

Urteil vom 30. Oktober 2025, X R 28/22

Kirchensteuerpflicht; Nachweis des Wiedereintritts in die Kirche

ECLI:DE:BFH:2025:U.301025.XR28.22.0

BFH X. Senat

GG Art 140, WRV Art 137 Abs 6, WRV Art 137 Abs 8, FGO § 33 Abs 1 Nr 4, FGO § 81 Abs 1, FGO § 82, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 118 Abs 1 S 1, FGO § 118 Abs 1 S 2, FGO § 118 Abs 2, FGO § 155, ZPO § 404, ZPO §§ 404ff, ZPO § 560, FGOAG BY Art 5 S 1 Nr 3, FGOAG BY Art 5 S 2, KiStG BY Art 1 Abs 1, KiStG BY Art 3 Abs 2, KiStG BY Art 3 Abs 3, KiStG BY Art 4 Nr 1, EvKiGIG BY § 8 Abs 2 S 1

vorgehend FG München, 15. Dezember 2021, Az: 1 K 1872/18

Leitsätze

1. An die Feststellungen des Finanzgerichts zu Bestand und Inhalt innerkirchlicher Bestimmungen ist der Bundesfinanzhof als Revisionsinstanz wie an eine Tatsachenfeststellung gebunden (§ 155 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung i.V.m. § 560 der Zivilprozessordnung). Die Bindungswirkung entfällt, soweit die erstinstanzlichen Feststellungen auf einem nur cursorischen Überblick über die zu behandelnde Materie beruhen.
2. Die Finanzgerichte dürfen sich bei ihren Ermittlungen zum innerkirchlichen Recht regelmäßig nicht damit begnügen, den Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen zu ermitteln und wiederzugeben. Sie müssen das innerkirchliche Recht vielmehr so anwenden, wie es die maßgeblichen innerkirchlichen Stellen auslegen und anwenden.
3. Das gilt auch für die innerkirchlichen Regelungen über den Wiedereintritt eines ehemaligen Kirchenmitglieds, da die Bestimmungen über den Kirchenein- und Kirchenaustritt zu den "eigenen Angelegenheiten" der Religionsgesellschaften im Sinne von Art. 140 des Grundgesetzes, Art. 137 der Weimarer Reichsverfassung gehören. Daher ist die Mitgliedschaft in einer Religionsgemeinschaft mit Wirkung für den weltlichen Bereich grundsätzlich nach den Regeln der jeweiligen Religionsgemeinschaft zu beurteilen (s.a. Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 - 2 BvR 278/11, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2015, 892, Rz 37, m.w.N., und vom 20.01.2022 - 2 BvR 2467/17, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht - Rechtsprechungs-Report 2022, 361, Rz 25).

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 15.12.2021 - 1 K 1872/18 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob der Kläger und Revisionskläger (Kläger) in den Jahren 2012 bis 2018 kirchensteuerpflichtig war.
- 2 Die Kläger sind verheiratet und wurden in den Streitjahren zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Beide sind evangelisch getauft. Allerdings war der Kläger (unstreitig) am ... 1973 aus der Kirche ausgetreten. Bei seiner Meldung in X (Bayern) zum ... 1977 hatte er keine Angaben zur Konfession gemacht. Am xx.09.1985 war der Kläger aus X weggezogen, und zwar nach Y in Baden-Württemberg.

- 3** Ausweislich einer Karteikarte aus dem Jahr 1985, die zu einem im Evangelisch-Lutherischen Dekanatsbezirk X geführten Verzeichnis der Wiedereintritte gehört, soll der Kläger am xx.10.1985 wieder in die Evangelische Kirche eingetreten sein, und zwar in der A-Kirche, die damals zur Evangelischen Gemeinde B-Kirche in X gehörte. Als Wohnanschrift war auf der Karteikarte zunächst "... Y, ..." eingetragen worden. Die Postleitzahl wurde durchgestrichen und durch ... ersetzt.
- 4** Am xx.11.1985 heirateten die Kläger standesamtlich in Y, Baden-Württemberg, ohne dass im Eheregister eine Religionszugehörigkeit des Klägers eingetragen wurde. Die kirchliche Trauung fand einen Tag später statt, am xx.11.1985, und zwar in X, in der B-Kirche. In der kirchlichen Heiratsurkunde vom xx.11.1985 wird als Bekenntnis des Klägers "evang.-luth." ausgewiesen.
- 5** Mit Schreiben vom ... 1986 teilte das Kirchengemeindeamt (Registeramt) des Evangelisch-Lutherischen Dekanatsbezirks X der Einwohnermeldebehörde Z im Wege der "Nachholung" mit, dass der Kläger ("bisher diss.") xx.10.1985 wieder in die evangelisch-lutherische Kirche aufgenommen worden sei.
- 6** Die Kläger zogen am ... 1990 nach U und am ... 1999 nach V. In den Melderegistern der zuständigen Einwohnermeldeämter wurde der Kläger jeweils mit der Konfession "evangelisch" geführt.
- 7** Am ... 2013 meldeten die Kläger drei ihrer Kinder bei der Kirchengemeinde V zur Taufe an. Nur eines der hierfür vorgesehenen Formulare wurde vollständig ausgefüllt. Dabei wurde für beide Kläger als Konfession "ev." eingetragen. Beide Kläger unterschrieben dieses Formular.
- 8** Im elektronischen Datenbestand des (zuständigen) Finanzamts ... wurde der Kläger seit 1990 als Mitglied der evangelisch-lutherischen Kirche geführt. In ihren gemeinsamen, beim zuständigen Finanzamt ... eingereichten Einkommensteuererklärungen gaben die Kläger den eigenen Angaben zufolge seit 1988 und nach den vorliegenden Unterlagen bis 2013 als Konfession (auch) des Klägers ebenfalls jeweils "evangelisch" an. Das Finanzamt ... übermittelte dementsprechend die Besteuerungsgrundlagen für die Festsetzung der Kirchensteuer an den Beklagten und Revisionsbeklagten (Kirchensteueramt --KiStA--), das auf dieser Grundlage jährlich Kirchensteuer festsetzte.
- 9** Die Kläger zahlten die festgesetzte Kirchensteuer jeweils fristgemäß und in der festgesetzten Höhe, bis einschließlich der am 10.12.2013 fällig gewordenen Vorauszahlungen für das vierte Quartal 2013.
- 10** Gegen den Kirchensteuerbescheid für 2012 sowie gegen die Kirchensteuervorauszahlungsbescheide für 2013 und 2014, jeweils vom 15.01.2014, legten die Kläger am 01.02.2014 Einspruch ein. In seiner Begründung vom 27.02.2014 führte der Kläger aus, die evangelische Kirche erfülle in vielerlei Hinsicht die ihr zugeordneten Aufgaben nicht mehr, "insbesondere deren vermeintliche Leitungsgremien". Ehe und Familie würden in einer Weise definiert, dass man die Kirche nicht mehr als Leitbild für heranwachsende Kinder und Jugendliche betrachten könne. Es sei unerträglich, dass "Schwule und Lesben einer normalen gesunden Familie gleichgestellt" würden. Die evangelische Kirche scheine nur noch "Karrierefrauen" als Vorbild zu sehen, besser noch solche, die sich ihrer Karriere zuliebe scheiden ließen. Sie sei "inzwischen ein Hort für Karrierefrauen", die "so krankes Getue wie Frauenkarriere, öffentliches Schwulsein und Lesbisch-Sein" verträten. Auf dem Land habe sich "dieses kranke Denken glücklicherweise noch nicht so durchgesetzt". Dort wolle er gerne die einbehaltenen Kirchensteuern in Form von Spenden einsetzen. Weiter heißt es in dem genannten Schreiben: "Ungern würde ich aus der Kirche austreten, nur um dieses Ziel zu erreichen."
- 11** Das KiStA entgegnete, dass sich die vorgebrachten Einwendungen des Klägers nicht mit den gesetzlichen Voraussetzungen für die Richtigkeit und Rechtmäßigkeit der festgesetzten Kircheneinkommensteuer befassen.
- 12** Mehr als 15 Monate später, mit Schreiben vom 26.11.2015, machte der Kläger dann erstmals geltend, dass er bereits vor vielen Jahren aus der Kirche ausgetreten sei; er bitte insofern um Prüfung der Unterlagen des KiStA. Nachfolgend legte der Kläger die Urkunde über seinen Kirchenaustritt vom ... 1973 vor.
- 13** Das KiStA wies demgegenüber darauf hin, dass der Kläger nach den dort vorliegenden Unterlagen am xx.10.1985 wieder in die evangelische Kirche eingetreten sei. Der Kläger erwiderte, der behauptete Kircheneintritt sei ihm nicht bekannt. Die vom KiStA übersandten Unterlagen seien kein hinreichender Nachweis für einen Wiedereintritt. Es fehlten bereits eine von ihm unterschriebene Wiedereintrittserklärung oder sonstige Unterschriften. Das KiStA stellte weitere Nachforschungen an, konnte aber weder eine (Wieder-)Eintrittsurkunde noch andere vom Kläger unterzeichneten urkundlichen Nachweise über einen Wiedereintritt in die evangelische Kirche vorlegen.

- 14** Das Kirchengemeindeamt X übersandte dem KiStA die eingangs erwähnte Karteikarte aus dem Jahr 1985 und teilte mit, dass die Kircheneintrittsformulare, die dem Kirchengemeindeamt "als Grundlage für einen Eintrag im Aufnahmebuch (bzw. damals zur Erfassung auf Karteikarten)" dienten, nach Erledigung wieder an die zuständigen Kirchengemeinden geschickt und dort zwei Jahre lang aufbewahrt würden. Ein damals von dem Kläger unterzeichnetes Wiederaufnahmeformular könne nach so langer Zeit nicht mehr vorgelegt werden; es sei, falls es existiert habe, wohl bereits vernichtet worden.
- 15** Das KiStA setzte auch für die Folgejahre 2013 bis 2018 evangelische Kirchensteuer fest. Für 2018 geschah dies zeitanteilig, da der Kläger am xx.09.2018 aus der Kirche ausgetreten war, nachdem das KiStA ihm zugesichert hatte, aus dem Kirchenaustritt keine nachteiligen Schlüsse in Bezug auf den vorliegenden Rechtsstreit zu ziehen. Die Kläger legten gegen alle Bescheide Einsprüche ein.
- 16** Mit Entscheidungen vom 05.06.2018 (für 2012 bis 2016), vom 30.08.2019 (für 2017) und vom 15.05.2020 (für 2018) wies das KiStA die Einsprüche der Kläger als unbegründet zurück.
- 17** Die Kläger erhoben dagegen Klagen und trugen (unter anderem) vor, nach den einschlägigen kirchenrechtlichen Bestimmungen hätte der vom KiStA behauptete Wiedereintritt durch eine entsprechende Erklärung des Klägers und eine Wiederaufnahmeentscheidung der Kirche dokumentiert werden müssen. Durch schlüssiges Verhalten sei ein Wiedereintritt hingegen nicht möglich; dem widersprechende innerkirchliche Regelungen seien bereits verfassungswidrig und damit nicht anwendbar. Auch der Umstand, dass sie in der Vergangenheit bereit gewesen seien, die jeweils festgesetzte Kirchensteuer zu zahlen, führe zu keinem anderen Ergebnis; sie seien vielmehr großzügig im Sinne einer Spendenbereitschaft gewesen. Den Nachweis für einen Wiedereintritt des Klägers entsprechend der maßgeblichen Vorschriften habe das KiStA nicht geführt, was zu dessen Lasten gehe. Soweit der Kläger bei der Begründung seines Einspruchs auf einen möglichen Kirchenaustritt hingewiesen habe, habe er mit dieser Bemerkung lediglich drohen wollen.
- 18** Die Führung von Kirchenbüchern durch Karteikarten entspreche nicht der Verordnung über kirchliche Handlungen und Führung der Kirchenbücher vom 19.01.1923, denn diese schreibe "Kirchenbücher" und somit gebundene Bücher vor. Dagegen ermöglichten Karteikarten, die nicht unterschrieben würden, Manipulationen und stellten weder eine öffentlichen Urkunde im Sinne von § 415 der Zivilprozessordnung (ZPO) noch eine Urkunde im Sinne von § 81 Abs. 1 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dar. Dass die Karteikarte ohne Mitwirkung des Klägers erstellt worden sein müsse, folge auch daraus, dass sein Geburtsort falsch geschrieben und die Postleitzahl seines damaligen Wohnorts falsch angegeben sei. Außerdem sei er zum damaligen Zeitpunkt entgegen der Angabe auf der Karteikarte noch gar nicht verheiratet gewesen.
- 19** In ihren gemeinsamen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1985 bis 1987 sei für den Kläger jeweils keine Angabe zur Religion gemacht worden; dies belege, dass der Kläger nicht im Jahr 1985 wieder in die Kirche eingetreten sei. In der gemeinsamen Einkommensteuererklärung für 1988 habe der Kläger dann wegen der Klägerin ebenfalls als Religion "ev" eingetragen, weil es ihn damals nicht gestört habe, Kirchensteuer zu zahlen.
- 20** Auch ergebe sich aus einer erweiterten Meldebescheinigung der Stadt Y vom xx.11.2021, dass für sie beim dortigen Einwohnermeldeamt während des gesamten Meldezeitraumes vom xx.09.1985 bis zum xx.12.1990 keine Eintragung einer Religionszugehörigkeit vorgenommen worden sei. Dies belege, dass dort keine entsprechende Mitteilung über einen Kircheneintritt des Klägers eingegangen sei, und müsse als Indiz dafür gewertet werden, dass ein solcher auch tatsächlich nicht erfolgt sei.
- 21** Der Kläger sei im Übrigen nicht konfirmiert worden. Die zeitaufwendige Vorbereitung für einen Wiedereintritt habe nicht stattgefunden. Die Kirche, in welcher der Wiedereintritt erfolgt sein solle, sei ihnen nicht bekannt. Ob und wo sich der Kläger selbst als evangelisch bezeichnet habe, sei demgegenüber unbeachtlich. Auch wenn er sich selbst eingebildet haben sollte, evangelisch zu sein, führe dies noch nicht zu einer Mitgliedschaft in der evangelischen Kirche.
- 22** Das FG wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1622). Der Kläger sei zur Überzeugung des FG entgegen seinem Vorbringen nach den maßgeblichen innerkirchlichen Bestimmungen durch Wiedereintritt im Jahr 1985 Angehöriger der evangelisch-lutherischen Kirche geworden und dies bis zu seinem erneuten Austritt im Jahr 2018 geblieben. Die angefochtenen Bescheide über Kirchensteuer für 2012 bis 2018 seien folglich rechtmäßig.
- 23** Dagegen wenden sich die Kläger mit ihrer Revision, mit der sie die Verletzung materiellen Rechts und Verfahrensmängel rügen. Sie tragen (unter anderem) vor, der Kläger habe nach seinem Kirchenaustritt 1973 zu

keiner Zeit einem Pfarrer gegenüber die erforderliche Erklärung abgegeben, dass er sich zum evangelischen Glaube bekenne und wieder in die Gemeinschaft der evangelisch-lutherischen Kirche aufgenommen werden wolle. Ungeachtet dessen sei aber ein Wiedereintritt des Klägers in die evangelisch-lutherische Kirche am xx.10.1985 durch entsprechende Erklärung gegenüber einer ... (bayerischen) Kirchengemeinde auch schon deshalb ausgeschlossen gewesen, weil sie bereits seit August 1985 in Y in Baden-Württemberg gewohnt hätten und mit ihrem Hauptwohnsitz dort seit dem xx.09.1985 gemeldet gewesen seien. Es habe in X seit dem xx.09.1985 keinen Hauptwohnsitz und auch keinen Nebenwohnsitz mehr gegeben. Ein Wiedereintritt nach dem Kirchenrecht des KiStA sei daher gar nicht möglich gewesen.

24 Die Kläger beantragen,
das angefochtene Urteil und

- die Bescheide über evangelische Kircheneinkommensteuer für 2012 vom 15.01.2014, für 2013 vom 10.12.2014 und für 2014 vom 17.11.2015 einschließlich der geänderten Bescheide jeweils vom 30.10.2017, die Bescheide über evangelische Kircheneinkommensteuer für 2015 vom 30.10.2017 und für 2016 vom 18.04.2018 sowie die Einspruchsentscheidung vom 05.06.2018,
- den Bescheid über evangelische Kircheneinkommensteuer und Kirchenkapitalertragsteuer für 2017 vom 19.06.2019 einschließlich der geänderten Bescheide vom 17.07.2019 und vom 14.08.2019 sowie die Einspruchsentscheidung vom 30.08.2019
- und den Bescheid über evangelische Kircheneinkommensteuer für 2018 vom 22.04.2020 sowie die Einspruchsentscheidung vom 15.05.2020

aufzuheben und für die Streitjahre 2012 bis 2018 gegenüber der Klägerin jeweils nur unter Berücksichtigung ihres kirchensteuerrechtlich maßgeblichen Einkommens und ohne Berücksichtigung des einkommensteuerrechtlich zu versteuernden Einkommens des Klägers evangelische Kircheneinkommensteuer für 2012 in Höhe von 310,77 €, für 2013 in Höhe von 1.725,21 €, für 2014 in Höhe von 0 €, für 2015 in Höhe von 676,61 €, für 2016 in Höhe von 1.846,64 € und für 2017 in Höhe von 1.484,08 € festzusetzen und die Zuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren für notwendig zu erklären.

25 Das KiStA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

26 Das FG sei rechtsfehlerfrei zu dem Schluss gelangt, dass der Kläger am xx.10.1985 wieder in die evangelische Kirche aufgenommen worden sei. Die vom FG vorgenommene Würdigung des Sachverhalts auf der Grundlage der vorliegenden Karteikarte und der eigenen Äußerungen des Klägers sei nicht nur möglich, sondern sehr naheliegend und stehe im Einklang mit § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO. Aus den maßgeblichen innerkirchlichen Bestimmungen habe das FG auch zu Recht gefolgert, dass der Nebenwohnsitz des Klägers in seinem Elternhaus, ..., X, geeignet gewesen sei, eine Wiederaufnahme des Klägers durch einen "Nebenwohnsitzpfarrer" zu ermöglichen. Es bestehe überhaupt kein kirchliches Interesse daran, einer getauften Person administrative Hindernisse in den Weg zu legen, die einer Wiederaufnahme in einem solchen Fall entgegenstünden. Es sei daher völlig verfehlt anzunehmen, die Kirche werde eine Aufnahme nicht anerkennen, die in einer anderen Kirchengemeinde als der des Hauptwohnsitzes vollzogen wurde.

27 Das FG sei allerdings ungeachtet dessen zutreffend davon ausgegangen, dass eine Aufnahme des Klägers auch ohne Wohnsitz in Bayern möglich gewesen sei. Der Fall sei zwar in den maßgeblichen innerkirchlichen Bestimmungen nicht explizit geregelt, werde damit aber auch nicht ausdrücklich ausgeschlossen. Es müsse unterschieden werden zwischen der Wiederaufnahme als Institut und deren Ausgestaltung, also der Frage, wie diese sich vollziehe. Das Aufnahmegeschehen, das das FG für erwiesen halte, sei ein Bekenntnisakt; es bedeute die Aufnahme einer schon getauften Person in das evangelische Bekenntnis. Die Aufnahme in das Bekenntnis komme aber gedanklich vor der Zuordnung zu einer Einheit wie der Kirchengemeinde oder der Landeskirche.

Entscheidungsgründe

...

- 28** Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 29** Die zum innerkirchlichen Recht getroffenen Feststellungen des FG tragen nicht die Entscheidung, dass der Kläger im Jahr 1985 wieder in die Kirche eingetreten ist. Ob der Kläger in den Streitjahren 2012 bis 2018 Mitglied der evangelischen Kirche war, lässt sich daher gegenwärtig nicht sagen.
- 30** 1. Kirchensteuerpflichtig sind gemäß Art. 3 Abs. 2 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 des Bayerischen Gesetzes über die Erhebung von Steuern durch Kirchen, Religions- und weltanschauliche Gemeinschaften in der für alle Streitjahre geltenden Fassung (KiStG Bay) die Angehörigen von Kirchen und Religionsgemeinschaften sowie weltanschaulichen Gemeinschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind. Der Eintritt in eine solche Gemeinschaft bestimmt sich gemäß Art. 3 Abs. 3 KiStG Bay nach dem jeweiligen Satzungsrecht der betreffenden Gemeinschaft.
- 31** Damit unterliegt die Auslegung und Anwendung der für den vorliegenden Rechtsstreit maßgeblichen kirchenrechtlichen Bestimmungen im Rahmen der Revision nur einer eingeschränkten (revisions-)gerichtlichen Kontrolle.
- 32** a) Kirchensteuerrecht ist Landesrecht, im Fall des bayerischen Kirchensteuerrechts aber gleichwohl revisibel.
- 33** Die Kirchensteuer unterliegt nach Art. 140 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. Art. 137 Abs. 6 und 8 der Weimarer Reichsverfassung (WRV) der Gesetzgebung der Länder. Die Regelungen über die Kirchensteuerpflicht in Bayern (Art. 3 Abs. 2 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 KiStG Bay) sind dementsprechend landesgesetzliche Vorschriften und damit kein Bundesrecht im Sinne von § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO.
- 34** Jedoch kann die Revision gemäß § 118 Abs. 1 Satz 2 FGO auch darauf gestützt werden, dass das angefochtene Urteil auf der Verletzung von Landesrecht beruht, soweit im Fall des § 33 Abs. 1 Nr. 4 FGO die Vorschriften des Zweiten Teils Abschn. V Unterabschn. 1 der Finanzgerichtsordnung (§§ 115 bis 127 FGO) durch Landesrecht für anwendbar erklärt werden.
- 35** Gemäß § 33 Abs. 1 Nr. 4 FGO ist der Finanzrechtsweg auch in anderen als den in § 33 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 FGO bezeichneten öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten gegeben, soweit für diese durch Bundesgesetz oder Landesgesetz der Finanzrechtsweg eröffnet ist.
- 36** Entsprechende Klauseln enthält das Bayerische Gesetz zur Ausführung der Finanzgerichtsordnung (AGFGO Bay). Nach Art. 5 Satz 1 Nr. 3 AGFGO Bay ist der Finanzrechtsweg auch in öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten über Angelegenheiten der Kirchengeldern und des Kirchgelds gegeben. Die Kircheneinkommensteuer ist gemäß Art. 4 Nr. 1 KiStG Bay eine solche Kirchengeldern. Gemäß Art. 5 Satz 2 AGFGO Bay schließlich sind die Vorschriften der Finanzgerichtsordnung über die Revision (Zweiter Teil Abschn. V Unterabschn. 1) anzuwenden.
- 37** Somit kann die Revision auch auf eine Verletzung von Art. 3 Abs. 2 und 3 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 KiStG Bay gestützt werden.
- 38** b) Die Regelungen über den Kircheneintritt hingegen --und damit auch die über den Wiedereintritt-- gehören zum Satzungsrecht der betreffenden Gemeinschaft im Sinne von Art. 3 Abs. 3 KiStG Bay. Es handelt sich um innerkirchliches Recht und somit weder um Bundesrecht im Sinne von § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO noch um Landesrecht im Sinne von § 118 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 33 Abs. 1 Nr. 4 FGO (s.a. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10.06.2008 - I B 211/07, BFH/NV 2008, 1697, unter II.1.b, m.w.N.).
- 39** Folglich kann eine Revision nicht auf eine Verletzung der innerkirchlichen Regelungen zum Kircheneintritt gestützt werden. Über den Bestand und den Inhalt dieser Regelungen hat vielmehr gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 560 ZPO das FG als Tatsacheninstanz zu entscheiden. Die diesbezüglichen Feststellungen binden gemäß § 118 Abs. 2 FGO den BFH als Revisionsgericht grundsätzlich wie tatsächliche Feststellungen, es sei denn, dass in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsgründe vorgebracht worden sind (ständige Rechtsprechung, s. BFH-Urteile vom 28.01.2004 - I R 63/02, BFH/NV 2004, 814, unter II.1., und vom 03.08.2005 - I R 85/03, BFHE 210, 573, BStBl II 2006, 139, unter II.1.a; BFH-Beschluss vom 10.06.2008 - I B 211/07, BFH/NV 2008, 1697, unter II.1.b, m.w.N.) oder dass die Auslegung der innerkirchlichen Regelungen ihrerseits gegen höherrangiges Bundesrecht verstößt (so zutreffend Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21.05.2003 - 9 C 12.02, BVerwGE 118, 201, unter 1.).

- 40 c) Die Bindungswirkung entfällt allerdings, soweit die erforderlichen Feststellungen zum maßgeblichen innerkirchlichen Recht fehlen oder auf einem nur cursorischen Überblick über die zu behandelnde Materie beruhen (vgl. BFH-Urteil vom 03.08.2005 - I R 85/03, BFHE 210, 573, BStBl II 2006, 139, unter II.2.b). In diesem Fall liegt ein materieller Mangel der Vorentscheidung vor. Die Rechtslage ist insoweit dieselbe wie in Bezug auf erstinstanzliche Feststellungen zum ausländischen Recht (zu Letzterem Senatsurteile vom 22.03.2018 - X R 5/16, BFHE 261, 132, BStBl II 2018, 651, Rz 24, und vom 24.05.2023 - X R 28/21, BFHE 280, 494, BStBl II 2025, 230, Rz 49, m.w.N.).
- 41 aa) Die Instanzgerichte dürfen sich bei ihren Ermittlungen zum innerkirchlichen Recht grundsätzlich, das heißt von offensichtlichen Fällen abgesehen, nicht damit begnügen, den Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen zu ermitteln und wiederzugeben und auf dieser Grundlage eine eigene Auslegung vorzunehmen. Sie müssen vielmehr das innerkirchliche Recht so anwenden, wie es die maßgeblichen kirchlichen Stellen auslegen und anwenden (vgl. zur Ermittlung und Anwendung ausländischen Rechts etwa BFH-Urteil vom 07.12.2017 - IV R 23/14, BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444, Rz 28; ebenso Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 29.06.2022 - IV ZR 110/21, BGHZ 234, 166, Rz 17).
- 42 Denn zu den "eigenen Angelegenheiten" der Religionsgesellschaften im Sinne von Art. 140 GG, Art. 137 WRV gehören insbesondere auch die Bestimmungen über den Kircheneintritt und den Kirchenaustritt. Die Mitgliedschaft in einer Religionsgemeinschaft ist daher mit Wirkung für den weltlichen Bereich grundsätzlich nach den Regeln der jeweiligen Religionsgemeinschaft zu beurteilen (s. Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 - 2 BvR 278/11, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2015, 892, Rz 37, m.w.N., und vom 20.01.2022 - 2 BvR 2467/17, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht - Rechtsprechungs-Report 2022, 361, Rz 25). Das bedeutet aber insbesondere auch, dass diese Regeln so ausgelegt werden müssen, wie sie von der jeweiligen Religionsgemeinschaft selbst verstanden und angewendet werden.
- 43 bb) Im Übrigen ist aufgrund einer entsprechenden Verfahrensrüge zu prüfen, ob das FG die Ermittlungen frei von Verfahrensmängeln durchgeführt und insbesondere das ihm eingeräumte Ermessen pflichtgemäß ausgeübt und die sich anbietenden Erkenntnisquellen genutzt hat (vgl. Senatsurteil vom 22.03.2018 - X R 5/16, BFHE 261, 132, BStBl II 2018, 651, Rz 24; BGH-Urteil vom 29.06.2022 - IV ZR 110/21, BGHZ 234, 166, Rz 17, m.w.N.).
- 44 2. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze kann der Auffassung des FG, der Kläger sei im Jahr 1985 wirksam wieder in die evangelisch-lutherische Kirche eingetreten, --jedenfalls bislang-- nicht gefolgt werden. Es fehlt an den hierzu erforderlichen Feststellungen zum maßgeblichen innerkirchlichen Recht.
- 45 a) Dem FG zufolge ist der Kläger am xx.10.1985 wieder in die evangelisch-lutherische Kirche eingetreten.
- 46 Das FG führt hierzu (auf S. 37 des angefochtenen Urteils) aus, es bestehe "keinerlei Veranlassung für die Annahme", dass die Kirchengemeinde der B-Kirche, X, "im Rahmen des von ihr (...) als formgültigen Wiedereintritt des Klägers gewerteten Vorganges (...) von dem in den maßgeblichen innerkirchlichen Regelungen eindeutig vorgeschriebenen und dementsprechend ohne tatsächliche Schwierigkeiten einzuhaltenden Ablauf abgewichen sein sollte". Das FG geht in diesem Zusammenhang von einem "in der kirchlichen Praxis nicht unüblichen Geschehen" aus und führt als Beleg die an das Kirchengemeindeamt X "pflichtgemäß weitergeleiteten Grundunterlagen" an.
- 47 b) Allerdings war der Kläger nach den Feststellungen des FG bereits am xx.09.1985 aus X weggezogen, und zwar nach Y in Baden-Württemberg. Der Mitteilung der Stadt Y vom ... 2021 zufolge, auf die das FG ausdrücklich Bezug genommen hat, handelte es sich bei der Wohnung in Y zum damaligen Zeitpunkt um die Hauptwohnung des Klägers.
- 48 aa) Damit beruht das angefochtene Urteil auf der Prämisse, dass ein ehemaliges Mitglied der evangelisch-lutherischen Kirche mit Hauptwohnsitz im Bereich der Evangelischen Landeskirche in Württemberg und mit nur einem Nebenwohnsitz oder möglicherweise (s. unten: II.2.b cc) auch gänzlich ohne Wohnsitz in Bayern nach den einschlägigen innerkirchlichen Bestimmungen der Evangelisch-Lutherischen Kirche in Bayern seinen Wiedereintritt (auch) dadurch erreichen konnte, dass es eine entsprechende Erklärung gegenüber einem bayerischen Pfarrer abgab.
- 49 bb) Allerdings tragen die Feststellungen des FG diese Prämisse nicht.
- 50 Das FG nennt (auf S. 30 des angefochtenen Urteils) die rechtlichen Voraussetzungen eines Wiedereintritts. Dass schon ein Nebenwohnsitz in der Gemeinde des Pfarrers, gegenüber dem der Wiedereintritt erklärt wird, genügte, lässt sich den vom FG angeführten innerkirchlichen Regelungen allerdings gerade nicht entnehmen. Wenn das FG

darauf verweist, dass das ehemalige Kirchenmitglied einen entsprechenden Antrag "beim zuständigen Pfarrer (exponierten Vikar)" habe stellen müssen und dass der Kirchenvorstand "vorher zu hören sei", lässt dies die eigentliche Frage offen, ob auch ein Pfarrer der Gemeinde des Nebenwohnsitzes ein "zuständiger Pfarrer" im Sinne dieser Bestimmungen ist und ob eine Anhörung des Kirchenvorstands dieser Gemeinde genügt.

- 51** Diese Fragen hätte das FG aber beantworten müssen, bevor es (auf S. 31 des angefochtenen Urteils) hätte feststellen können, es sei im Sinne von § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO davon überzeugt, dass der Kläger entgegen seinem Vorbringen am xx.10.1985 in der A-Kirche (in X) "unter zutreffender Beachtung der dargelegten maßgeblichen innerkirchlichen Regelungen" wieder in die Kirche eingetreten sei. Es hätte also ermitteln müssen, ob und unter welchen Voraussetzungen die Evangelische-Lutherische Kirche in Bayern selbst nach den maßgeblichen Bestimmungen --über den vorliegenden Streitfall hinaus-- den Kircheneintritt eines nur mit einem Nebenwohnsitz in Bayern ansässigen ausgetretenen Kirchenmitglieds zulässt.
- 52** cc) Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass sich die Annahme des FG, der Kläger habe am xx.10.1985 in X einen Nebenwohnsitz gehabt, nicht ohne Weiteres aus den vorliegenden Meldebescheinigungen ergibt. Der Kläger selbst bestreitet den Nebenwohnsitz in X.
- 53** Die erweiterte Melderegisterauskunft des Einwohnermeldeamts U vom ... 2017, auf die sich das FG (auf S. 37, unten, und S. 38, oben, des angefochtenen Urteils) beruft, führt zwar als weitere "derzeitige" Anschrift des Klägers auch "... X, ..." auf. Das belegt aber nach Ansicht des erkennenden Senats nicht, jedenfalls nicht ohne weitere Feststellungen, dass der Kläger auch tatsächlich --schon oder noch-- am xx.10.1985 in X mit einem Nebenwohnsitz gemeldet war; denn das "derzeitige" würde der erkennende Senat eher auf den Zeitpunkt der Melderegisterauskunft beziehen.
- 54** Die von dem Kläger im Klageverfahren mit Schriftsatz vom 07.12.2021 vorgelegte Meldebescheinigung der Stadt Y vom ... 2021 enthält nach der Angabe über die zuletzt gemeldete Hauptwohnung in Y die weitere Angabe: "zuletzt gemeldet (Nebenwohnung): Straße unbekannt, ... X". Ob sich die Angabe zur Nebenwohnung auf den gesamten Zeitraum bezieht, für den auch der Hauptwohnsitz in Y gemeldet war, oder ob sie den Zuzugs- oder den Wegzugszeitpunkt meint, ist der Bescheinigung nicht klar zu entnehmen.
- 55** Ferner wäre auch die Mitteilung der X-Behörde vom xx.03.2018 über den Wegzug am xx.09.1985 in die Würdigung einzubeziehen, wobei sich eine Nachfrage anbietet, ob diese Angabe auch die Aufgabe einer Nebenwohnung in X einschließen sollte.
- 56** dd) Soweit das FG (auf S. 38, 2. Absatz, des angefochtenen Urteils) ausführt, es sei seiner Ansicht nach entgegen dem Klagevorbringen "nach dem Wortlaut des § 8 Abs. 2 Satz 1 des Kirchengesetzes über die Gliedschaft in der Evangelisch-Lutherischen Kirche in Bayern (Gliedschaftsgesetz --KGliedG--) nicht ausgeschlossen, dass ein Pfarrer oder exponierter Vikar" der Evangelisch-Lutherischen Kirche in Bayern einen aus der Kirche ausgetretenen evangelisch-lutherischen Christen, welcher keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Bayern beziehungsweise der betreffenden Kirchengemeinde habe, unter Beachtung der maßgeblichen innerkirchlichen Regelungen wirksam wieder aufnehme, stellt auch dies keine hinreichende Feststellung zum maßgeblichen innerkirchlichen Recht dar. Soweit das FG damit die Zulässigkeit dieser Verfahrensweise begründen will, handelt es sich um eine nicht weiter begründete Mutmaßung, da allein aus dem Umstand, dass der Wortlaut eine bestimmte Verfahrensweise nicht ausschließt, noch nicht ihre Zulässigkeit folgt. Auf die Ausführungen unter II.1.c aa wird insoweit Bezug genommen.
- 57** Die in diesem Zusammenhang (beispielhaft) genannte Regelung der Evangelisch-Lutherischen Landeskirche in Braunschweig ist für den vorliegenden Streitfall nicht maßgeblich; denn sie lässt keine Rückschlüsse auf die für die Evangelisch-Lutherische Kirche in Bayern geltenden Regeln zu.
- 58** ee) Ebenso wenig hat das FG Feststellungen dazu getroffen, ob und gegebenenfalls welche weiteren, über einen entsprechenden Antrag hinausgehenden Voraussetzungen für den wirksamen Vollzug eines Wiedereintritts erfüllt sein müssen.
- 59** 3. Für den zweiten Rechtsgang weist der erkennende Senat --ohne Bindungswirkung für das FG nach § 126 Abs. 5 FGO-- auf Folgendes hin:
- 60** a) Das FG wird zunächst ermitteln müssen, welche innerkirchlichen Regelungen in dem vorliegenden Rechtsstreit überhaupt einschlägig sind, die der Evangelisch-Lutherischen Kirche in Bayern oder die der Evangelischen

Landeskirche in Württemberg, wo der Kläger zum Zeitpunkt des streitigen Wiedereintritts --wohl unstrittig-- seinen Hauptwohnsitz hatte.

- 61** b) Das FG wird des Weiteren ermitteln müssen, ob der Kläger zum Zeitpunkt des vom KiStA behaupteten Wiedereintritts am xx.10.1985 tatsächlich einen Nebenwohnsitz in X hatte (s. oben, unter II.2.b cc) und ob nach den einschlägigen (s. II.3.a) und zu diesem Zeitpunkt maßgeblichen innerkirchlichen Regelungen ein solcher Nebenwohnsitz für eine entsprechende, wirksame Wiedereintrittserklärung gegenüber einem bayerischen Pfarrer genügte, oder aber ob nach den einschlägigen (s. II.3.a) und zu diesem Zeitpunkt maßgeblichen innerkirchlichen Regelungen ein Wiedereintritt durch eine Erklärung gegenüber einem bayerischen Pfarrer auch dann genügte, wenn der Wiedereintretende über keinen Wohnsitz in Bayern verfügte.
- 62** c) Sollte dies nicht genügen, wäre zu prüfen, ob nicht auch dann, wenn ein Wiederaufnahmeantrag bei einem nicht im Sinne der kirchenrechtlichen Vorschriften zuständigen Pfarrer gestellt wurde, dies gleichwohl zu einem wirksamen Wiedereintritt führen kann. So heißt es etwa in dem oben (unter II.2.b dd) bereits angeführten § 8 Abs. 2 Satz 1 KGliedG, der Antrag sei "in der Regel" beim zuständigen Pfarrer oder exponierten Vikar zu stellen. Das wirft die Frage auf, ob es sich hierbei möglicherweise um eine bloße Ordnungsvorschrift handelt, die der Rechtswirksamkeit eines gegenüber einem an sich nicht zuständigen Pfarrer erklärten Wiedereintritts nicht entgegensteht.
- 63** d) Wie sich das Gericht die entsprechenden Kenntnisse der einschlägigen innerkirchlichen Regelungen und insbesondere auch ihrer Handhabung entweder durch die Evangelisch-Lutherische Kirche in Bayern oder die Evangelische Landeskirche in Württemberg (s. II.3.a) verschafft, steht in seinem pflichtgemäßen Ermessen. Allerdings wird angeregt, hierzu ein Sachverständigengutachten einzuholen (§ 81 Abs. 1, § 82 FGO i.V.m. §§ 404 ff. ZPO; s.a. BFH-Urteil vom 03.08.2005 - I R 85/03, BFHE 210, 573, BStBl II 2006, 139, unter II.2.c). Andernfalls müsste das FG in seinem Urteil näher darlegen, auf welcher Grundlage es seine eigenen Erkenntnisse nicht nur der innerkirchlichen Vorschriften, sondern auch ihrer Handhabung durch die maßgeblichen innerkirchlichen Stellen gewonnen hat.
- 64** e) Für den Fall, dass nach den einschlägigen innerkirchlichen Regelungen auch ein nicht in Bayern ansässiges oder ein dort nur mit einem Nebenwohnsitz ansässiges ehemaliges Kirchenmitglied seinen Wiedereintritt gegenüber einem bayerischen Pfarrer wirksam erklären kann, hält allerdings der erkennende Senat die von dem FG vorgenommene Würdigung des vorliegenden Sachverhalts nicht nur für schlüssig und nachvollziehbar, sondern für naheliegend.
- 65** Zwar geht der Umstand, dass das KiStA keine weiteren Unterlagen über den Wiedereintritt des Klägers vorlegen kann, zu seinen Lasten. Denn nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung fällt es in den Risikobereich der Behörde und hat Einfluss auf das von den Tatsachengerichten anzuwendende Beweismaß, wenn verfahrensrelevante Akten zu einem Zeitpunkt --vorzeitig-- vernichtet werden, in dem ein Besteuerungsverfahren noch nicht bestands- oder rechtskräftig abgeschlossen ist (vgl. Senatsurteil vom 31.01.2024 - X R 7/22, BFHE 284, 206, Rz 37). Das gilt auch für das KiStA, wenn über die Voraussetzungen der Festsetzung und Erhebung von Kirchensteuern gestritten wird. Insoweit findet es der erkennende Senat befremdlich, dass Unterlagen, die für eine Begründung der Kirchensteuerpflicht wesentlich sind --im Streitfall die Wiedereintrittserklärung--, nach den eigenen Darstellungen des KiStA nur zwei Jahre lang aufbewahrt werden, obgleich sie einen kirchenrechtlichen Status belegen, der von lebenslanger Bedeutung sein kann, jedenfalls so lange, wie eine Kirchensteuerpflicht in Betracht kommt.
- 66** Jedoch schließt das nicht aus, die vom KiStA vorgelegte Karteikarte (nur) als Indiz heranzuziehen und im Zusammenhang mit dem vom FG festgestellten jahrzehntelangen eigenen Verhalten des Klägers bis zu seinem Einspruch gegen die Kirchensteuerfestsetzungen im Februar 2014 einer wertenden Betrachtung zu unterziehen. Der von dem FG auf der Grundlage einer Gesamtwürdigung dieser Vorgänge gezogene Schluss ist --wie bereits festgestellt-- nicht nur möglich, sondern ausgesprochen naheliegend, so dass der erkennende Senat hieran nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden wäre.
- 67** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 68** 5. Der Antrag, die Zuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO), ist im Revisionsverfahren nicht zulässig. Die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren; zuständig ist daher das Gericht des ersten Rechtszuges, also das FG (ständige Rechtsprechung, s. Senatsurteil vom 31.01.2024 - X R 7/22, BFHE 284, 206, Rz 40, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de