

FG Baden-Württemberg Urteil vom 22.7.2008, 3 K 148/05

Finanzrechtsweg bei Anfechtung der Berechnung der "fiktiven" Einkommensteuer als Grundlage für die Kirchensteuerfestsetzung in Baden-Württemberg - Bemessung der Kirchensteuer: Erforderlichkeit einer Modifizierung der in § 51a Abs. 2 Satz 2 EStG angeordneten Hinzurechnung nach § 3 Nr. 40 EStG steuerbefreiter Beträge in Fällen nicht vollständig aufgebrauchter Verlustabzüge

Tatbestand

Streitig ist die Rechtmäßigkeit einer Kirchensteuerfestsetzung, für deren Bemessung dem zu versteuernden Einkommen die nach § 3 Nr. 40 EStG steuerbefreiten sog. Halbeinkünfte hinzugerechnet worden sind.

Die Kläger sind Eheleute, die vom beklagten Finanzamt (FA) zusammen zur Einkommensteuer (ESt) veranlagt werden. Sie sind beide Mitglieder der Evangelischen Landeskirche in X und unterliegen daher nach § 3 Abs. 1 des Gesetzes über die Erhebung von Steuern durch öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften in Baden-Württemberg vom 15. Juni 1978 (KiStG BW; Gesetzblatt für Baden-Württemberg -GBl.- S. 370), zuletzt geändert durch Gesetz vom 06. Februar 2001 (GBl. S. 116), auch der Kirchensteuer (KiSt).

Zum 31. Dezember des Jahres 2002 hat das FA die noch berücksichtigungsfähigen Verluste im Bescheid vom 12. September 2007 wie folgt gesondert festgestellt:

den verbleibenden Verlustvortrag nach § 10d Abs. 4 EStG

für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf	1.646.913 EUR
für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf	3.398.272 EUR
für die Einkünfte aus Leistungen auf	3.938 EUR
den verbleibenden Verlustabzug (aus den Jahren vor 1999) nach § 10d Abs. 3 EStG in der Fassung vom 16.04.1997 auf	1.668.079 EUR

Im Rahmen der Veranlagung der Kläger zur ESt des Jahres 2003 berücksichtigte das FA bei den gewerblichen Einkünften des Klägers u. a. solche aus einer Beteiligung an der A-KG. Diese waren vom FA D in Höhe von 1.549.631,44 EUR einheitlich und gesondert festgestellt worden; bei deren Ermittlung ist ein Betrag in Höhe von 1.795.918,59 EUR nach § 3 Nr. 40 EStG unberücksichtigt geblieben. Unter Berücksichtigung der weiteren Einkünfte der Kläger ergab sich ein Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 1.096.003 EUR, der jedoch aufgrund der Berücksichtigung eines Verlustvortrages aus vorangegangenen Veranlagungszeiträumen zu keinem positiven zu versteuernden Einkommen (zvE) geführt

hat. Nach Abzug auch der Sonderausgaben verblieb vielmehr ein zvE in Höhe von ./ 34.086 EUR, das zu einer ESt in Höhe von 0 EUR führte.

Zur Ermittlung der KiSt weist der Bescheid vom 29.12.2004 folgende Berechnung (Beträge in EUR) aus:

zu versteuerndes Einkommen	./ 34.086
hinzu	
steuerfreie Halbeinkünfte des Ehemannes i.H.v.	1.796.134
maßgebendes zu versteuerndes Einkommen	1.762.048
darauf entfallende Einkommensteuer	834.834
ev Kirchensteuer 8 % von 834.834 EUR	66.786,72

Gegen die KiSt-Festsetzung für 2003 ließen die Kläger Einspruch einlegen, wobei sie sich gegen die Hinzurechnung der nach § 3 Nr. 40 EStG steuerbefreiten Halbeinkünfte zur Bemessung der KiSt auf der Grundlage des § 51 a Abs. 2 EStG wandten. Das FA wies den Einspruch durch Entscheidung vom 14. Juni 2005 als unbegründet zurück.

Während des Einspruchsverfahrens hatte der Evangelische Oberkirchenrat mit Verfügung vom 22. Februar 2005 unter Ablehnung eines weitergehenden Begehrens einem Antrag der Kläger auf Kappung der KiSt insoweit entsprochen, als er den Klägern für 2003 KiSt in Höhe von 5.115 EUR erlassen hat.

Sowohl gegen die Entscheidung des FA als auch gegen diejenige der Evangelischen Landeskirche in X haben die Kläger Klage erhoben. Die auf eine weitergehende Kappung zielende Klage gegen die Evangelische Landeskirche in X ist unter dem Az. 10 K 241/05 anhängig.

Mit ihrer unter 3 K 148/05 anhängigen Klage gegen die KiSt-Festsetzung verfolgen die Kläger das Ziel, diese auf 0 EUR herabzusetzen. Die Ermittlung der KiSt durch das FA sei nicht systemgerecht erfolgt. Wie die ESt sei auch die KiSt am Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten. Die Berechnung der KiSt abweichend von der ESt nach einem fiktiven maßgebenden zu versteuernden Einkommen werde dem nicht gerecht. Mit der in § 51 a Abs. 2 und 3 der seit 2001 geltenden Fassung des EStG enthaltenen Regelung solle sichergestellt werden, dass die erhebungsberechtigten Kirchengemeinden durch das Halbeinkünfteverfahren und die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die ESt-Schuld keine Einbußen erlitten. Abgesehen davon, dass damit die Anhebung der KiSt-Sätze gesetzestechnisch verschleiert werde, führe dies bei Steuerpflichtigen mit einem Verlustvortrag, der für die Einkommensbesteuerung nicht voll verbraucht und deshalb auch nur begrenzt verrechnet werde, dazu, dass sie im Hinblick auf

die in § 51a Abs. 2 EStG angeordneten Hinzurechnung der nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfreien Beträge KiSt zu zahlen haben, obwohl dies nicht der Fall wäre, wenn es die in § 3 Nr. 40 EStG geregelte Steuerbefreiung nicht gäbe. Das widerspreche der Absicht des Gesetzgebers, die lediglich darauf gerichtet sei, die Steuerfreiheit der Halbeinkünfte zu neutralisieren, nicht hingegen weitergehende Nachteile für Einkünfte im Sinne des § 3 Nr. 40 EStG zu begründen. Da § 51a Abs. 2 EStG die Berücksichtigung des Verlustabzugs nicht erwähne, liege hierin eine Gesetzeslücke, die gestützt auf die in § 51a Abs. 1 EStG geregelte entsprechende Anwendung der Vorschriften des EStG (hier des § 10d EStG) in der Weise zu schließen sei, dass für die Bemessung der KiSt auch der für Zwecke der ESt noch nicht verbrauchte Teil eines Verlustvortrags berücksichtigt wird. Eine solche Auslegung werde auch im Fachschrifttum gefordert (Hinweis auf Hofmann, Der Betrieb 2005, 2157 ff.).

Der angefochtene Bescheid ist seit Klageerhebung mehrfach geändert worden. Die Änderungsbescheide sind gemäß § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand dieses Verfahrens geworden, welches sich derzeit auf den Bescheid vom 17. September 2007 bezieht, mit dem die KiSt der Kläger für 2003 auf 66.647,04 EUR festgesetzt wurde; wegen der Berechnung wird auf den genannten Bescheid und die darin berücksichtigten - der Höhe nach unstreitigen - Besteuerungsgrundlagen verwiesen.

Die Kläger beantragen, unter Änderung des Bescheids vom 17. September 2007 die Kirchensteuer für das Jahr 2003 auf 0 EUR herabzusetzen.

Das Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen.

Es vertritt wie in der Einspruchsentscheidung die Auffassung, dass die in § 51a EStG getroffenen Regelungen keine niedrigere Festsetzung der KiSt zuließen. Durch die für Zeiträume ab 2001 herbeigeführte Änderung des Absatzes 2 dieser Vorschrift solle das Halbeinkünfteverfahren neutralisiert werden. Dies sei folgerichtig, weil die Verminderung der ESt durch das Halbeinkünfteverfahren der Vorbelastung der Dividenden bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft durch eine Reduzierung der ESt-Belastung pauschalierend Rechnung tragen solle. Da eine Vorbelastung mit KiSt bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft jedoch nicht besteht, bestehe auch kein Grund für eine Reduzierung der Bemessungsgrundlage der KiSt. Die von den Klägern geforderte (zusätzliche) Berichtigung der Bemessungsgrundlage zur Berücksichtigung eines Verlustabzugs nach § 10d EStG sei in § 51a Abs. 2 EStG nicht vorgesehen.

Mit Beschluss vom 25. Februar 2008 hat der Senat gemäß § 3 des baden-württembergischen Gesetzes zur Ausführung der Finanzgerichtsordnung vom 29. März 1966 -AGFGO BW- (GBl. S. 49), zuletzt geändert durch Gesetz vom 11. Dezember 2007 (GBl. S. 580) die evangelische Landeskirche in X zum Verfahren beigegeben.

Entscheidungsgründe

1. Die Klage ist zwar zulässig.

Insbesondere ist sie im richtigen Rechtsweg erhoben worden.

Nach § 33 Abs. 1 Nr. 4 FGO ist der Finanzrechtsweg in anderen als den in Nrn. 1 bis 3 bezeichneten öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten gegeben, soweit für diese durch Bundesgesetz oder Landesgesetz der Finanzrechtsweg eröffnet ist. Nach § 4 AGFGO BW ist der Finanzrechtsweg auch in öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten über Abgabenangelegenheiten gegeben, soweit die Abgaben nicht der Gesetzgebung des Bundes unterliegen und durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Die Verwaltung der evangelischen Kirchensteuer ist im Land Baden-Württemberg nach § 17 Abs. 1 Satz 2 KiStG BW den Landesfinanzbehörden übertragen (hierzu ausführlich die Entscheidung des 10. Senats des Gerichts vom 19. Dezember 1996 10 K 265/96, EFG 1997, 1132). Abgesehen davon ist auch mit der in § 21 Abs. 1 Satz 1 KiStG BW angeordneten Geltung der für die Einkommensteuer geltenden Verfahrensvorschriften zugleich der Finanzrechtsweg eröffnet. Das wird mittelbar durch die Vorschrift des § 3 AGFGO BW bestätigt (ebenso bereits das BFH-Urteil vom 15. Oktober 1997 I R 33/97, BStBl II 1998, 126); wenn dort geregelt ist, dass das Finanzgericht in kirchenrechtlichen Abgabenangelegenheiten diejenige Religionsgemeinschaft beilädt, deren rechtliche Interessen als Abgabenberechtigter durch die Entscheidung unmittelbar berührt werden, dann setzt diese landesrechtliche Vorschrift die Eröffnung des Finanzrechtswegs letztlich voraus. Insofern ist die Rechtslage eine andere als diejenige nach dem Kirchensteuerrecht des Landes Nordrhein-Westfalen, welche der Entscheidung des BFH vom 28. November 2007 I R 99/06 (BFH/NV 2008, 842) zugrunde gelegen hat.

2. Die Klage ist indessen nicht begründet.

Dies beruht allerdings nicht schon darauf, dass Einwendungen gegen die Bemessungsgrundlage der KiSt ausschließlich durch Anfechtung des ESt-Bescheids geltend gemacht werden konnten, dies aber unterblieben ist. Soweit § 51 a Abs. 5 Satz 1 EStG anordnet, dass mit einem Rechtsbehelf gegen die Zuschlagsteuer weder die Bemessungsgrundlage noch die Höhe des zVE angegriffen werden können, bezieht sich das nur auf den Teil der für die Zuschlagsteuern erheblichen Besteuerungsgrundlagen, der in die Festsetzung der ESt eingegangen ist. Nur diesbezüglich stehen Einkommensteuerbescheid und Kirchensteuerbescheid im Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid (so

insbesondere auch Frotscher, EStG 2007, § 51 a, Tz. 40, Pust in Littmann/Bitz/Pust, EStG 2003, § 51 a Rz. 176, ähnlich FG Düsseldorf im Urteil vom 24. November 2006 1 K 1102/05 Ki, EFG 2007, 267; a. A. indessen FG Düsseldorf, Urteil vom 14. Januar 2000 18 K 5985/98 E, EFG 2000, 439). Soweit indessen Besteuerungsgrundlagen für die Festsetzung der ESt keine Rolle spielten - wie dies zum Beispiel für den nach § 3 Nr. 40 EStG steuerbefreiten Teil bestimmter Kapitaleinkünfte gilt -, wird über deren Höhe und deren Berücksichtigungsfähigkeit für Zuschlagsteuern im ESt-Bescheid nicht entschieden.

Die Klage kann jedoch deshalb keinen Erfolg haben, weil die zuletzt im Änderungsbescheid vom 17. September 2007 gegenüber den Klägern erfolgte Kirchensteuerfestsetzung für 2003 rechtmäßig ist. Sie entspricht dem Wortlaut der einschlägigen gesetzlichen Vorschriften, namentlich der in § 51 a Abs. 2 EStG für Zuschlagsteuern getroffenen Regelung (hierzu a). Ungeachtet des auf den ersten Blick ungereimt erscheinenden Ergebnisses, dass bei einer ESt von 0 EUR eine positive KiSt festzusetzen war, ist eine vom Wortlaut des § 51 a Abs. 2 Satz 2 EStG abweichende Ermittlung der KiSt-Bemessungsgrundlage nicht geboten, und zwar auch nicht deshalb, weil Verlustverrechnungspotential für die KiSt verloren zu gehen droht (hierzu b).

a) Nach § 1 Abs. 1 KiStG BW sind die als Körperschaften des öffentlichen Rechts organisierten Kirchen ermächtigt, Kirchensteuer zu erheben. Zu diesen Kirchen gehört auch die evangelische Landeskirche in X. Da beide Kläger dieser Kirche angehören, unterliegen sie der ev. KiSt-Pflicht und ist - da sie zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden - die KiSt ihnen gegenüber in einem Betrag festzusetzen (§ 19 Abs. 2 KiSt BW).

Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 a) KiStG BW kann die Kirchensteuer u. a. als Zuschlag zur Einkommensteuer erhoben werden. Für die Berechnung der Steuer verweist § 5 Abs. 2 KiStG BW in seiner seit 2001 geltenden Fassung auf § 51 a EStG in seiner jeweiligen Fassung. Nach den für das Streitjahr (2003) im Land Baden-Württemberg getroffenen staatlich genehmigten Kirchensteuerbeschlüssen (vgl. dazu die Bekanntmachung in BStBl I 2003, 332; dort unter Ziffer 1.) beträgt der Steuersatz der einheitlichen KiSt (u. a. auch für die evangelische KiSt) 8 % der nach Maßgabe des § 51 a EStG ermittelten ESt.

Die danach in Bezug genommene Regelung des § 51 a EStG knüpft in ihrem Absatz 2 nicht an die festzusetzende oder festgesetzte, sondern an eine nach Maßgabe der Vorschrift modifizierte ESt an. In ihrer für das Streitjahr geltenden Fassung ist zu deren Ermittlung das zvE u. a. um die nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfreien Beträge zu erhöhen und um die nach § 3 c Abs. 2 nicht abziehbaren Beträge zu mindern (vgl. § 51 a Abs. 2 Satz 2 EStG).

Hiervon ausgehend hat das FA das dem im ESt-(Änderungs-)Bescheid 2003 vom 17. September 2007 zugrunde gelegte zvE (./ 37.818 EUR) um den dort im Hinblick auf § 3

Nr. 40 EStG nicht berücksichtigten Betrag in Höhe von (1.795.918 EUR + 304 EUR =) 1.796.222 EUR erhöht, auf das so errechnete - für die KiSt - maßgebende zvE in Höhe von 1.758.404 EUR in Anwendung des Splittingtarifs eine darauf entfallende ESt in Höhe von 833.088 EUR ermittelt und schließlich hierauf den Steuersatz von 8 % angewandt. Mit der Festsetzung der ev. KiSt in Höhe von 66.647,04 EUR hat das FA damit den Wortlaut des § 51 a Abs. 2 EStG korrekt umgesetzt. Das bestreiten auch die Kläger nicht.

b) Soweit die Kläger mindestens für Fälle der vorliegend streitigen Art eine teleologische Einschränkung oder eine Modifizierung der in § 51 a Abs. 2 Satz 2 EStG angeordneten Hinzurechnung nach § 3 Nr. 40 EStG steuerbefreiter Beträge fordern, kann der Senat dem nicht beipflichten. Insbesondere zwingt Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG) nicht zu einer vom Wortlaut abweichenden Auslegung des § 51 a Abs. 2 EStG.

aa) Art. 3 Abs. 1 GG verbietet jedem Träger öffentlicher Gewalt die unterschiedliche Behandlung vergleichbarer Sachverhalte, sofern es dafür keinen rechtfertigenden Grund gibt.

Dabei kommt als Differenzierungsgrund zunächst einmal und grundsätzlich jede vernünftige Erwägung in Betracht. Es ist in erster Linie Sache des demokratisch legitimierten Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte auszuwählen, an die er dieselben Rechtsfolgen knüpft, vorausgesetzt, die Auswahl ist sachlich vertretbar. Abgesehen davon, dass es absolute Vernunft- und Gerechtigkeitsmaßstäbe nicht gibt, verlangt auch Art. 3 Abs. 1 GG nicht die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste Regelung. Wohl aber muss ein innerer Zusammenhang zwischen den in den Sachverhalten vorgefundenen Unterschieden und der differenzierenden Regelung bestehen (vgl. etwa Jarass/Pieroth, GG, 9. Aufl. 2007, Rz. 15 zu Art. 3 und die dort nachgewiesene Rspr. des BVerfG).

Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen ergeben sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Diese lassen sich indessen nicht abstrakt und allgemein, sondern nur bezogen auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird für den Bereich des Rechts der Einkommensbesteuerung vor allem durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit begrenzt (vgl. z. B. den Beschluss des BVerfG vom 04. Dezember 2002 - 2 BvR 400/98 und 1735/00, BStBl II 2003, 534 ff.; dort unter C. I. 1. a.).

bb) Indem der baden-württembergische (Landes-)Gesetzgeber des KiStG in § 5 Abs. 2 KiSt BW für die Regelung der Bemessungsgrundlage der KiSt auf die jeweilige Fassung des § 51 a EStG verwiesen hat, liegt darin jedenfalls in Bezug auf die im Streitfall anwendbare Fassung dieser Norm kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Dies erweist sich insbesondere, wenn man den Zusammenhang in den Blick nimmt, in dem die genannten Vorschriften ihre für den Streitfall maßgebende Fassung erlangt haben.

(1) Durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 (StSenkG 2000; BGBl. I S. 1433) hat der (Bundes-)Gesetzgeber einen Systemwechsel bei der Besteuerung von Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften herbeigeführt. Während bis dahin eine doppelte Besteuerung ausgeschütteter Gewinne durch das bis dahin geltende Anrechnungsverfahren (prinzipiell) vermieden wurde, ist die seither geltende Rechtslage durch eine zweimalige definitive steuerliche Belastung ausgeschütteter Gewinne gekennzeichnet, die allerdings durch zwei gesetzgeberische Maßnahmen gemildert ist. Zum einen ist der für Körperschaften geltende Regel-Steuersatz von zuletzt 40 % (für die Jahre 1999 und 2000; zuvor 45 %) auf 25 % vermindert worden (§ 23 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes -KStG- in der seit 2001 geltenden Fassung); zum anderen wurde der Vorbelastung der ausgeschütteten Gewinne mit Körperschaftsteuer (KSt) dadurch Rechnung getragen, dass § 3 Nr. 40 EStG nunmehr die Ausschüttungen der Kapitalgesellschaft auf der Ebene der Anteilseigner - sofern es sich dabei um natürliche Personen handelt - zur Hälfte steuerfrei stellt (sog. Halbeinkünfteverfahren). Erklärtes Ziel der durch das Gesetz zur Regelung der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern herbeigeführten Änderung des § 51 a EStG war es, u. a. das Halbeinkünfteverfahren für Zuschlagsteuern, insbesondere für die landesrechtlich geregelten, hinsichtlich ihrer Bemessung aber an diese Vorschrift anknüpfenden Kirchensteuern rückgängig zu machen (vgl. BT-Drucksache 14/4546, S. 3). Dies erscheint als gesetzgeberische Maßnahme nicht nur vertretbar, sondern sogar konsequent, wenn man berücksichtigt, dass die sachliche Rechtfertigung der in § 3 Nr. 40 EStG geregelten (hälftigen) Steuerbefreiung der dort privilegierten Einnahmen in deren Vorbelastung im Rahmen der Einkommensbesteuerung der Kapitalgesellschaft liegt, eine Vorbelastung mit KiSt bei der Kapitalgesellschaft jedoch nicht stattfindet. Die in § 51 a Abs. 2 Satz 2 EStG geregelte „Halbhinzurechnung“ (so Homburg in „Das Halbeinkünfteverfahren und die Kirchensteuer“, Finanzrundschau -FR- 2008, 153 ff.) trägt zwar zur weiteren Komplizierung des Steuerrechts bei; eine gewisse Folgerichtigkeit kann man der Regelung jedoch gerade nicht absprechen (ebenso Frotscher, Kommentar zum EStG 2007, § 51a Rdz. 30 a und Pust, Kommentar zum EStG 2007, § 51 a Rdz 101).

Das Gericht vermag auch nicht zu erkennen, inwiefern die Regelung dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit widersprechen sollte. Immerhin wird die Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen beim Zufluss einer Gewinnausschüttung nicht nur

in Höhe der Hälfte des zufließenden Betrages, sondern in dessen voller Höhe beeinflusst. Eine Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit findet nicht durch § 51 a Abs. 2 EStG, sondern durch § 3 Nr. 40 EStG statt. Dass sie dort mit der steuerlichen Vorbelastung der Einnahmen gerechtfertigt werden kann, zwingt nicht dazu, die Durchbrechung auch auf Bereiche zu übertragen, in denen - wie z. B. bei der KiSt - diese Vorbelastung keine Rolle spielt (das wird von Hofmann in „Mindestkirchensteuer im Halbeinkünfteverfahren - Wie sich ein guter gesetzgeberischer Ansatz zu einem schlechten Gesetz entwickelt hat“, Der Betrieb -DB- 2005, 2157 f. übersehen). Insofern begrenzt § 51 a Abs. 2 EStG eine an anderer Stelle des Gesetzes (nämlich in § 3 Nr. 40 EStG) erfolgte Durchbrechung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

Soweit es danach sachlich gerechtfertigt ist, die KiSt nicht nach der selben Bemessungsgrundlage wie die ESt, sondern nach einer modifizierten Bemessungsgrundlage festzusetzen, kann aus der Höhe der festgesetzten KiSt im Verhältnis zur festgesetzten ESt grundsätzlich kein Argument gegen deren Rechtmäßigkeit hergeleitet werden, und zwar auch dann nicht, wenn in Einzelfällen die KiSt höher sein sollte als die ESt oder wenn - wie vorliegend - die ESt 0 EUR betragen, andererseits aber wegen § 51 a Abs. 2 Satz 2 EStG eine positive KiSt festzusetzen sein sollte.

(2) In Fällen dieser Art verstößt die KiSt-Festsetzung auch nicht deshalb gegen das GG, weil ein nach Festsetzung der ESt etwa verbleibender Verlustabzug für die KiSt-Festsetzung in der entsprechenden Besteuerungsperiode ungenutzt bleibt.

Besteht aus früheren Veranlagungszeiträumen noch ein Verlustvortrag, der bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nur teilweise zum Ausgleich positiver Einkünfte benötigt wird, wird zwar die ESt auf 0 festgesetzt. Da die in § 51 a Abs. 2 Satz 2 EStG geregelte Halbhinzurechnung erst beim zVE ansetzt, kann sich jedoch für die KiSt eine positive Bemessungsgrundlage ergeben, obwohl dies bei Ausschöpfung des vollen - nach § 10 d Abs. 3 EStG gesondert festgestellten - Verlustverrechnungspotentials nicht der Fall wäre. Die darin liegende Belastung mit KiSt geht über das hinaus, was eine Neutralisierung des Halbeinkünfteverfahrens erfordert. Sie stellt indessen keine definitive Belastung dar. Der durch die KiSt-rechtliche Nichtberücksichtigung des Restverlustabzugs entstehende Nachteil wird nämlich dadurch kompensiert, dass der verbleibende Verlustabzug in den nachfolgenden Besteuerungsperioden das zVE und damit auch die KiSt mindert; die KiSt-Minderung geht mithin nicht endgültig verloren (darauf weist zutreffend Homburg, a. a. O., hin).

Auch wenn ein Liquiditätsnachteil bleibt und diese Konsequenz misslich ist, liegt darin noch nicht notwendiger Weise ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Man mag einwenden, dass es dem Gesetzgeber möglich gewesen wäre, bei der Fassung des § 51 a EStG dem

Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu eröffnen, für Zwecke der Zuschlagsteuern (insbesondere der KiSt) auch das bei der Festsetzung der ESt nicht ausgeschöpfte Verlustverrechnungspotential zu nutzen. Das würde allerdings die Fortschreibung unterschiedlicher verbleibender Verlustabzüge für Zwecke der ESt einerseits und der KiSt andererseits bedingt haben. Außerdem hätte sichergestellt werden müssen, dass der Steuerpflichtige bei dem - dann früheren - Verbrauch des kirchensteuerlichen Verlustabzugs nicht - mittelbar - von dem dann noch vorhandenen einkommensteuerlichen Verlustabzug profitiert. Dies zeigt, dass eine Regelung, die allen in diesem Zusammenhang möglicherweise auftretenden Besonderheiten in idealer Weise Rechnung tragen wollte, zu einer erheblichen Komplizierung der Rechtslage hätte führen müssen, zu der der Gesetzgeber auch durch Art. 3 Abs. 1 GG nicht genötigt war (vgl. auch Treiber in Blümich, Kommentar zum EStG, KStG, GewStG und Nebengesetze, § 51 a EStG Rdz. 54 f. und im Anschluss daran auch das Verwaltungsgericht Wiesbaden in einem Urteil vom 15. März 2007 1 E 234/06, juris).

c) Inwieweit eine Herabsetzung der - danach rechtmäßigen - Festsetzung der KiSt der Kläger für 2003 im Wege der Billigkeit geboten ist, ist im vorliegenden Verfahren nicht zu entscheiden. Zu der durch die evangelische Landeskirche in X im Bescheid vom 22. Februar 2005 auf der Grundlage des § 21 Abs. 2 Satz 3 KiStG BW ausgesprochenen Ermäßigung der KiSt ist - wie ausgeführt - ein Verfahren beim 10. Senat des Gerichts anhängig.

1. Da die Klage nach den vorstehenden Ausführungen abzuweisen war, haben die Kläger nach § 135 Abs. 1 FGO die Kosten des Verfahrens zu tragen.

Dies gilt allerdings nicht für etwa entstandene außergerichtliche Kosten der Beigeladenen. Zwar kommt die Erstattung der außergerichtlichen Kosten eines Beigeladenen nach § 139 Abs. 4 FGO grundsätzlich in Betracht. Eine solche Erstattung erscheint indessen nur dann sachgerecht, wenn der Beigeladene Sachanträge gestellt hat und dadurch ein eigenes Kostenrisiko eingegangen ist. Das war vorliegend jedoch nicht der Fall.

2. Der Senat hat die Revision zugelassen, da er der Frage rechtsgrundsätzliche Bedeutung beimisst, ob und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen § 51 a Abs. 2 Satz 2 EStG eine einschränkende oder eine modifizierende Auslegung für Fälle erfahren muss, in denen eine Berücksichtigung eines Verlustvortrags über den für Zwecke des Ausgleichs des positiven Gesamtbetrags der Einkünfte benötigten Umfang hinaus zu einer Herabsetzung der KiSt führen würde.

3. Der Senat hat es für zweckmäßig erachtet, über die Streitsache gemäß § 90 a Abs. 1 FGO durch Gerichtsbescheid zu entscheiden, nachdem es ausschließlich um eine

Rechtsfrage geht, die Beteiligten ausreichend Gelegenheit hatten, ihre Standpunkte deutlich zu machen, und keiner der Beteiligten der diesbezüglichen Vorgehensweise (auf die unter dem 03. März 2008 hingewiesen wurde; vgl. FG-ABI. 103) widersprochen hat. Nachdem das Gericht die Revision gegen seine Entscheidung zugelassen hat, ist es dem unterlegenen Kläger möglich, unmittelbar den BFH anzurufen.