidt, EStG-Komm. § 51 Anm. 1). Kern der Kritik ist, dass die gewählte gesetzgeberische Konzeption in besonderen Fallkonstellationen, u.a. bei der hier in Rede stehenden Frage der Nutzbarkeit von Verlustvorträgen, zu Ungereimtheiten oder gar Ergebnissen führe, die der Gesetzgeber angeblich so nicht gewollt oder in Kauf genommen habe; zur letztgenannten Behauptung fehlt allerdings eine nähere Begründung. Andere Stimmen in der Literatur gehen davon aus, dass Verwerfungen zwischen Einkommensteuer und Zuschlagsteuer durch die Neuregelung in Bezug auf die Nutzbarkeit von Verlustvorträgen in Ansehung der gesetzgeberischen Zielsetzung hinzunehmen sind (vgl. Treiber in Blümel, EStG-Komm., § 51 a Rdnr. 55, Littmann/Bitz/Pust, EStG, 72. Lfrg. Nov. 2006, § 51 a Rdnr 62; [steuerforum-kirche.de/info-51a-neu.htm](http://steuerforum-kirche.de/info-51a-neu.htm); Rdvfg. der Oberfinanzdirektion Frankfurt vom 29.04.2002 - S 2444 A-2-St II 33). Dem folgt die Kammer in Ansehung der Gesetzesmaterialien.

Während im ursprünglichen Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und Bündnis 90/die Grünen (BT-Drs 14/3762) zunächst ein Ausgleich der Kirchensteuerausfälle aufgrund einer Gewerbesteueranrechnung durch Anfügung des jetzigen Satz 3 vorgesehen war, beruht die Änderung in S. 2 des § 51a Abs. 2 EStG auf der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses (BT-Drs 14/4546), der vom Gesetzgeber aufgegriffen worden ist. Dort

stellt der Finanzausschuss fest, dass zwischen allen Fraktionen Einvernehmen darüber bestanden habe, neben der Gewerbesteueranrechnung auch das Halbeinkünfteverfahren in § 51a EStG als Anknüpfungsnorm für die Feststellung der Bemessungsgrundlage der Kirchensteuer zu neutralisieren, und führt wörtlich zur Begründung des Änderungsvorschlags aus (BT-Drs 14/4546 S. 3):

"Die vom Ausschuss empfohlene Änderung basiert auf einer gesetzestechnischen Lösung, die den Verwaltungsaufwand einer vollständigen Schattenveranlagung zur Neutralisierung des Halbeinkünfteverfahrens vermeidet."

Weiter unten heißt es:

"Die nunmehr in § 51a EStG vorgesehene Korrekturrechnung auf der Basis des zu versteuernden Einkommens, die der Regelung in § 2 Abs. 5a EStG folgt, kann im Einzelfall dazu führen, dass aufgrund der Nichtberücksichtigung von Freibeträgen die Kirchensteuerbelastung geringfügig erhöht wird. Der Ausschuss behält sich vor, dass der Deutsche Bundestag nach entsprechenden Konsultationen der Kirchensteuerreferenten der Länder diese Regelung in einem weiteren Gesetzgebungsverfahren aufgreift."

Daraus folgt nach Überzeugung der Kammer, dass der Gesetzgeber die Möglichkeit einer nicht analog zur Einkommensteuerveranlagung verlaufenden Kirchensteuerveranlagung gesehen hat, aber in Ansehung des gewünschten Vorteils der Vermeidung einer Schattenveranlagung billigend in Kauf genommen hat (ebenso: Treiber in Blümel, a.a.O.). Ferner ist klar gestellt, dass die mit der Gesetzesänderung bezweckte Neutralisierung der Auswirkungen des Halbeinkünfteverfahrens für die Kirchensteuer nach Vorstellung des Gesetzgebers auch als erreicht anzusehen ist, wenn es im Gegensatz zur früheren Rechtslage zu unterschiedlichen Ergebnissen kommt; dies wurde ausdrücklich in Bezug auf die Berücksichtigungsfähigkeit von Freibeträgen angesprochen, gilt aber in der Sache auch für Verwerfungen aus anderen Gründen. Von maßgeblicher Bedeutung ist insoweit, dass die vom Gesetzgeber ausdrücklich als vermeidenswert bezweckte "Schattenveranlagung" dann nicht erreicht wäre, wenn Verlustvorträge bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer eingestellt werden müssten. Denn die Höhe des für Kirchensteuerzwecke nutzbar zu machenden Verlustvortrags müsste gesondert festgestellt und in Anrechnung gebracht werden, so dass die von der Klägerin gewünschte Berücksichtigung der Verlustvorträge bei der Anwendung des § 51 Abs. 2 S. 2 EStG zwangsläufig die nach der vorzitierten Beschlussempfehlung des Finanzausschusses ausdrücklich zu vermeidende "Schattenveranlagung" voraus setzen würde. Problematisch wäre bei der praktischen Umsetzung der von der Klägerin gewünschten Anrechnung des Verlustvortrags zudem, dass der aus früheren Steuerjahren resultierende Verlustvortrag bei Einkommen- und Kirchensteuerveranlagung unterschiedlich schnell "verbraucht" wäre: bei der Kirchensteuer wäre der Verlustvortrag für die vollen Einkünfte aus Veräußerungsgewinnen in Ansatz zu bringen und damit in dieser Höhe "verbraucht", bei der Einkommensteuer jedoch nur die nicht steuerfrei gestellte erste Hälfte. Dies hätte zur Konsequenz, dass für Einkommen- und Kirchensteuerzwecke gesonderte Feststellungen des Verlustvortrags zu erfolgen hätten, was eine im bestehenden Steuersystem bisher nicht vorgesehene Verkomplizierung bedeuten würde, die der Gesetzgeber sicherlich nicht gewollt hat. Schließlich hat der Gesetzgeber ausdrücklich eventuelle Nachbesserungen in einem weiteren Gesetzgebungsverfahren ins Auge gefasst. Damit wird deutlich, dass er zunächst testen wollte, wie sich die neue Regelung des § 51a Abs. 2 S. 2 EStG in der praktischen - wortlautgetreuen - Anwendung bewährt; etwa festgestellte unbefriedigende Auswirkungen sollten - wie es in der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses heißt - nach entsprechenden Konsultationen der Kirchensteuerreferenten

der Länder in einem weiteren Gesetzgebungsverfahren aufgegriffen werden.

Nach alledem vermag die Kammer nicht die Auffassung der Klägerin zu teilen, im Fall der Verlustvorträge sei der Gesetzeszweck einer Neutralisierung der Systemumstellung bei der Körperschaftssteuer für die Kirchen als nicht erreicht anzusehen.

Das gefundene Ergebnis - dass für die der Einkommensteuer nicht unterliegende zweite Hälfte eines in einem Steuerjahr erzielten positiven Veräußerungsgewinns Kirchensteuer zu zahlen ist, ohne dass insoweit Verlustvorträge aus früheren Steuerjahren in Anrechnung gebracht werden können - erscheint auch nicht unbillig. Letztlich wird ein in dem in Rede stehenden Steuerjahr erzielter positiver Veräußerungsgewinn besteuert. Dass die Klägerin in früheren Jahren Verluste erlitten hat, ist ein Ergebnis ihres früheren Spekulationsverhaltens; die Situation besteht unabhängig davon, dass sie nun einen Gewinn erzielt hat, auf dessen zweite Hälfte gemäß § 2 Abs. 1 HKiStG i.V.m. § 51a Abs. 2 S. 2 EStG Kirchensteuer entfällt. Sie ist trotz der Pflicht, Kirchensteuer auf diese zweite Hälfte zahlen zu müssen, ohne insoweit - wie bei der einkommensteuerrechtlich nicht nach § 3 Nr. 40 EStG frei gestellten Hälfte dieses Gewinns - den Verlustvortrag nutzbar machen zu können, immer noch besser gestellt, als wenn sie den Gewinn nicht erzielt hätte und der Verlustvortrag in gleicher Weise ungeschmälert fort bestünde. Auch bedingt die Nichtnutzbarkeit des Verlustvortrags für die zweite Hälfte der Veräußerungsgewinne, dass sich der Verlustvortrag insgesamt weniger schnell verbraucht. Dies bedeutet, dass der Verlustvortrag für die erste Hälfte positiver Veräußerungsgewinnergebnisse, die der Einkommen- und Kirchensteuer unterliegt, in Bezug auf diese Hälfte auch für die Kirchensteuer länger nutzbar gemacht werden kann. Auf einen längeren Zeitraum betrachtet führt dies - zumindest teilweise - zu einem Ausgleich der fehlenden Verrechnungsmöglichkeit des Verlusts aus früheren Steuerjahren in Bezug auf die zweite Hälfte der in späteren Jahren erzielten Veräußerungsgewinne. Schließlich besteht Raum, bei hohen Verlustvorträgen im Rahmen einer Billigkeitsentscheidung von der Kirchensteuererhebung abzusehen.

Die von der Klägerin gewünschte Auslegung des § 51a Abs. 2 S. 2 EStG, die ihr eine Nutzbarmachung des Verlustvortrags für Kirchensteuerzwecke ermöglicht, ist auch nicht verfassungsrechtlich, insbesondere nicht durch Art. 3 Abs. 1 GG, geboten.

Art. 3 Abs. 1 GG ist Maßstab für die Überprüfung der Kirchensteuerfestsetzung. Die Kirchen sind als Gläubiger der Kirchensteuer, die sich bei ihrer Erhebung staatlicher Behörden bedienen, an die grundgesetzliche Ordnung und vor allem an die Grundrechte gebunden (st. Rspr. des BVerfG, vgl. BVerfGE 30, 415 <422>; Beschl. des 2. Senats vom 19.8.2002 - 2 BvR 442/01 - juris). Art. 3 Abs. 1 GG und die daraus für den Bereich des Steuerrechts abgeleiteten Gebote einer Besteuerung nach den Prinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit (vgl. BVerfGE 105, 73 <125>; 107, 27 <46 f.>) sind durch die wortlautgetreue Anwendung des § 51 Abs. 2 S. 2 EStG bei der Feststellung der Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer mit der Folge, dass Verlustvorträge aus früheren Jahren für Kirchensteuerzwecke nicht nutzbar ist, allerdings nicht verletzt.

Soweit dem geltend gemachten Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG der Gedanke zugrunde liegt, dass es die Klägerin als unbefriedigend empfindet, Kirchensteuer zahlen zu müssen, obgleich sie im gleichen Steuerjahr wegen der Möglichkeit der Nutzbarmachung von Verlustvorträgen auf die dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Veräußerungsgewinne keine Einkommensteuer zahlen muss, fehlt es an einer im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG relevanten Vergleichbarkeit der Sachverhalte. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, der gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln



(stRspr, vgl. BVerfGE 112, 268 <279>; BVerfG v. 07.11.2006 - 1 BvL 10/02 - "Erbrechtssteuer"), bei steuerlichen Sachverhalten bereichsspezifisch anzuwenden (vgl. BVerfGE 105, 73 (125); E 93,121 (134); E 84, 239 (268 f.) jeweils m.w.N.). Bereits aufgrund der Verschiedenheit der Gläubiger bei der Einkommensteuer einerseits und bei der Kirchensteuer andererseits ist offenkundig, dass zwischen Einkommen- und Kirchensteuer keine im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG relevante Vergleichbarkeit vorliegt, mithin das Prinzip der Folgerichtigkeit nicht zu einer gleichmäßigen Nutzbarkeit von Verlustvorträgen bei der Einkommen- und Kirchensteuererhebung verpflichtet kann. Das gilt auch in Bezug auf die von der Klägerin gerügte unterschiedliche Besteuerung verschiedener Einkunftsarten, die die Klägerin nicht näher bezeichnet hat. Innerhalb der jeweils relevanten Vergleichsgruppe der Kirchensteuerpflichtigen untereinander bzw. der Einkunftsart des Veräußerungsgewinns als Anknüpfungsgegenstand der steuerlichen Belastung sind nicht folgerichtige Umsetzungen nicht ersichtlich.

Auch ungeachtet der fehlenden verfassungsrechtlich relevanten Vergleichsperspektive der einkommen- und kirchensteuerlichen Belastungserfolge bei Veräußerungsgewinnen ist kein Verstoß gegen das Prinzip der Folgerichtigkeit zu erkennen. Denn die Verminderung der Einkommensteuer bei Veräußerungsgewinnen durch das Halbeinkünfteverfahren beruht auf dem Gedanken, dass der steuerlichen Vorbelastung der ausschüttenden Kapitalgesellschaft durch die Reduzierung der Einkommensteuer auf die ausgeschüttete Dividende im Wege der Pauschalierung Rechnung getragen wurde. An einer vergleichbaren sachlichen Rechtfertigung für eine Reduzierung der Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer fehlt es jedoch, weil die Kapitalgesellschaft nicht der Kirchensteuer unterliegt (vgl. dazu Littmann/Bitz/Pust, EStG, 72. Lfrg. Nov. 2006, § 51 a Rdnr. 62).

Auch aus dem Prinzip der Leistungsfähigkeit lässt sich keine Verpflichtung ableiten, Verlustvorträge aus früheren Steuerjahren bei der Kirchensteuerbemessung auf Veräußerungsgewinne nutzbar machen zu können.

Das Prinzip der Leistungsfähigkeit gebietet, Steuerpflichtige rechtlich und tatsächlich gleichmäßig zu belasten, was sich im Belastungserfolg verwirklicht (vgl. BVerfG v. 07.11.2006, a.a.O., BVerfGE 84, 239 <268>; 93, 121 <134>). Ungleiche Belastungserfolge bei der allein maßgeblichen Vergleichsgruppe der Kirchensteuerpflichtigen untereinander treten auf, wenn Verluste nicht gleichmäßig verteilt über mehrere Jahre und jeweils verrechenbar mit Veräußerungsgewinnen erzielt werden, sondern - wie bei der Klägerin - in einem Jahr ein hoher Verlust erzielt wird, der in den Folgejahren nicht mit Gewinnen verrechnet werden kann. Diese Unterschiede sind sachlich gerechtfertigt.

Der Gesetzgeber hat im Bereich des Steuerrechts einen weitreichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes und von Abzugsmöglichkeiten (vgl. BVerfG v. 07.11.2006 - 1 BvL 10/02 - "Erbrechtssteuer"; BVerfGE 93, 121 <135>; 107, 27 <47>). Das Bundesverfassungsgericht betont in seiner Entscheidung zur Erbschaftssteuer, dass Steuergesetze in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen; um praktikabel zu sein, müssen sie Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, notwendigerweise typisieren und damit in weitem Umfang die Besonderheiten nicht nur des einzelnen Falles, sondern gegebenenfalls auch ganzer Gruppen vernachlässigen. Dabei müssen die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen (vgl. BVerfGE 110, 274 <292>). Außerdem darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren (vgl. BVerfGE 27, 142 <150>; 112, 268 <280 f.>).

Daran gemessen sind die ungleichen Belastungserfolge gerechtfertigt durch die gesetzliche Typisierung einer periodengenauen Steuererhebung und das gesetzgeberische Anliegen der Vermeidung einer "Schattenveranlagung", welche zudem eine praktisch schwer handhabbare gesonderte Verlustvortragsfeststellung für Kirchensteuerzwecke erfordert hätte. Die Vorteile der mit der Anwendung des § 51 Abs. 2 S. 2 EStG verbundenen Typisierung sind auch verhältnismäßig zu den unterschiedlichen steuerlichen Belastungserfolgen. Der Gesetzgeber konnte als "typischen" Regelfall zugrunde legen - und etwas anderes trägt auch in die Klägerin für ihren Fall in nicht vor -, dass erlittene Verluste aus Veräußerungsgeschäften aus vorhandenem Vermögen "bezahlt" sind. Daher kann für den Regelfall keine übermäßige Belastung eines Steuerpflichtigen dadurch angenommen werden, dass er für die zweite Hälfte eines in einem Steuerjahr erzielten positiven Gewinnergebnisses gemäß § 2 Abs. 1 HKiStG i.V.m. § 51a Abs. 1 S. 1 EStG Kirchensteuer zahlen muss, ohne in früheren Jahren erlittene Verluste in Anrechnung bringen zu können. Hinzu kommt, dass - wie oben ausgeführt - über die Jahre ein gewisser Ausgleich durch den langsameren Verbrauch des Verlustvortrags bei der ersten Hälfte der Einkünfte und damit eine längere Nutzbarkeit des verbleibenden Verlustvortrags in Bezug auf diese Hälfte auch für Kirchensteuerzwecke erreicht wird. Eine übermäßige Belastung kann allenfalls ausnahmsweise angenommen werden, wenn ein Kirchensteuerpflichtiger durch Verluste aus Veräußerungsgeschäften in Ansehung der Umstände in seinem Einzelfall in besondere finanzielle Bedrängnis geraten ist, sei es, weil er die verlustbetroffenen Veräußerungsgeschäfte mit Krediten finanziert hat, die zurück zu zahlen sind, oder er aufgrund anderer persönlicher Gründe in finanzielle Bedrängnis geraten ist. Derartigen Fällen kann durch einen Erlass der Kirchensteuer aus Billigkeitsgründen Rechnung getragen werden, der ausdrücklich als eine den kirchlichen Behörden obliegende Entscheidung vorgesehen ist (vgl. § 18 KiStOH ev, § 11 Abs. 2 HKiStG). Die Möglichkeit des Billigkeitserlasses zur Milderung unbilliger Härten in besonderen Einzelfällen ist ein Gesichtspunkt, der bei der Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer typisierenden Norm des Steuerrechts ins Gewicht fällt (vgl. BVerfGE 48, 102 <114>) und der auch hier beachtlich ist (vgl. Treiber in Blümisch, EStG-Komm., a.a.O.; i. Erg. ebenso <keine verfassungsrechtlichen Bedenken>: Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., Rdnr. 62). Das Ergebnis steht auch im Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der feststellt, dass der überperiodische Verlustabzug als Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips durch den Grundsatz der Periodizität als Ausdruck der Rechtssicherheit überlagert wird, und dies jedenfalls solange verfassungsrechtlich unbedenklich hält, wie die Abzugsfähigkeit von Verlusten nicht in ihrem Kernbereich betroffen und gänzlich ausgeschlossen wird (BFH v. 11.02.1998, IR 81/97 - juris, unter Hinweis auf BVerfG-Beschlüsse vom 8.3.1978 - 1 BvR 117/78 und vom 22.07.1991 - 1 BvR 313/88). Das ist in Ansehung der vorgenannten Ausführungen nicht der Fall.

Auch ein Verstoß gegen Art. 14 Abs. 1 GG ist nicht feststellbar. Die bei ihrer Entstehung gegebene bloße Möglichkeit, Verluste später ausgleichen zu können, erstarkt insbesondere nicht zu einer grundgesetzlich geschützten Vermögensposition nach Art. 14 Abs. 1 GG (BFH, a.a.O., und BFH v. 27.01.2006 - VIII B 179/05 - juris); eine Verletzung von Art. 14 Abs. 1 GG kommt bei einer zeitlichen Beschränkung des Verlustvortrags allenfalls bei einer ernsthaften Existenzgefährdung in Betracht, die hier ersichtlich nicht in Rede steht (vgl. BVerfG, Beschl. v. 22.07.1991 - 1 BvR 313/88 - juris).

Soweit die Klägerin durch ihren Bevollmächtigten in der mündlichen Verhandlung die Auffassung vertreten hat, es habe einer Übergangsregelung für Verfahren bedurft, die von der Umstellung des Systems vom Anrechnungs- auf das Halbeinkünfteverfahren betroffen sind, vermag das Gericht dem schließlich ebenfalls nicht zu folgen. Es bestehen keine hinreichend gewichtigen Vertrauensschutz Gesichtspunkte, die nach einer Abwägung der Interessen

Einzelner am Fortbestand eines steuergesetzlichen status quo mit der Bedeutung des gesetzgeberischen Änderungsanliegens für die Allgemeinheit aus Verhältnismäßigkeitsgründen eine solche Übergangsregelung gebieten könnten (vgl. zu diesem Maßstab, BFH v. 27.01.2006, a.a.O.). Schon in Ansehung der Höhe der Kirchensteuerlast auf Veräußerungsgewinne (9 % auf die zweite Hälfte eines - nach Verrechnung mit den in gleichen Jahr erlittenen Verlusten - erzielten positiven Gewinnergebnisses) kann nicht angenommen werden, dass die gesetzliche Ausgestaltung der Verrechnungsmöglichkeit von Verlustvorträgen mit der kirchensteuerlichen Belastung der zweiten Hälfte der Veräußerungsgewinne ein maßgebliches Kriterium für Dispositionsentscheidungen bei Veräußerungsgeschäften ist.

Ist nach alledem nicht von einer Verrechnungsmöglichkeit des im Steuerjahr erzielten Veräußerungsgewinns mit dem Verlustvortrag auszugehen, hat das Finanzamt D. die darauf entfallende Kirchensteuer rechtsfehlerfrei berechnet.

Das Finanzamt D. hat den in Hessen gültigen Kirchensteuersatz von 9 % angewandt und ist zu Recht von einer für die Kirchensteuerfestsetzung maßgeblichen Kirchenzugehörigkeit der Klägerin im Jahr 2003 von sechs Monaten ausgegangen. Der am 13.05.2003 von der Klägerin erklärte Kirchenaustritt endet in Bezug auf die Kirchensteuerpflicht mit dem Ablauf des Monats, der auf die Erklärung des Austritts folgt (vgl. § 5 Abs. 2 Nr. 3 HKiStG); für jeden Kalendermonat, in dem die Kirchensteuerpflicht besteht, ist ein Zwölftel des Betrages zu erheben, der sich bei ganzjähriger Kirchensteuerschuld ergibt (§ 5 Abs. 3 S. 1 HKiStG). Dementsprechend ist das beklagte Land verfahren.

Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin gemäß § 154 Abs. 1 VwGO als unterlegene Beteiligte zu tragen.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 167 VwGO i.V.m. den §§ 708 Nr. 11, 711 ZPO.

Die Revision wurde auf Antrag der Klägerin zugelassen, weil die Sache grundsätzliche Bedeutung hat (§ 134 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 i.V.m. § 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO).