

**Titel:**

**Voraussetzungen des Wiedereintritts in die Evangelisch-lutherische Kirche**

**Normenkette:**

AO § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1

KirchMitgliedG § 7, § 7a

BeurkG § 8, § 13

BayKiStG Art. 3 Abs. 3

**Leitsatz:**

Die Kirchensteuer ist nach h.M. eine Mitgliedsteuer. Sie lässt sich nach § 3 Abs. 1 Satz 1 AO unter den Steuerbegriff subsumieren, da die jeweilige Religionsgemeinschaft aufgrund ihres Status als Körperschaft des öffentlichen Rechts auch als „öffentlich-rechtliches Gemeinwesen“ begriffen werden kann. Sie ist zugleich eine Verbandslast. Voraussetzung für die Entstehung der Kirchensteuerpflicht ist die mitgliedschaftliche Zugehörigkeit zu einer steuererhebenden Kirche oder sonstigen Religionsgemeinschaft. Diese wird nach dem Gebot der religiös-weltanschaulichen Neutralität nicht vom Staat, sondern von der Religionsgemeinschaft selbständig nach Art. 140 Grundgesetz (GG) i.V.m. Art. 137 Abs. 3 Weimarer Reichsverfassung (WRV) als eigene Angelegenheit geordnet. (Rn. 88) (redaktioneller Leitsatz)

**Schlagworte:**

Voraussetzungen des Wiedereintritts in die Evangelisch-lutherische, Kirche in Bayern, Kirchensteuer

**Rechtsmittelinstanzen:**

BFH München vom -- – I R 2/22

BFH München vom -- – X R 28/22

**Weiterführende Hinweise:**

Revision zugelassen

**Fundstellen:**

EFG 2022, 1622

LSK 2021, 54328

BeckRS 2021, 54328

**Tenor**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird zugelassen.

**Entscheidungsgründe**

I.

1

Streitig ist, ob der Kläger in den Veranlagungszeiträumen 2012-2018 Mitglied der Evangelisch-Lutherischen Kirche (ELK) in Bayern (ELKB) und folglich subjektiv kirchensteuerpflichtig war.

2

Die steuerlich vertretenen Kläger sind verheiratet und wurden in den Streitjahren zusammen zur Einkommensteuer veranlagt, im Wesentlichen unter Berücksichtigung von Einkünften des Klägers. Jeweils unstreitig

- wurden beide Kläger durch jeweilige Taufe Mitglieder der ELK und

- trat der Kläger am ... 1973 durch Erklärung gegenüber dem Standesamt wirksam aus der Kirche aus (Kirchenaustritt 1973).

### 3

Gemäß seiner auf der Austrittsbescheinigung vom ... 1973 (mit falsch geschriebenem Geburtsort „...“ - Austrittsbescheinigung 1973 -) angegebenen Wohnadresse ..., im Stadtbezirk ... (dem Elternhaus des Klägers; - Adresse Elternhaus -), war der Kläger Mitglied der Evangelisch-Lutherischen Kirchengemeinde ... (Kirchengemeinde K); diese Kirchengemeinde K umfasst die evangelisch-lutherischen Kirchen

- ... (Kirche K; Entfernung zu ...: ca. 1,5 km) sowie

- ... (Kirche B; Entfernung zu ...: ca. 2,8 km).

### 4

Nach einem Auszug aus dem Melderegister des Kreisverwaltungsreferats ... vom ... meldete sich der Kläger zum ... in ... ohne Angaben zur Konfession an; am ... erfolgte hiernach sein Wegzug.

### 5

Ausweislich einer Karteikarte (Karteikarte 1985)<sup>4</sup>, welche im Evangelisch-Lutherischen Dekanatsbezirk ... (Dekanatsbezirk M), Kirchengemeindeamt (Kirchengemeindeamt M) - Mitgliederservice - im Rahmen eines als Sammlung von Karteikarten erstellten Verzeichnisses der Wiedereintritte<sup>5</sup> geführt wird, ist der Kläger am ... 1985 in der Kirche B wieder in die Evangelische Kirche eingetreten (Wiedereintritt 1985). Auf dieser mit „39“ nummerierten Karteikarte 1985 ist u.a.

- als Wohnadresse des Klägers ... (gemäß der alten Postleitzahl ... [L]), eingetragen,

- als Eintrittsgrund „innere Überzeugung“ sowie

- als Ehestand „verh.“ unterstrichen;

die offensichtlich zunächst eingetragene Postleitzahl ... (für ...[LB]) wurde durchgestrichen.

### 6

Die Kläger heirateten

- am ... standesamtlich im Standesamt ...L (in dessen Eheregister keine Eintragung der Religionszugehörigkeit des Klägers vermerkt ist<sup>7</sup>) und

- am ... kirchlich in der Kirche K<sup>8</sup>; die Heiratsurkunde der Kläger vom ... über die kirchliche Trauung<sup>9</sup> weist u.a. als Bekenntnis des Klägers „evangelisch-lutherisch“ aus und ist mit „Evang.-Luth. Pfarramt ...“ gestempelt.

### 7

Das Kirchengemeindeamt M, Registeramt, teilte der „Gemeindeverwaltung ... - Einwohnermeldebehörde“ (gemäß der alten Postleitzahl somit LB) mit Schreiben vom ... (Mitteilung 1986)<sup>10</sup> als „Nachholung“ mit, dass der Kläger am ... in die ELK aufgenommen worden sei; auf diesem Schreiben befinden sich u.a. der handschriftliche Vermerk „fr. ev. K.A. ...73/IV“ sowie ein Eingangsstempel vom ...

Die Kläger verzogen ... am ... von ... L, ... (örtlich zuständige Evangelisch-Lutherische Kirchengemeinde ...-Kirchengemeinde W -<sup>12</sup>), nach ... (O), ..., und - am ... von O an ihre seitherige Wohnadresse in ... (MS)<sup>13</sup>.

### 8

In den Melderegistern der Einwohnermeldeämter (EMA) O<sup>14</sup> und MS wurde der Kläger jeweils mit der Konfession „evangelisch“ geführt.

### 9

Am ... meldeten die Kläger drei ihrer Kinder (geboren ...) bei der Kirchengemeinde MS zur Taufe an; im Rahmen der nur auf einer dieser Taufanmeldungen ausgefüllten persönlichen Angaben der Kläger wird als Konfession des Klägers „evangelisch“ angegeben.

### 10

In ihren gemeinsamen, jeweils beim zuständigen Finanzamt ... (Finanzamt G) eingereichten Einkommensteuererklärungen für 2008-2015 erklärten die Kläger als jeweilige Konfession des Klägers

- für die Veranlagungszeiträume 2008 (Einkommensteuererklärung vom ...) bis 2013 jeweils „evangelisch“ und

- für die Veranlagungszeiträume 2014 und 2015 jeweils „nicht kirchensteuerpflichtig“. Im elektronischen Datenbestand des Finanzamts G wird der Kläger seit 1990 als der ELK zugehörig geführt<sup>18</sup>. Dementsprechend übermittelte das Finanzamt G die jeweiligen Besteuerungsgrundlagen für die Festsetzung der Kirchensteuer jeweils an den Beklagten (das Evangelisch-Lutherische Kirchensteueramt ... - KiStA -).

## 11

Das KiStA erließ aufgrund dieser Besteuerungsgrundlagen gegenüber den Klägern jeweils - der jeweiligen Berechnung und Höhe nach unstreitig zutreffend - entsprechende Kirchensteuerbescheide. Für die Veranlagungszeiträume ab 2011 ergingen nach Aktenlage folgende Bescheide:

Bescheid über Evangelische Kircheneinkommensteuer und Kirchenkapitalertragsteuer 2011 vom ... (geändert gemäß Art. 19 Abs. 1 des Gesetzes über die Erhebung von Steuern durch Kirchen, Religions- und weltanschauliche Gemeinschaften in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. November 1994 [Bayerisches Gesetz- und Verordnungsblatt - GVBl - 1994, 1026; Kirchensteuergesetz - KiStG -] in der im Veranlagungszeitraum 2012 geltenden Fassung des Gesetzes zur Änderung des KiStG vom 22. Dezember 2008 [GVBl. 2008, 973] i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Abgabenordnung - AO -) mit Bescheid vom ...; festgesetzte Kirchensteuer: ... €);

- Bescheid über Evangelische Kirchensteuervorauszahlungen 2012 und 2013 vom ... (geändert mit Bescheid vom ... - Vorauszahlungsbescheid 2012/2013 -; festgesetzte Kirchensteuervorauszahlung 2012: ... € bzw. 2013: ... €);

- Bescheid über Evangelische Kircheneinkommensteuer 2012 vom ... (Kirchensteuerbescheid 2012; geändert mit Bescheid vom ...; zuletzt festgesetzte Kircheneinkommensteuer: ... €);

- Bescheid über Evangelische Kirchensteuervorauszahlungen 2013 und 2014 vom ... (Vorauszahlungsbescheid 2013/2014; festgesetzte Kirchensteuervorauszahlung 2013: ... € bzw. 2014: ... €);

- Bescheid über Evangelische Kircheneinkommensteuer 2013 vom ...<sup>0</sup> (Kirchensteuerbescheid 2013; festgesetzte Kircheneinkommensteuer: .. €; geändert mit Bescheid vom ...; festgesetzte Kircheneinkommensteuer: ... €);

- Bescheid über Evangelische Kirchensteuervorauszahlung 2014 (geändert) und 2015 vom ... (festgesetzte Kirchensteuervorauszahlung 2014 und 2015 jeweils ... €);

- (geänderter) Bescheid über Evangelische Kirchensteuervorauszahlungen 2015 vom ... (festgesetzte Kirchensteuervorauszahlung 2015: ... €);

- Bescheid über Evangelische Kircheneinkommensteuer 2014 vom ... (Kirchensteuerbescheid 2014; geändert mit Bescheid vom ...; zuletzt festgesetzte Kircheneinkommensteuer: ... €);

Bescheid über Evangelische Kirchensteuervorauszahlungen 2015 (geändert) und 2016 vom ... (Vorauszahlungsbescheid 2015/2016; festgesetzte Kirchensteuervorauszahlung 2015: ... € bzw. 2016: ... €);

- Bescheid über Evangelische Kircheneinkommensteuer 2015 vom ... (Kirchensteuerbescheid 2015; festgesetzte Kircheneinkommensteuer: ... €);

- Bescheid über Evangelische Kirchensteuervorauszahlungen 2017 und 2018 vom ... (Vorauszahlungsbescheid 2017/2018; festgesetzte Kirchensteuervorauszahlung 2017: ... € bzw. 2018: ... €);

- Bescheid über Evangelische Kirchensteuervorauszahlungen 2018 (geändert) und 2019 vom ... (festgesetzte Kirchensteuervorauszahlung 2018: ... € bzw. 2019: ... €);

- Bescheid über Evangelische Kircheneinkommensteuer 2016 vom ... (Kirchensteuerbescheid 2016; festgesetzte Kircheneinkommensteuer: ... €)<sup>22</sup>;

- (geänderter) Bescheid über Evangelische Kirchensteuervorauszahlung 2017 vom ... (geänderter Vorauszahlungsbescheid 2017; festgesetzte Kirchensteuervorauszahlung 2017:... €);
- Bescheid über evangelische Kirchensteuervorauszahlung 2017 (geändert), 2018 (geändert) und 2019 vom ... (Vorauszahlungsbescheid 2018/2019; festgesetzte Kirchensteuervorauszahlung 2017: ... € bzw. 2018 und 2019 jeweils: ... €);
- (geänderter) Bescheid über evangelische Kirchensteuervorauszahlung 2018 und 2019 vom ... (festgesetzte Kirchensteuervorauszahlung 2018 und 2019 jeweils ... €);
- Bescheid über Evangelische Kircheneinkommensteuer und Kirchenkapitalertragsteuer 2017 vom ... (Kirchensteuerbescheid 2017; festgesetzte Kirchensteuer 2017: ... €; geändert mit den Bescheiden vom ... und vom ... [festgesetzte Kirchensteuer: ...€]) sowie
- Bescheid über Evangelische Kircheneinkommensteuer 2018 vom ... (Kirchensteuerbescheid 2018; festgesetzte Kircheneinkommensteuer: ... €).

## 12

Auf die bis zum ... fällig gewordenen Kirchensteuern - zuletzt Kirchensteuervorauszahlung 2013/IV gemäß dem Vorauszahlungsbescheid 2012/2013 - leisteten die Kläger - wie auch bereits in den Vorjahren<sup>25</sup> - frist- und festsetzungsgemäße Zahlungen.

Beginnend mit dem Jahr 2014 leisteten die Kläger keine weiteren Zahlungen mehr und legten gegen die für die Veranlagungszeiträume ab 2012 erlassenen Kirchensteuerbescheide jeweils (unstreitig fristgerecht) Einspruch ein,

- mit Schreiben vom ... gegen o den Kirchensteuerbescheid 2012 und gegen o den Vorauszahlungsbescheid 2013/2014,
- mit Schreiben vom ... gegen den Kirchensteuerbescheid 2014,
- mit Schreiben vom ... gegen o die geänderten Kirchensteuerbescheide 2012-2014, o den Kirchensteuerbescheid 2015 und gegen o den Vorauszahlungsbescheid 2017/2018 jeweils vom ...,
- mit Schreiben vom ... gegen den - nach Angaben der Kläger<sup>31</sup> erst als Anlage zum Schreiben des Finanzamts vom ... bekannt gegebenen - Kirchensteuerbescheid 2013,
- mit Schreiben vom ... gegen o den Kirchensteuerbescheid 2016 und gegen o den geänderten Vorauszahlungsbescheid 2017 (abgeholfen mit Erlass des geänderten Bescheids über Evangelische Kirchensteuervorauszahlungen 2017 vom ...; festgesetzte Kirchensteuervorauszahlung 2017: ... €),
- mit Schreiben vom ... gegen den Vorauszahlungsbescheid 2018/2019 (abgeholfen<sup>35</sup> mit Erlass des geänderten Bescheids über evangelische Kirchensteuervorauszahlung 2018 und 2019 vom ...; festgesetzte Kirchensteuervorauszahlung 2018 und 2019 jeweils ... €),
- mit Schreiben vom ... gegen den Kirchensteuerbescheid 2017,
- mit Schreiben vom ... gegen den geänderten Kirchensteuerbescheid 2017 vom ... und
- mit Schreiben vom ... gegen den Kirchensteuerbescheid 2018.

## 13

Zur Begründung ihrer Einsprüche verwiesen die Kläger - neben allgemeinen Kritikpunkten an der ELK - im Wesentlichen und z.T. sinngemäß auf folgende Punkte:

## 14

Der Kirchensteuerbescheid 2013 vom ... sei ihnen nicht zugegangen und habe deshalb auch nicht mit Einspruch angefochten werden können<sup>38</sup>.

## 15

Der Kläger sei bereits vor vielen Jahren aus der Kirche ausgetreten. Dementsprechend hätten sie auch in ihrer Einkommensteuererklärung für 2014 erklärt, dass er konfessionslos sei<sup>39</sup>.

## 16

Nachdem er gemäß der Austrittsbescheinigung 1973 bereits im Jahr 1973 ausgetreten sei, beantragten sie (mit Schreiben vom ...) die Berichtigung sämtlicher Kirchensteuerbescheide ab 1973 (Berichtigungsantrag 2011).

## 17

Der vom KiStA angegebene Wiedereintritt in die evangelische Kirche am ... sei ihnen nicht bekannt. Die hierzu vom KiStA übersandten Unterlagen,

- die Mitteilung 1986 sowie
- ein auszugsweiser Ausdruck der Grunddatei des KiStA vom ... (Grunddatei 1992), seien kein hinreichender Nachweis für einen Kircheneintritt des Klägers; es fehle bereits eine vom Kläger unterschriebene Wiedereintrittserklärung bzw. Unterschrift des Klägers<sup>43</sup>.

## 18

Im Zuge des Einspruchsverfahrens unternahm das KiStA hinsichtlich des Wiedereintritts 1985 bzw. einer entsprechenden, vom Kläger unterschriebenen Eintrittsurkunde umfangreiche Nachforschungen bei verschiedenen Kirchen- und Meldebehörden. Eine solche Eintrittsurkunde oder sonstige, vom Kläger unterzeichnete urkundlichen Nachweise über den Wiedereintritt 1985 konnten hierbei nicht ermittelt werden; Fehlanzeigen gaben hierbei folgende Stellen ab:

- die Kirchengemeinde K,  
die Kirchengemeinde W,
- der Evangelische ...,
- das Finanzamt G,
- das Kirchengemeindeamt M,
- die Evangelische Gesamtkirchengemeinde L sowie
- die Kirchengemeinde MS.

## 19

Die Kirchengemeinde K erteilte dem Kirchensteueramt außerdem die Auskunft<sup>51</sup>, dass ihr keine weiteren Unterlagen über einen Kircheneintritt des Klägers bzw. dessen Konfession vorlägen und dass „die Kirchenbücher im Kirchengemeindeamt geführt“ würden.

## 20

Das Kirchengemeindeamt M übermittelte dem KiStA die Karteikarte 1985 erstmals mit Fax vom ... Ergänzend erläuterte das Kirchengemeindeamt M, dass Eintragungen in dem von ihm geführten Aufnahmebuch - im fraglichen Zeitraum 1985 noch in Gestalt von Karteikarten wie der Karteikarte 1985 - aufgrund entsprechender Kircheneintrittsformulare erfolgen würden, welche nach Erledigung wieder an die zuständige Kirchengemeinde geschickt und dort zwei Jahre aufbewahrt würden; ein im Jahre 1985 vom Kläger unterzeichnetes Wiederaufnahmeformular könne deshalb wohl nicht mehr vorgelegt werden. Das KiStA legte den Klägern die Karteikarte 1985 mit Schreiben vom ... vor.

## 21

Der Berichtigungsantrag 2011 der Kläger vom ... wurde mit Schreiben des KiStA vom ... (Ablehnungsbescheid 2011) unter Verweis auf den Wiedereintritt 1985 abgelehnt. Hiergegen legten die Kläger mit Schreiben vom ... fristgerecht Einspruch ein. Hinsichtlich der Veranlagungszeiträume vor 2011 nahmen die Kläger den Berichtigungsantrag 2011 zurück.

## 22

Mit der Einspruchsentscheidung vom ... wies das KiStA - jedenfalls sinngemäß unter Berücksichtigung der Einspruchsbegründung - die Einsprüche der Kläger - vom ... gegen o den Kirchensteuerbescheid 2012 in Gestalt des geänderten Kirchensteuerbescheids 2012 vom ... (wiederholter Einspruch mit Schreiben vom ...), o den Kirchensteuerbescheid 2013 in Gestalt des geänderten Kirchensteuerbescheids 2013 vom ... (gemäß § 365 Abs. 3 Satz 1 Abgabenordnung [AO; vgl. hierzu Birkenfeld in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 365 AO, Rz. 180, m.w.N.] Gegenstand des anhängig gewordenen Einspruches in Sachen Vorauszahlungsbescheid 2013; wiederholte Einsprüche mit Schreiben vom ... und vom ...) und gegen o

den Kirchensteuerbescheid 2014 in Gestalt des geänderten Kirchensteuerbescheids 2014 vom ... (gemäß § 365 Abs. 3 Satz 1 AO Gegenstand des anhängig gewordenen Einspruches in Sachen Vorauszahlungsbescheid 2014; wiederholte Einsprüche mit Schreiben vom ... und vom ...),

- vom ... gegen den Kirchensteuerbescheid 2015 sowie

- vom ... gegen den Kirchensteuerbescheid 2016 als jeweils unbegründet zurück.

### **23**

Mit den weiteren Einspruchsentscheidungen vom ... und vom ... wies das Finanzamt auch die Einsprüche der Kläger

- zum einen (jedenfalls sinngemäß unter Berücksichtigung der Einspruchsbegründung) vom ... gegen den Kirchensteuerbescheid 2017 in Gestalt des geänderten Kirchensteuerbescheids 2017 vom ... (wiederholter Einspruch mit Schreiben vom ...) und

- zum anderen gegen den Kirchensteuerbescheid 2018 jeweils als unbegründet zurück.

### **24**

Zur Begründung verwies das KiStA jeweils im Wesentlichen und z.T. sinngemäß auf folgende Punkte:

### **25**

Einziger Streitpunkt sei unstrittig die Frage der Kirchenmitgliedschaft des getauften Klägers, d. h. ob er nach seinem Kirchenaustritt 1973 im Jahr 1985 wieder eingetreten sei. Nach der dem KiStA vorliegenden Aktenlage sei der Wiedereintritt 1985 des Klägers wirksam erfolgt.

### **26**

Dies werde dadurch bestätigt, dass der Kläger seitdem wiederholt seine Evangelische Religionszugehörigkeit gegenüber verschiedenen Behörden und Stellen bekundet habe, insbesondere gegenüber

- den EMA O und MS,

- der Kirchengemeinde MS sowie

- dem Finanzamt G (bis einschließlich der Einkommensteuererklärung für 2013).

### **27**

Bereits dies begründe gemäß § 19 Kirchengesetz über die Kirchenmitgliedschaft, das kirchliche Meldewesen und den Schutz der Daten der Kirchenmitglieder für die Evangelische Kirche in Deutschland (Kirchengesetz über die Kirchenmitgliedschaft) vom 10. November 1976 (Amtsblatt der Evangelischen Kirche in Deutschland - ABIEKD - 1976, 389; in Kraft getreten am 1. Januar 1978; Kirchenmitgliedschaftsgesetz - KirchMitgliedG 1976 -) eine Vermutung der Kirchenmitgliedschaft des Klägers, welche die Kläger nicht erschüttert hätten. Auch beweise die Karteikarte 1985 als in Übereinstimmung mit dem maßgeblichen kirchlichen Recht erstellte kirchliche Urkunde - gemäß der Verordnung über kirchliche Handlungen und Führung der Kirchenbücher vom 19. Januar 1923 (Amtsblatt für die Evangelisch-Lutherische Kirche in Bayern - KABI - 1923, 7; Kirchenbuchordnung - KirchenbuchO 1923 -) - den angenommenen Wiedereintritt 1985. Schließlich hätten die Kläger seit über zehn Jahren die jeweils festgesetzten Kirchensteuern anstandslos bezahlt.

### **28**

Dem mit Schreiben der Kläger vom ... ebenfalls anhängig gewordenen Einspruch gegen den Vorauszahlungsbescheid 2017/2018 hatte das KiStA bereits mit Erlass des geänderten Vorauszahlungsbescheids 2017 vom ... und des geänderten Vorauszahlungsbescheids 2018 vom ... (festgesetzte Kirchensteuervorauszahlung jeweils ... €) abgeholfen.

### **29**

Den Einspruch der Kläger vom ... gegen den Ablehnungsbescheid 2011 wies das KiStA mit der Einspruchsentscheidung vom ... als unbegründet zurück.

### **30**

Mit ihrer nach Ergehen der Einspruchsentscheidung vom ... fristgemäß mit Schreiben vom ... erhobenen Klage in Sachen Kirchensteuerbescheide 2012-2016 verfolgen die Kläger ihr Einspruchsbegehren weiter.

Zur Begründung verweisen sie im Wesentlichen und z.T. sinngemäß auf ihr bisheriges Vorbringen sowie auf folgende Punkte:

### **31**

Der Kläger sei nach seinem unstreitigen Kirchenaustritt 1973 nicht wieder in die ELK eingetreten, insbesondere nicht, wie vom KiStA angenommen, am ... 1985<sup>62</sup>. Für einen im Jahr 1985 erfolgten Kircheneintritt sei das Kirchengesetz über die Kirchenmitgliedschaft vom 10. November 1976 maßgeblich gewesen, insbesondere §§ 7 und 7a KirchMitgliedG;

u.a. seien nach dem vorgeschriebenen formalisierten Verfahren die entsprechende Erklärung des Kirchenmitglieds und die Wiederaufnahmeentscheidung der Kirche insbesondere durch Unterschriften des Kirchenmitglieds und des Kirchenvertreters zu dokumentieren.

### **32**

Durch schlüssiges Verhalten, wie etwa die - nicht konstitutive - Selbstbezeichnung als „evangelisch“ gegenüber einem EMA, einem Finanzamt oder einer Kirchengemeinde, sei ein Wiedereintritt demgegenüber 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 bezahlen, führe zu keinem anderen Ergebnis; sie seien vielmehr großzügig im Sinne einer Spendenbereitschaft.

### **33**

Den Nachweis für einen Wiedereintritt des Klägers entsprechend der genannten Vorschriften habe das KiStA nicht geführt, was zu seinen Lasten gehe<sup>64</sup>.

### **34**

Der Kläger sei entgegen der Behauptung des KiStA nicht am ... 1985 „konkudent“ wieder in die ELK eingetreten. Wie das KiStA eingeräumt habe, sei ein Wiedereintritt nicht formfrei möglich, sondern erfordere eine „Eintrittsurkunde“. Eine solche „Eintrittsurkunde“ müsse jedoch den Anforderungen an eine Austrittsbescheinigung - wie vorliegend die dem Kläger vom zuständigen Standesamt am ... 1973 ausgestellte - in formeller Hinsicht entsprechen; sie müsse folglich u.a. eine vom Kläger unterzeichnete Erklärung sowie die Bezeichnung des Erklärungsempfängers - üblicherweise ein Pfarrer - enthalten. Eine solche Urkunde liege auch nach umfangreichen Nachforschungen des KiStA, welche im Übrigen die auch aus Sicht des KiStA bestehende Erforderlichkeit einer Wiedereintrittsurkunde belegen würden, weiterhin nicht vor.

### **35**

Die Vorlage einer solchen „Eintrittsurkunde“ sei auch unmöglich, da der Kläger keine Wiedereintrittserklärung abgegeben und auch keine Wiedereintrittsurkunde unterzeichnet habe, insbesondere nicht am ... in der Kirche B, wie in der Karteikarte 1985 angegeben<sup>66</sup>; die Kirche B sei ihnen im Jahr 1985 nicht bekannt gewesen.

### **36**

Eine Wiedereintrittserklärung könne auch wirksam nur gegenüber der ELK erfolgen - so dass Erklärungen gegenüber Gemeinden, Meldebehörden oder Finanzamt rechtlich irrelevant seien - und müsse dokumentiert werden<sup>68</sup>. Ein Eintritt oder Wiedereintritt in die ELK durch konkudentes Verhalten sei nicht möglich, auch nicht in Gestalt von Kircheneinkommensteuerzahlungen<sup>69</sup>.

### **37**

Innerkirchliche Regelungen, nach denen die Feststellung eines Wiedereintritts alleine der Kirche überlassen sei, ohne dass eine Eintrittsurkunde vorliegen müsse, seien wegen eines Verstoßes gegen den Vorbehalt des Gesetzes nichtig.

### **38**

Aus den vom KiStA vorgelegten, jeweils zum streitgegenständlichen Zeitpunkt ... 1985 gültigen Gesetzen und Verordnungen ergäbe sich, dass Wiedereintritte auch im Jahr 1985 nach einem geregelten Verfahren hätten erfolgen müssen:

- Gemäß § 7 KirchMitgliedG 1976<sup>71</sup> der Evangelischen Kirche in Deutschland (EKD) würde der Erwerb der Kirchenmitgliedschaft durch Aufnahme im Recht der Gliedkirchen geregelt, mithin seien vorliegend die Regeln der ELKB heranzuziehen.

- Das dementsprechend auch vorliegend maßgebliche Kirchengesetz über die Gliedschaft in der Evangelisch-Lutherischen Kirche in Bayern vom 10. November 1965 (KABl 1965, 179; Gliedschaftsgesetz - KGliedG 1965 -)<sup>72</sup> beziehe sich in § 2 Ziffer 6 auf „ehemalige Kirchenmitglieder, die nach dem in § 8 vorgesehenen Verfahren in die ELKB wieder aufgenommen werden“; hiernach müsse u.a. ein Antrag des Wiedereintretenden vorliegen, über den ein Pfarrer entscheide und worüber eine - für Nachweiszwecke aufzubewahrende - Eintrittsurkunde zu fertigen sei (in welcher u.a. der fragliche Pfarrer zu benennen und welche vom Wiedereintretenden unterzeichnet sein müsse).

- Nach Nr. 4 KirchenbuchO 1923 habe jedes Pfarramt ein Verzeichnis der Ein- und Austritte zu führen; auch ein solches Verzeichnis einer Kirchengemeinde mit einem Eintrag des Wiedereintritts 1985 habe das KiStA nicht vorlegen können.

### **39**

Die für einen Wiedereintritt im Jahr 1985 maßgeblichen innerkirchlichen Regelungen seien vorliegend nicht beachtet worden, so dass keine wirksame Wiederaufnahme des Klägers erfolgt sei.

### **40**

Das KiStA habe nur zwei selbst gefertigte und damit nicht hinreichend beweiskräftige Schriftstücke zum Nachweis des Wiedereintritts 1985 vorlegen können,

- die (mit Schreiben des KiStA vom ... vorgelegte, an die unzuständige Gemeindeverwaltung LB versandte) Mitteilung 1986 und

- die Karteikarte 1985.

### **41**

In LB habe der Kläger jedoch nicht gewohnt, sondern vielmehr in L bei ...<sup>76</sup>. Auch sei der Eintrag „verh.“ auf der Karteikarte 1985 für den Zeitpunkt des angeblichen Wiedereintritts 1985 unzutreffend.

### **42**

Bis zur Vorlage der Mitteilung 1986 mit dem Schreiben des KiStA vom ... sei dem Kläger nichts von einem Wiedereintritt im Jahr 1985 bekannt gewesen. Auch soweit der Kläger im Schriftsatz vom ... an das KiStA einen Kirchenaustritt erwähnt habe, sei ihm zum damaligen Zeitpunkt ein Wiedereintritt gemäß kirchenrechtlicher Regelungen nicht bekannt gewesen; der Kläger habe mit dieser Bemerkung lediglich drohen wollen.

### **43**

Das KiStA möge den Wiedereintritt des Klägers entsprechend des hierfür nach den maßgeblichen innerkirchlichen Regelungen erforderlichen Verfahrens darlegen und beweisen. Die Karteikarte 1985 sei hierfür kein geeignetes Beweismittel, insbesondere sei diese nicht als öffentliche Urkunde i.S. des § 415 Zivilprozessordnung (ZPO) zu qualifizieren. Auf der Karteikarte 1985 sei weder der Ersteller und das Ausstellungsdatum angegeben, noch sei sie entsprechend gestempelt worden, ebenso wenig sei angegeben, gegenüber wem ein Wiedereintritt erklärt worden sein solle und schließlich sei offensichtlich ursprünglich die falsche Postleitzahl eingetragen gewesen.

### **44**

Außerdem entspreche die Führung von Kirchenbüchern durch Karteikarten nicht der KirchenbuchO 1923, welche „Kirchenbücher“ vorschreibe; derartige nicht unterzeichnete Karteikarten ermöglichten beliebige Manipulationen. Auch die Voraussetzungen einer öffentlichen Urkunde i.S. des § 415 ZPO seien durch die Karteikarte 1985 nicht erfüllt; die hierbei zu beachtenden Anforderungen in den §§ 8 ff. Beurkundungsgesetz (BeurkG), insbesondere die sich aus § 13 BeurkG ergebende Notwendigkeit eigenhändiger Unterschrift, seien nicht eingehalten worden. Wie bereits mit Schreiben vom ... dargelegt, sei die Karteikarte 1985 keine Urkunde i.S. des § 81 Abs. 1 Satz 2 Finanzgerichtsordnung (FGO).

### **45**

Diese Karteikarte 1985 enthalte verschiedene Fehler, so fehlten der Name des aufnehmenden Pfarrers sowie die Unterschrift und der Name des Kirchenbuchführers mit Datum der Erstellung; sie entfalte folglich keinen Beweiswert.

Gemäß der KirchenbuchO 1923 gebe es kein Verzeichnis, in welchem eine Karteikarte Teil sein könne; hiernach vorgeschriebene Verzeichnisse seien gebundene Kirchenbücher, mit Karteikarten sei 1923 nicht gearbeitet worden.

#### 46

Das Kirchensteueramt habe keine Verordnung oder Gesetz vorgelegt, mit welchem die KirchenbuchO 1923 dahingehend geändert worden sei, dass die betreffenden Verzeichnisse nicht in Buchform zu führen seien, sondern Karteikarte genügen würden.

#### 47

Der Kläger sei nicht konfirmiert. Eine gemäß Abschnitt D Nr. 16 der Bekanntmachung zum Vollzug des Kirchengesetzes über die Gliedschaft in der Evangelisch-Lutherischen Kirche in Bayern vom 21. März 1966 (KABI 1966, 237; - VollzBekKGliedG 1966 -)<sup>86</sup> erforderliche, vom Wiedereintretenden unterzeichnete Mitteilung an das Standesamt liege nicht vor, sodass auch der Wiedereintritt 1985 nicht erfolgt sei. Die Notwendigkeit einer solchen unterzeichneten Mitteilung werde auch in Ziffer 9 der Bekanntmachung vom 22. August 1972 über die Wiederaufnahme in die Evangelisch-Lutherische Kirche in Bayern (KABI 1972, 225; - Bekanntmachung 1972 -)<sup>87</sup> bestätigt.

#### 48

Die Kirche B, in welcher der Wiedereintritt des Klägers erfolgt sein solle, sei ihnen nicht bekannt; sie würden nur die Kirche K kennen, in welcher sie geheiratet hätten und in deren Nähe die Mutter des Klägers gewohnt habe. Zur Vorbereitung ihrer kirchlichen Trauung am ... seien sie lediglich einmal nach M gefahren und hätten sich hierbei ca. 30 Minuten mit dem Pfarrer der Kirche K hierüber besprochen. Die zeitaufwendige Vorbereitung und Durchführung eines Wiedereintritts des Klägers sei deshalb schon nicht möglich gewesen, umso mehr, als er als Nichtkonfirmander vorgehend besonderen Unterricht erhalten hätte müssen. Zum Beweis hierfür verweisen die Kläger auf ihre Parteieinvernahme.

#### 49

Wenn dem Kirchengemeindeamt M bei Erstellung der Karteikarte 1985 entsprechende, vom Kläger ausgefüllte Grundunterlagen der Kirchengemeinde K vorgelegen hätten, dann wären sein Geburtsort richtig geschrieben und die Postleitzahl seines damaligen Wohnortes richtig angegeben gewesen. Folglich sei die Karteikarte 1985 ohne Mitwirkung des Klägers erstellt worden.

#### 50

Aus den vom Kirchensteueramt vorgelegten innerkirchlichen Regelungen ergebe sich, dass der Kläger nicht - wie aus der Karteikarte 1985 und der Mitteilung 1986 zu entnehmen - am ... wirksam in die EKD bzw. in die ELKB eingetreten sei. So fehle es u.a. an einer hiernach erforderlichen Unterschrift des Klägers als Wiedereintretender auf der entsprechenden Mitteilung an das Standesamt.

#### 51

Ob oder dass sich der Kläger nach dem ... als evangelisch bezeichnet habe, führe nicht dazu, dass er Mitglied der ELKB geworden sei, und zwar selbst dann nicht, wenn er sich eingebildd haben sollte, dass er Mitglied der evangelischen Kirche sei. Derartige „Bekanntnisse“ seien keine Willenserklärungen mit Rechtsbindungswillen zum Wiedereintritt.

#### 52

Ebenso sei die Karteikarte 1985 belanglos; auf ihr sei bereits kein Pfarrer angegeben, jedoch zu Unrecht, dass der Kläger zum Wiedereintrittszeitpunkt verheiratet gewesen sei. Zudem sei die Mitteilung 1986 nicht auch vom Kläger unterzeichnet. Beide Belege seien „hinter dem Rücken des Klägers“ irgendwann geschrieben und auch nachträglich geändert worden. Der Kläger habe seine Kircheneinkommensteuerzahlungen als „Spenden“ gesehen. Seine Unterstützung für verschiedene Kirchen beruhe auf der Gläubigkeit der Klägerin, ebenso wie ihre kirchliche Trauung sowie die Taufen ihrer Kinder<sup>92</sup>.

#### 53

In ihrer jeweiligen gemeinsamen Einkommensteuererklärung für 1985 vom ..., für 1986 vom ... sowie für 1987 vom ... 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 vom ... habe der Kläger wegen der Klägerin ebenfalls als Religion „ev“ eingetragen, weil es ihn damals nicht gestört habe, Kirchensteuer zu bezahlen.

#### 54

Aus einer erweiterten Meldebescheinigung der Stadt ... vom ... ergebe sich, dass beim dortigen Einwohnermeldeamt während des gesamten Meldezeitraumes vom ... bis zum ... für sie keine Eintragung einer Religionszugehörigkeit erfolgt sei. Dies belege, dass dort keine entsprechende Mitteilung über einen Kircheneintritt des Klägers eingegangen sei und sei als Indiz dafür zu werten, dass ein solcher nicht erfolgt sei.

#### 55

Art. 3 Abs. 3 KiStG als Ermächtigungsnorm, wonach Körperschaften des öffentlichen Rechts ohne jede Beschränkung ermächtigt würden, nach Belieben den Eintritt in ihre Gemeinschaft zu regeln, sei offensichtlich verfassungswidrig und damit auch das innerkirchliche Recht zur Kirchensteuerpflicht. Zudem sei das auch im vorliegenden Streitfall maßgebliche innerkirchliche Recht nicht veröffentlicht worden.

#### 56

Der im Klageschriftsatz vom ... hilfsweise gestellte Klageantrag, für die Streitjahre 2012-2016 gegenüber der Klägerin besonderes Kirchgeld festzusetzen<sup>98</sup>, werde nicht aufrechterhalten. Sie seien wegen der Verfassungswidrigkeit der dem besonderen Kirchgeld zugrunde liegenden gesetzlichen Regelungen nicht damit einverstanden, dass im Falle der Abweisung des Hauptsacheantrages gegenüber der Klägerin besonderes Kirchgeld festgesetzt werde.

#### 57

Während des Klageverfahrens erweiterten die Kläger die anhängige Klage (§ 67 Abs. 1 FGO)

- mit Schreiben vom ... in Bezug auf den geänderten Kirchensteuerbescheid 2017 vom ... und

- mit Schreiben vom ... in Bezug auf den Kirchensteuerbescheid 2018.

Zur Begründung verweisen die Kläger im Wesentlichen und z.T. sinngemäß auf ihr Vorbringen hinsichtlich der Streitjahre 2012-2016.

#### 58

Ihre mit Schreiben vom ... in Gestalt einer Klageerweiterung (§ 67 Abs. 1 FGO) erhobene Klage in Sachen Ablehnungsbescheid 2011 und damit die für den Veranlagungszeitraum 2011 festgesetzte Kirchensteuer nahmen die Kläger mit Schreiben vom ... wieder zurück. Das KiStA hatte auch insoweit mit Schreiben vom ... Klageabweisung beantragt.

#### 59

Die Kläger beantragen,

den Bescheid über Evangelische Kircheneinkommensteuer 2012 vom ..., den Bescheid über Evangelische Kircheneinkommensteuer 2013 vom ..., den Bescheid über Evangelische Kircheneinkommensteuer 2014 vom ..., die geänderten Bescheide über Evangelische Kircheneinkommensteuer 2012 bis 2014 jeweils vom ..., den Bescheid über Evangelische Kircheneinkommensteuer 2015 vom ... und den Bescheid über Evangelische Kircheneinkommensteuer 2016 vom ... sowie die Einspruchsentscheidung vom ..., den Bescheid über Evangelische Kircheneinkommensteuer und Kirchenkapitalertragsteuer 2017 vom ... sowie die geänderten Bescheide über Evangelische Kircheneinkommensteuer und Kirchenkapitalertragsteuer 2017 vom ... und vom ... sowie die Einspruchsentscheidung vom ... und den Bescheid über Evangelische Kircheneinkommensteuer 2018 vom ... sowie die Einspruchsentscheidung vom ... aufzuheben und für die Streitjahre 2012-2018 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 i.H.v. ... €, für 2013 i.H.v. ... €, für 2014 i.H.v. ... €, für 2015 i.H.v. ... €, für 2016 i.H.v. ... € und für 2017 i. H.v. ... € festzusetzen und die Zuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren für notwendig zu erklären, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

#### 60

Das KiStA beantragt,

die Klage abzuweisen, hilfsweise, unter Änderung der geänderten Bescheide über Evangelische Kircheneinkommensteuer 2012 bis 2014 und des Bescheides über Evangelische Kircheneinkommensteuer 2015 jeweils vom ..., des Bescheides über Evangelische Kircheneinkommensteuer 2016 vom ... und der

Einspruchsentscheidung vom ... sowie des geänderten Bescheides über Evangelische Kircheneinkommensteuer und Kirchenkapitalertragsteuer 2017 vom ... und der Einspruchsentscheidung vom ... gegenüber der Klägerin Kircheneinkommensteuer für 2012 i.H.v. ... €, für 2013 i.H.v. ...€, für 2014 i.H.v. ... €, für 2015 i.H.v. ... €, für 2016 i.H.v. ... € und für 2017 i.H.v. ... € festzusetzen.

#### **61**

Zur Begründung verweist das KiStA im Wesentlichen und z.T. sinngemäß auf die Ausführungen in den Einspruchsentscheidungen sowie auf folgende Punkte:

#### **62**

Gemäß Art. 3 Abs. 3 KiStG bestimme die jeweilige Kirche in ihrem Satzungsrecht selbst, nach welchen Regeln sich der Erwerb der Mitgliedschaft bestimme. Dabei sei auf das Recht zum Zeitpunkt des Erwerbs der Mitgliedschaft abzustellen.

#### **63**

Zum Stichtag ... 1985 hätten hinsichtlich der Wiederaufnahme Ausgetretener folgende (im Einspruchsverfahren und im vorliegenden Klageverfahren - teilweise wiederholt - vorgelegte) Vorschriften - auch betreffend die Förmlichkeiten - gegolten:

- das KirchMitgliedG 1976,
- das KGliedG 1965,
- die VollzBekKGliedG 1966,
- die Bekanntmachung 1972
- die Ordnung des kirchlichen Lebens in der Evangelisch-Lutherischen Kirche in Bayern vom 18. Mai 1966 (KABI 1966, 128; - Ordnung 1966 -),
- die Agende für evangelisch-lutherische Kirchen und Gemeinden - Dritter Band - Die Amtshandlungen, 2. Auflage 1963 (Agende III 1963) sowie
- die KirchenbuchO 1923.

#### **64**

Das KirchMitgliedG 1976 sei (erstmalig) mit Beschluss der Synode der EKD vom 8. November 2001 geändert worden (KirchMitgliedG 2001), wobei die Änderungen am 1. Januar 2004 in Kraft getreten seien; im Zuge dieser Änderungen sei u.a. ein § 7a betreffend „Aufnahme und Wiederaufnahme“ in das KirchMitgliedG 2001 eingefügt worden. Die VollzBekKGliedG 1966 sei erst durch Bekanntmachung vom 27. April 1995 (KABI 1995, 140) geändert worden.

#### **65**

Es sei entgegen dem Klagevorbringen von Verfassung wegen nicht geboten, einen Beitritt von einer schriftlich vom Beitretenden unterzeichneten Erklärung abhängig zu machen.

#### **66**

Für einen wirksamen Kirchen(wieder) eintritt sei vielmehr die Einhaltung des kirchlichen Satzungsrechts erforderlich und ausreichend (Art. 3 Abs. 3 KiStG), vorliegend damit die Vorschriften des § 8 Abs. 2-4 KGliedG 1965. Entgegen dem Klagevorbringen sei der Kircheneintritt somit nicht als „Gegenstück zum Austritt“ hinsichtlich Wirksamkeits-, Dokumentations- und Aufbewahrungspflichten diesem gleich zu behandeln. Folglich sei auch die Aufnahme einer Wiedereintrittsurkunde von Verfassungs wegen nicht geboten und einfach gesetzlich nicht angeordnet gewesen. In § 8 KGliedG 1965 werde lediglich

- ein Antrag erwähnt, ohne dass hierfür Schriftform vorgesehen sei, sowie
- das Verfahren der Agende III 1963; eine Agende sei ein Äquivalent einer Liturgie.

#### **67**

Die KirchenbuchO 1923 sehe unter Nr. 4. Abs. 5 die Regelung vor, dass der Eintritt durch Abgabe einer Erklärung erfolge; auch insoweit sei keine Schriftform vorgeschrieben. Demzufolge ergebe sich aus den maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften entgegen dem Klagevorbringen für einen wirksamen Wiedereintritt des Klägers im Jahr 1985 nicht das Erfordernis einer von ihm unterzeichneten Wiedereintrittsurkunde.

## 68

Dies folge auch nicht aus Abschnitt D Nr. 16 der VollzBekKGliedG 1966; die hiernach u.a. im Falle einer Wiederaufnahme vorgeschriebene, von dem Aufgenommenen zu unterzeichnende Mitteilung an das zuständige Standesamt betreffe

- nicht die (Wieder-)Aufnahme selbst als religiöse Handlung (welche vorliegend nicht mehr im Detail nachvollzogen werden könne),
- sondern lediglich die nachfolgende Eintragung derselben im Register und die Mitteilung hierüber.

## 69

Die Kläger würden somit zu Unrecht vortragen, von Seiten des KiStA werde von einem „konkludenten Wiedereintritt“ ausgegangen. Vielmehr werde von einem Wiedereintritt des Klägers nach den Vorschriften des Rechts der EKD und der ELKB ausgegangen. Bezeugt würde dieser Wiedereintritt durch die Karteikarte 1985 und das langjährige Verhalten des Klägers, der sich wiederholt als „evangelisch“ erklärt und bezeichnet habe.

## 70

Entgegen dem Klagevorbringen habe im Jahr 1985 auch ein Bezug der Kläger zur Kirche B bestanden, da sie am ... in der Kirche K geheiratet hätten, welche zur selben Kirchengemeinde K gehöre wie die Kirche B. Bereits im Jahr 1973 sei der Kläger ausweislich seiner auf der Austrittsbescheinigung 1973 angegebenen Wohnadresse Mitglied der Kirchengemeinde K gewesen; die Kirche B sei hiervon Filialkirche.

## 71

Der Nachweis des Wiedereintritts 1985 werde

- nicht nur mit den beiden vorgelegten, selbst gefertigten Dokumenten (Karteikarte 1985 und Mitteilung 1986) geführt, sondern
- auch durch Verweis auf die jahrelangen Bekenntnisse des Klägers zu seiner Mitgliedschaft in der ELK.

## 72

In den Münchener Kirchengemeinden würden keine Unterlagen aufbewahrt, da Registerangelegenheiten für diese Gemeinden grundsätzlich im Bereich des Kirchengemeindeamtes M zentral durchgeführt würden; ein Registerwesen der einzelnen Gemeinden gebe es insoweit nicht. So werde im Kirchengemeindeamt M ein „Verzeichnis der Wiedereintritte“ geführt, und zwar für die früheren Zeiträume, wie etwa 1985, in Gestalt einer fortlaufend nummerierten Sammlung von Karteikarten in einem Karteikasten, in welchem auch die Karteikarte 1985 enthalten sei.

## 73

Diese Karteikarte 1985 sei eine kirchliche Urkunde nach der KirchenbuchO 1923 und entfalte vollen Beweiswert hinsichtlich des dort bezeugten Ereignisses; Anhaltspunkte für ein Nichtvorliegen der Wiederaufnahme etwa durch Fälschung oder ein Missverständnis bestünden nicht. Die Karteikarte 1985 sei als öffentliche Urkunde i.S. des § 415 Abs. 1 ZPO zu qualifizieren und beweise als solche den Wiedereintritt 1985, auch wenn der Name des aufnehmenden Pfarrers fehle.

## 74

Dieser Nachweis würde durch das langjährige Verhalten des Klägers bestätigt, etwa der vielfältigen Selbstbezeichnungen als „evangelisch“ sowie insbesondere dem Verweis in seinem Schreiben vom ... auf einen möglichen Kirchenaustritt, welcher jedoch die Kirchenmitgliedschaft voraussetze.

## 75

Zutreffend sei, dass Grundunterlagen aus dem Verfahren der Wiederaufnahme des Klägers in der Kirche B - wie etwa eine schriftliche Erklärung mit seiner Unterschrift - nicht vorgelegt werden könnten, insbesondere betreffend die Einhaltung der Agende III der ELKB; derartige Grundunterlagen seien nach Auskunft des Kirchengemeindeamtes M nach der Erfassung auf Karteikarten an die Aufnahmegemeinde zurückgeleitet, dort für zwei Jahre aufbewahrt und anschließend vernichtet worden. Jedoch diene das kirchliche Register, vorliegend in Gestalt des vom Kirchengemeindeamt M für alle Münchener Kirchengemeinden geführten Verzeichnisses über u.a. Eintritte, in welchem u.a. die Karteikarte 1985 archiviert worden sei, gemäß „§ 2 Abs. 3 der Kirchenbuchordnung (KBO)“ (vom 2. Februar 2017) selbst als Nachweis der Richtigkeit der beurkundeten Tatsachen, sodass eine Notwendigkeit einer Aufbewahrung von Grundunterlagen nicht

bestehe. Zudem habe sich deren Zweck durch die Eintragung erledigt; dementsprechend enthalte die heutige Regelung in § 22 Abs. 3 Satz 1 KBO eine positive Vernichtungsanweisung.

#### **76**

Auch sei den Klägern darin zuzustimmen, dass die Nichterweislichkeit des Kirchenwiedereintritts des Klägers zulasten des Beklagten gehe. Der fragliche Nachweis sei jedoch durch die Karteikarte 1985 geführt, welches vom Kirchengemeindeamt M als kirchlicher Behörde im Rahmen seiner Amtsbefugnisse und -pflichten erstellt worden sei.

#### **77**

Das vom Kirchengemeindeamt M geführte Verzeichnis der Wiedereintritte - als dessen Auszug die Karteikarte 1985 vorgelegt worden sei - kompensiere die der Praxis der Verwaltung entsprechende Vernichtung der Grundunterlagen über den Wiedereintritt 1985. Die ELKB sei im Rahmen ihres Selbstverwaltungsrechtes gezwungen und berechtigt, für ihre Kasualien ein selbst organisiertes Registerwesen zu unterhalten. Selbst wenn die Karteikarte 1985 aufgrund von Mängeln (Nichtnennung des Pfarrers) nicht als öffentliche Urkunde qualifiziert werden könne, sei sie dennoch eine Urkunde, die der gerichtlichen Würdigung unterliege. Diese Eigenschaft habe sie nicht allein als Einzelkarteikarte, sondern als Teil des Verzeichnisses der Wiedereintritte, die im Kirchengemeindeamt M geführt würden.

#### **78**

Die Versendung der Mitteilung 1986 an das „falsche“ LB stelle als lediglich nachgeordnete Mitteilungshandlung keinen Mangel des Beweises oder der Wiederaufnahme dar.

#### **79**

U.a. die Formulierung des Klägers persönlich im Schreiben vom ... : „Ungern würde ich aus der Kirche austreten, nur um dieses Ziel zu erreichen.“, belege, dass der Kläger zu diesem Zeitpunkt noch von seiner Mitgliedschaft in der ELKB ausgegangen sei. Seine langjährigen Äußerungen sowie Zahlungen auf Kirchensteuerbescheide - zudem nach seinem Kirchenaustritt 1973 - seien dahin zu würdigen, dass er von seiner Mitgliedschaft ausgegangen sei.

#### **80**

Es sei nicht auszuschließen, dass der Pfarrer, welcher die kirchliche Trauung der Kläger vorgenommen habe, den Kläger auch als Ausgetretenen - und nicht erst nach erfolgtem Wiedereintritt - getraut habe.

#### **81**

Der Hauptantrag auf Klageabweisung erfasse auch die Klageerweiterungen betreffend die Veranlagungen 2017 und 2018.

#### **82**

Der bislang hilfsweise gestellte Klageantrag, besonderes Kirchgeld gegen die Klägerin festzusetzen, werde nicht aufrechterhalten, da in der Festsetzung von besonderem Kirchgeld nicht nur ein Minus gegenüber einer höheren Kircheneinkommensteuer zu sehen sei, sondern eine andere Steuerart im Rahmen des Gesamtkomplexes „Kirchensteuer“.

#### **83**

Die dem Gericht vorgelegten Rechtsquellen seien jeweils im Kirchenamtsblatt veröffentlicht und entgegen dem Klagevorbringen kein „Geheimrecht“.

#### **84**

Am ... erklärte der Kläger vor dem Standesamt MS seinen Austritt aus der ELK (Kirchenaustritt 2018). Das KiStA hatte den Klägern zuvor zugesichert, aus einem Kirchenaustritt keine für die Kläger nachteiligen Schlüsse zu ziehen.

#### **85**

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Akten, die von den Beteiligten eingereichten Schriftsätze nebst Anlagen und das Protokoll der mündlichen Verhandlung am 15. Dezember 2021 Bezug genommen.

II.

#### **86**

1. Die Klage ist auch im Hinblick auf die mit den Schriftsätzen der Kläger - vom ... in Bezug auf den geänderten Kirchensteuerbescheid 2017 vom ... sowie - vom ... in Bezug auf den Kirchensteuerbescheid 2018 erfolgten Klageänderungen (§ 67 Abs. 1 FGO) in Gestalt nachträglicher objektiver Klagehäufungen (§ 43 FGO) durch Einführung jeweils eines weiteren Klagegegenstandes in das Verfahren (Kirchensteuer 2017 bzw. 2018; vgl. hierzu Paetsch in: Gosch, AO/FGO, § 67 FGO, Rz. 17) zulässig. Die jeweilige Einwilligung des KiStA (§ 67 Abs. 1 FGO) ist bereits deshalb anzunehmen, weil es sich jeweils auf die geänderte Klage eingelassen hat, ohne der jeweiligen Klageänderung zu widersprechen (§ 67 Abs. 2 FGO), so etwa mit den Schriftsätzen vom ... und vom ...

**87**

2. Die Klage ist unbegründet. Der Kläger ist zur Überzeugung des Gerichts nach seinem Kirchenaustritt 1973 mit seinem Wiedereintritt 1985 - als dem nach Aktenlage einzigen Streitpunkt - wieder Mitglied der ELK geworden und war folglich in den Streitjahren subjektiv kirchensteuerpflichtig. Die streitgegenständlichen Kirchensteuerbescheide für die Streitjahre 2012-2018 sind folglich rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

**88**

a) Die Kirchensteuer ist nach h.M. eine Mitgliedsteuer. Sie lässt sich nach § 3 Abs. 1 Satz 1 AO unter den Steuerbegriff subsumieren, da die jeweilige Religionsgemeinschaft aufgrund ihres Status als Körperschaft des öffentlichen Rechts auch als „öffentlich-rechtliches Gemeinwesen“ begriffen werden kann. Sie ist zugleich eine Verbandslast. Voraussetzung für die Entstehung der Kirchensteuerpflicht ist die mitgliedschaftliche Zugehörigkeit zu einer steuererhebenden Kirche oder sonstigen Religionsgemeinschaft. Diese wird nach dem Gebot der religiös-weltanschaulichen Neutralität nicht vom Staat, sondern von der Religionsgemeinschaft selbständig nach Art. 140 Grundgesetz (GG) i.V.m. Art. 137 Abs. 3 Weimarer Reichsverfassung (WRV) als eigene Angelegenheit geordnet. Der Staat erkennt diese kirchenrechtlichen Mitgliedschaftsregelungen innerhalb der Schranken der für alle geltenden Gesetze auch für den staatlichen Rechtsbereich als verbindlich an (vgl. Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, Annexsteuer: Kirchensteuer, Rz. 8.959, m.w.N.). Zu diesen für alle geltenden Gesetzen gehören vornehmlich die Grundrechte und in diesem Zusammenhang vor allem Art. 4 Abs. 1 GG. Diese Regelung schützt insbesondere auch das Recht, über den Eintritt in eine Religionsgemeinschaft selbst zu bestimmen. Demzufolge darf - unabhängig von dem Recht der Kirchen zur selbständigen Ordnung der Kirchenmitgliedschaft - eine kirchliche Mitgliedschaftsregelung, die eine Person einseitig und ohne Rücksicht auf ihren Willen der Kirchengewalt unterwirft, nicht als Grundlage für die Kirchensteuerpflicht herangezogen werden (vgl. Bundesverfassungsgericht - BVerfG - Beschluss vom 31. März 1971 1 BvR 744/67, BVerfGE 30, 415, 423; BFH-Urteil vom 3. August 2005 I R 85/03, BFHE 210, 573, BStBl II 2006, 139).

**89**

aa) Kirchensteuerpflichtig sind damit in Bayern gemäß Art. 3 Abs. 2 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 KiStG in der in den Streitjahren 2012-2018 jeweils geltenden Fassung der Gesetze zur Änderung des KiStG vom 22. Dezember 2008 (GVBl 2008, 973), vom 8. Juli 2013 (GVBl 2013, 427), vom 17. Dezember 2014 (GVBl 2014, 547) sowie vom 24. Juli 2017 (GVBl 2017, 394; -KiStG 2018 -) die Angehörigen von Kirchen und Religionsgemeinschaften sowie weltanschaulichen Gemeinschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind.

**90**

bb) Wer Angehöriger einer solchen Kirche oder Religionsgemeinschaft ist, bestimmt sich gemäß Art. 3 Abs. 3 KiStG 2018 (entspricht wortgleich dem Art. 2 Abs. 2 des Gesetzes über die Erhebung von Steuern durch Kirchen, Religions- und weltanschauliche Gemeinschaften [Kirchensteuergesetz - KiStG -] in der im Jahr 1985 geltenden Fassung der Bekanntmachung vom 15. März 1967 [GVBl 1967, 317; - KiStG 1967 -], vgl. Fortführungsnachweise 1984 und 1985 der Bayerischen Rechtssammlung - BayRS - Gliederungs-Nr.: 2220-4-F/K) nach innerkirchlichem Recht. Über Bestand und Inhalt dieses Rechts hat gemäß § 155 FGO i.V.m. § 560 Zivilprozessordnung (ZPO) das Finanzgericht als Tatsacheninstanz zu entscheiden.

**91**

aaa) Sehen die innerkirchlichen Regelungen ein formalisiertes Verfahren zur Begründung der Kirchenmitgliedschaft vor, haben staatliche Stellen lediglich zu prüfen, ob im Einzelfall das Verfahren zur Aufnahme in die Kirche nach den innerkirchlichen Bestimmungen erfolgreich vollzogen wurde. Die

Feststellungslast (objektive Beweislast) für die Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Steueranspruch geltend machen zu können, und damit u.a. für die den Steuertatbestand begründende Tatsache der Kirchenangehörigkeit, trägt nach dem hierzu für das finanzgerichtliche Verfahren vom BFH in ständiger Rechtsprechung vertretenen, allgemeinen Grundsatz (vgl. BFH-Urteil vom 24. März 1999, I R 124/97, BFHE 188, 245, BStBl II 1999, 499, zu Kirchensteuer) die den Steuergläubiger repräsentierende Behörde; der in Anspruch genommene Steuerpflichtige trägt hingegen die Feststellungslast für Tatsachen, die Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen begründen oder den Steueranspruch aufheben oder einschränken (vgl. Verwaltungsgericht - VG - Osnabrück, Urteil vom 21. März 2006 1 A 491/05, juris; Finanzgericht - FG - München, Urteil vom 17. Dezember 2014 1 K 1107/11 EFG 2015, 759).

## 92

bbb) Die Eingliederung in die Evangelische Kirche erfolgt durch die Taufe oder durch Konversion. Die Taufe als der Akt, durch den die Mitgliedschaft in der Kirche begründet wird - und damit die Mitgliedschaft selbst - ist nach christlichem Verständnis nicht aufhebbar (vgl. BVerwG-Urteil vom 26. September 2012 6 C 7/12, BVerwGE 144, 171, BFH/NV 2013, 175). Entsprechend sind gemäß § 2 Nr. 2 i.V.m. § 1 Abs. 1 KGliedG 1965 Angehörige der ELKB die getauften evangelisch-lutherischen Christen, die in einer Kirchengemeinde der ELKB den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt begründen (vgl. hierzu etwa FG München, Urteil vom 21. März 1995 13 K 2958/94, juris).

## 93

ccc) Ist jemand aus einer kirchensteuererhebungsberechtigten Kirche nach den maßgeblichen Vorschriften wirksam ausgetreten - wie vorliegend der Kläger mit seinem Austritt 1973 -, so kann kirchensteuerrechtlich seine erneute Kirchenzugehörigkeit nur angenommen werden, wenn feststeht, dass er nach den kirchenrechtlichen Vorschriften rechtswirksam in die Kirche wieder aufgenommen worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 18. November 1977 VI R 16/75, BFHE 124, 287, BStBl II 1978, 273).

## 94

Hat die betreffende Kirche ein spezielles Eintrittsrecht erlassen, das einzuhaltende Förmlichkeiten regelt, ist nach einem wirksamen Kirchenaustritt ein die Kirchensteuerpflicht begründender Wiedereintritt durch konkludentes (schlüssiges) Verhalten nicht möglich (vgl. FG Baden-Württemberg vom 24. September 1993 9 K 87/90, EFG 1994, 168; a. A. VG Hannover, Urteil vom 24. September 1975 VII A 99/74, juris; VG Wiesbaden, Urteil vom 2. März 1995 IX/V E 80/90, juris; OVG Lüneburg, Beschluss vom 21. November 1985 13 B 86/85, juris; Urteil vom 26. September 1989 13 L 56/89, juris; jeweils zu dem Recht der Evangelisch-Lutherischen Landeskirche Hannover; Meyer, FR 1994, 701).

## 95

cc) Der Kläger ist durch seine unstreitig erfolgte Taufe als rechtskonstitutiver Akt Angehöriger der ELK geworden mit der sich hieraus nach den dargelegten Grundsätzen ergebenden Folge seiner subjektiven Kirchensteuerpflicht. Diese Kirchensteuerpflicht bestand ebenso unstreitig so lange fort, als der Kläger Angehöriger der ELK geblieben ist, vorliegend mithin zunächst bis zu seinem unstreitig wirksam erfolgten Kirchenaustritt 1973.

## 96

b) Allerdings ist der Kläger zur Überzeugung des Gerichts entgegen dem Klagevorbringen mit seinem entsprechend den hierfür im Jahr 1985 gemäß Art. 2 Abs. 2 KiStG 1967 maßgeblichen innerkirchlichen Bestimmungen erfolgten und damit wirksamen Wiedereintritt 1985 als erneutem rechtskonstitutiven Akt wieder Angehöriger der ELK geworden, bis er schließlich erneut im Jahr ... wirksam aus der ELK ausgetreten ist.

## 97

aa) Für die Wiederaufnahme eines ausgetretenen Kirchenmitglieds galten im Jahr 1985 folgende innerkirchlichen Regelungen der EKD bzw. der ELKB, welche jeweils im

- Amtsblatt der EKD (hrsg. von dem Kirchenamt der EKD in Hannover, Erscheinung monatlich) bzw. im

- Amtsblatt der ELKB (als das amtliche Verkündigungsblatt der bayerischen Landeskirche, hrsg. vom Landeskirchenrat, Erscheinung monatlich) verkündet wurden:

aaa) Gemäß § 7 KirchMitgliedG 1976 regelt den Erwerb der Kirchenmitgliedschaft durch Aufnahme das Recht der Gliedkirchen, mithin ist nach Sinn und Zweck der Regelung auch hinsichtlich einer Wiederaufnahme eines wirksam ausgetretenen Kirchenmitglieds in Bayern

das Recht der ELKB maßgeblich. Mit der Bekanntmachung 1972 hat die ELKB die Bestimmungen für die Wiederaufnahme von aus der Kirche Ausgetretenen in die ELK aus gegebenem Anlass zusammengefasst dargestellt.

bbb) Nach § 2 Nr. 6 KGliedG 1965 werden Glieder der ELKB ehemalige Kirchenglieder (somit insbesondere gemäß § 7 Abs. 1 KGliedG 1965 wirksam ausgetretene Kirchenglieder),

die nach § 8 Abs. 1 KGliedG 1965 in einem gemäß innerkirchlichen Regelungen formalisierten Verfahren ihre Kirchenmitgliedschaft begründen:

- Das ehemalige Kirchenglied muss seinen Schritt bereuen (§ 8 Abs. 1 KGliedG 1965, Abschnitt XI/7 Ordnung 1966) und
- einen entsprechenden Antrag beim zuständigen Pfarrer (exponierten Vikar) stellen (§ 8 Abs. 2 Satz 1 KGliedG 1965, Abschnitt B Nr. 12 VollzBekKGliedG 1966, Nr. 1 Bekanntmachung 1972, Abschnitt XI/7 Ordnung 1966).
- Der Wiederaufnahme soll eine längere Wartezeit vorausgehen (§ 8 Abs. 3 Satz 1 KGliedG 1965, Nr. 3 Bekanntmachung 1972, Abschnitt XI/7 Ordnung 1966) und
- der Kirchenvorstand ist vorher zu hören (§ 8 Abs. 3 Satz 1 KGliedG 1965, Abschnitt B Nr. 13 VollzBekKGliedG 1966, Nr. 4 Bekanntmachung 1972, Abschnitt XI/7 Ordnung 1966, Nr. 4 Abs. 6 KirchenbuchO 1923).
- Anschließend ist die Wiederaufnahme als kirchliche Amtshandlung nach der Agende III 1963 zu vollziehen (§ 8 Abs. 4 KGliedG 1965, Nr. 5 Bekanntmachung 1972, Abschnitt XI/7 Ordnung 1966), in der Regel durch den Geistlichen, der den Unterricht erteilt hat (Nr. 4 Abs. 5 Satz 5 KirchenbuchO 1923). Danach erfolgt etwa der Vollzug der Wiederaufnahme eines Getauften, der sich nach seiner Konfirmation von der Kirche losgesagt hatte, in Verbindung mit Beichte und Absolution in einem Gemeindegottesdienst, als besondere Handlung vor Kirchenvorstehern oder - wenn die Umstände es gebieten - in aller Stille. Bei einem Erwachsenen, der vor seinem Austritt noch nicht konfirmiert worden war, kann eine Wiederaufnahmehandlung unter sinngemäßer Anwendung der fraglichen Ordnung der Agenda III 1963 erfolgen.

## 98

ccc) Die nach der Agende III 1963 vollzogene (vgl. Abschnitt D Nr. 16 Abs. 1 Satz 1 VollzBekKGliedG 1966, Nrn. 5 und 8 Bekanntmachung 1972) Wiederaufnahme ist (entsprechend einer Aufnahme) nach Maßgabe der KirchenbuchO 1923 in dem dort vorgeschriebenen Verzeichnis einzutragen (Abschnitt D Nr. 16 Abs. 1 Satz 1 VollzBekKGliedG 1966), mithin in das von jedem Pfarramt (und exponiertem Vikariat) verpflichtend zur Feststellung des Personenstandes innerhalb der ELKB wie der einzelnen Kirchengemeinde u.a. zu führende „Register“ in Form eines „Verzeichnisses der Eintritte“ (Nr. 1 Buchst. c, Nr. 4 Abs. 5 Satz 4 KirchenbuchO 1923, Nr. 8 Satz 1 Bekanntmachung 1972). In diesem Verzeichnis der Eintritte ist Eintrag zu machen

- „über die Gründe des Übertritts“ und
- „über den Tag der Aufnahme“,
- auch ist der Name des Geistlichen zu nennen, der die Aufnahme vollzogen hat (Nr. 4 Abs. 5 Satz 4 KirchenbuchO 1923),

## 99

Die Wiederaufnahme ist außerdem

- dem EMA und
- dem Kirchensteueramt sowie

- dem Standesamt zur Eintragung in den Personenstandsbüchern mitzuteilen (Abschnitt D Nr. 16 Abs. 1 Satz 2 VollzBekKGliedG 1966, Nr. 8 Satz 2 Bekanntmachung 1972), dem Standesamt mittels von dem (volljährigen) Aufgenommenen unterzeichneter und vom Pfarramt (expon. Vikariat) bestätigter Mitteilung (Abschnitt D Nr. 16 Abs. 2 VollzBekKGliedG 1966, Nr. 9 Bekanntmachung 1972).

#### 100

bb) Das erkennende Gericht ist davon überzeugt (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO), dass der Kläger entgegen seinem Vorbringen am ... 1985 in der Kirche B unter zutreffender Beachtung der dargelegten maßgeblichen innerkirchlichen Regelungen der ELKB wieder in die Kirche eingetreten ist. Dies ergibt sich

- aus der vorliegenden Karteikarte 1985, welche das die Feststellungslast tragende KiStA vorgelegt hat (in Gestalt einer vom Kirchengemeindeamt M beglaubigten Kopie<sup>152</sup> [§ 435 Satz 1 ZPO] sowie im Original in der mündlichen Verhandlung) i.V.m.

- dem sich aus der Aktenlage ergebenden Verhalten des Klägers nach dem ... 1985.

#### 101

aaa) Zwar erbringt die Karteikarte 1985 nicht bereits als öffentliche Urkunde i.S. des § 415 Abs. 1 ZPO vollen Beweis i.S. des § 418 Abs. 1 ZPO über die darin als eigene Wahrnehmung der Behörde/Urkundsperson bezeugte Tatsache des am ... wirksam vollzogenen Wiedereintritts 1985 des Klägers. Als öffentliche Urkunde i.S. des § 415 Abs. 1 ZPO kann die Karteikarte 1985 jedenfalls deshalb nicht qualifiziert werden, weil sie insoweit nicht der vorgeschriebenen Form i.S. der Nr. 4. Abs. 5 Satz 4 2. Halbsatz KirchenbuchO 1923 entspricht, als der Name des Geistlichen nicht genannt ist, der die Aufnahme vollzogen hat.

#### 102

bbb) Auch ergibt sich die Mitgliedschaft des Klägers ab dem Jahr 1985 bis zu seinem Kirchenaustritt 2018 unstreitig nicht allein daraus, dass der Kläger nach der dem Gericht vorliegenden Aktenlage nach dem ... offensichtlich davon ausgegangen ist, wieder Mitglied der ELK zu sein.

#### 103

aaaa) Ausgehend von seinen zeitlich unmittelbar nachfolgenden - und damit bereits für sich als maßgebliches Indiz zu würdigenden - Angaben über sein evangelisch-lutherisches Bekenntnis, welche sich aus der Heiratsurkunde der Kläger vom über ihre kirchliche Trauung ergeben und welche somit

- entweder auf einer entsprechenden aktiven Eintragung seitens der Kläger in den im Zuge der Vorbereitung der kirchlichen Trauung ausgefüllten Formularen oder

- jedenfalls die Hinnahme der entsprechenden Eintragung durch den die kirchliche Trauung vorbereitenden Pfarrer der Kirchengemeinde K beruhen, hat sich der Kläger über Jahrzehnte jedenfalls gegenüber

- den EMA O (im Jahr ...) und MS (im Jahr ...),

- der Kirchengemeinde MS und

- dem Finanzamt G (jedenfalls bei Einreichung der gemeinsamen Einkommensteuererklärungen der Kläger für 1988 vom ... sowie für 2008-2013) jeweils mit der Konfessionsangabe „evangelisch“ erklärt.

#### 104

Aus - dem zeitlichen Ablauf dieser Selbsterklärungen gegenüber Dritten (hinsichtlich der Heiratsurkunde 1985 sowie der genannten gemeinsamen Einkommenssteuererklärungen ab 1988 zudem auch mit Wissen und Mitwirkung der Klägerin) und - den unstreitig nicht unerheblichen Kirchensteuerzahlungen des Klägers muss von dessen entsprechender Überzeugung ausgegangen werden, aufgrund eines im ... 1985 stattgefundenen Vorganges wieder in die Kirche eingetreten zu sein. Auch die Formulierung des Klägers persönlich im Schreiben vom ... an das Kirchensteueramt: „Ungern würde ich aus der Kirche austreten, nur um dieses Ziel zu erreichen.“ ist nur mit seiner Überzeugung zu diesem Zeitpunkt erklärlich, dass er Kirchenmitglied war; die hierzu im Klageverfahren vorgetragene Erklärung der Kläger, wonach der Kläger insoweit lediglich habe drohen wollen, ist bei natürlichem Verständnis und insbesondere unter Berücksichtigung des unstreitigen Austritts 1973 fernliegend. Aus welchen Gründen in den gemeinsamen Einkommenssteuererklärungen der Kläger für 1985-1987 demgegenüber für den Kläger

jeweils keine Angabe zur Religion gemacht worden sind, war im Ergebnis nicht aufklärbar und ist jedenfalls nicht streitentscheidend.

#### 105

bbbb) Sowohl diese Überzeugung des Klägers wie auch seine wiederholten Selbstbezeichnungen sind jedoch unstrittig nicht geeignet, seine Mitgliedschaft in der ELK nach den insoweit maßgeblichen innerkirchlichen Regelungen der ELKB zu begründen. Jedwedes Verhalten des Klägers nach dem ... ist weder für sich noch in Zusammenschau mit einem nicht formgerechten, da nicht den maßgeblichen innerkirchlichen Regelungen der ELKB entsprechenden Wiederaufnahmeverfahren geeignet, wirksam seine Mitgliedschaft in der ELK (wieder) konstitutiv zu begründen (und stellt auch für sich alleine keinen hinreichenden Nachweis für eine Kirchenmitgliedschaft des Klägers dar). Ebenso wenig lässt sich im Übrigen mit der Eintragung der Konfession evangelisch-lutherisch in der kirchlichen Heiratsurkunde der Kläger vom ... der Beweis führen, dass der Kläger wieder in die ELK eingetreten ist; selbst wenn die kirchliche Heiratsurkunde eine öffentliche Urkunde i.S. des § 415 Abs. 1 ZPO ist, erbringt sie lediglich den vollen Beweis für den beurkundeten Vorgang und damit die kirchliche Trauung der Kläger am ... in der Kirche K durch Pfarrer Köppen, nicht aber für die inhaltliche Richtigkeit der in der Urkunde enthaltenen Angaben oder Erklärungen wie die Konfession der Kläger zum damaligen Zeitpunkt (vgl. hierzu VG Osnabrück, Urteil vom 21. März 2006 1 A 491/05, juris).

#### 106

ccc) Allerdings belegt die Karteikarte 1985 - auch wenn sie nicht als öffentliche Urkunde i.S. des § 415 Abs. 1 ZPO einzuordnen ist - jedenfalls als eine von einer öffentlichen Behörde innerhalb der Grenzen ihrer Amtsbefugnisse jeweils i.S. des § 415 Abs. 1 ZPO erstellte Urkunde (§ 81 Abs. 1 Satz 2 FGO) mit entsprechend maßgeblicher Indizwirkung zur Überzeugung des Gerichts

- nicht nur, dass am ... ein - bereits aus dem dargelegten Verhalten des Klägers indiziell dem Grundsatz nach zu folgend - Wiedereintritt des Klägers in die Kirche stattgefunden hat,

- sondern insbesondere weitergehend, dass dieser Wiedereintritt gemäß den dargelegten maßgeblichen Regelungen der ELKB für einen wirksamen Wiedereintritt erfolgte.

#### 107

aaaa) Nach Aktenlage unter Berücksichtigung des schlüssigen und glaubhaften Vorbringens des KiStA in der mündlichen Verhandlung und zur Überzeugung des Gerichts wurde die Karteikarte 1985 im Zeitraum vom ... bis zum ... (dem Versanddatum der Mitteilung 1986) von dem oder einem der damals zuständigen Beschäftigten des Kirchengemeindeamtes M als Teil eines in Form eines Karteikasten geführten Verzeichnisses erstellt und in dieses aufgenommen. Die Karteikarte 1985 erfüllt folglich jedenfalls als unselbstständiger Teil des im Jahr 1985 vom Kirchengemeindeamt M als Sammlung von Karteikarten und damit als Gesamturkunde geführten Verzeichnisses über u.a. alle Wiedereintritte im Dekanatsbezirk M den Urkundsbegriff (vgl. zum Urkundsbegriff etwa Krumm in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 81 FGO, Rz. 17, m.w.N.). Durch die räumliche feste, wenn auch nicht unauflösliche Zusammenfassung in einem Karteikasten und die fortwährende Pflege der fraglichen Karteikarten durch das Kirchengemeindeamt M besteht ein entsprechender, über deren jeweiligen beschränkten Inhalt hinausgehender Sinnzusammenhang. Unerheblich ist hierbei, dass diese Karteikarten einschließlich der Karteikarte 1985 - entgegen den vorgehenden Angaben des KiStA - gemäß dem Ergebnis der Inaugenscheinnahme des fraglichen Karteikastens in der mündlichen Verhandlung nicht fortlaufend nummeriert sind.

#### 108

Des Weiteren kann hierbei im Ergebnis dahinstehen, ob diese vom Kirchengemeindeamt M erstellte und - nach den glaubhaften Angaben des KiStA in der mündlichen Verhandlung bis zum Jahr 1999 - geführte Sammlung von Karteikarten insgesamt zu werten ist

- als alphabetisch geordnetes Verzeichnis der Eintritte i.S. der Nr. 1 Buchst. c und Nr. 4 Abs. 5 KirchenbuchO 1923,

- als in Gestalt einer alphabetischen Übersicht gemäß Nr. 11 Satz 1 KirchenbuchO angelegtes Verzeichnis der Eintritte i.S. der Nr. 1 Buchst. c und Nr. 4 Abs. 5 KirchenbuchO 1923 oder

- als (lediglich) eine nach Nr. 11 Satz 2 KirchenbuchO gesondert geführte alphabetische Übersicht für das Verzeichnis der Eintritte.

## 109

bbbb) Dieses, die Karteikarte 1985 beinhaltende Verzeichnis wurde im Jahr 1985 vom Kirchengemeindeamt M als kirchlicher Behörde und jedenfalls insoweit - im Rahmen und in Ausübung seiner Eigenschaft als Kirchenbuchführer - auch als öffentlicher Behörde i.S. des § 415 Abs. 1 ZPO geführt.

## 110

(1) Öffentliche Behörde ist eine solche Behörde, die durch den erkennbar gewordenen Staatswillen als ein dauernder Träger staatlicher Hoheitsrechte so anerkannt und eingerichtet ist, dass sie nicht vom Dasein eines einzelnen Beamten abhängt (vgl. Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, Zivilprozessordnung, 77. Aufl. 2019, § 415, Rz. 4). Ob die Stelle mit einem oder mehreren Beamten besetzt ist, ist unerheblich. Die Funktionen der Stelle müssen ein Ausfluss der Staatsgewalt sein; die Stelle muss also dazu berufen sein, unter öffentliche Autorität für die Erreichung der Zwecke des Staates oder der von ihm geförderten Zwecke tätig zu sein (vgl. Leibold in Stein/Jonas: Zivilprozessordnung, 22. Aufl. 2007, § 415, Rz. 3). Die organisatorische Stellung der Behörde muss auf öffentlichem Recht beruhen, sie muss also einen öffentlichen Charakter haben (vgl. Ahrens in: Wiczeorek/Schütze, ZPO, 4. Aufl. 2013, § 415, Rz. 8).

## 111

Eine Kirchenbehörde ist fast stets eine Behörde nach § 415 Abs. 1 ZPO, ebenso wie eine Körperschaft des öffentlichen Rechts eine Behörde nach § 415 Abs. 1 ZPO ist (vgl. Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, Zivilprozessordnung, 77. Aufl. 2019, § 415, Rz. 6).

## 112

(2) Gemäß § 1 Abs. 3 der Satzung des Evangelisch-Lutherischen Dekanatsbezirks München, der Evangelisch-Lutherischen Prodekanatsbezirke und der Evangelisch-Lutherischen Gesamtkirchengemeinde vom 10. Oktober 2007 (Dekanatssatzung 2007) sind der Dekanatsbezirk M und die Evangelisch-Lutherische Gesamtkirchengemeinde M Körperschaften des öffentlichen Rechts; deren Verwaltungsgeschäfte werden vom Kirchengemeindeamt M erledigt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Dekanatssatzung 2007), welches als Einrichtung der Gesamtkirchengemeinde M eine Dienststelle des Dekanatsbezirk M ist (vgl. Anlage A zur Dekanatssatzung 2007, Nr. 1 Abs. 1).

## 113

Damit ist unter Anwendung der dargelegten Grundsätze das Kirchengemeindeamt M als kirchliche Behörde jedenfalls insoweit weitergehend auch als öffentliche Behörde i.S. des § 415 Abs. 1 ZPO einzuordnen, als es dazu berufen und befugt ist, für die Münchener Kirchengemeinden deren Registerangelegenheiten und damit auch die gemäß der KirchenbuchO 1923 zu führenden Kirchenbücher zentral zu führen (vgl. hierzu auch Oberverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen, Beschluss vom 23. Dezember 1993 25 A 960/91, juris, wonach auch kirchliche Behörden öffentliche Behörden i.S.v. § 415 ZPO sind). Nachdem im Rahmen der zu führenden Kirchenbücher u.a. auch die jeweilige Begründung und Beendigung der Kirchenmitgliedschaft (mit der Folge der Begründung bzw. der Beendigung der subjektiven Kirchensteuerpflicht) dokumentiert wird, besteht insoweit auch ein unmittelbarer Zusammenhang der fraglichen Aufgaben und Tätigkeiten des Kirchengemeindeamtes M mit dem staatlichen Kirchensteuerrecht.

## 114

(3) Die Einordnung des Kirchengemeindeamtes M als öffentliche Behörde ist - entgegen dem Klagevorbringen - auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil kirchliche Amtsträger grundsätzlich nicht vom Amtsträgerbegriff i.S. des § 11 Abs. 1 Nr. 2 Strafgesetzbuch - und damit als natürliche Person - erfasst sind (vgl. Rübenstahl in: Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis, Wirtschaftsstrafrecht, § 11 STGB, Rz. 3, m.w.N.). So sind demgegenüber etwa Träger von Ämtern der Kirchen und anderer Religionsgemeinschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts i.S. des Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 5 WRV sind, Amtsträger i.S. des § 7 Nr. 3, § 30 Abs. 3 Nr. 3 AO, soweit sie mit der Erhebung von Kirchensteuer betraut sind (vgl. Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 30 AO, Rz. 44, m.w.N.).

## 115

cccc) Das Kirchengemeindeamt M handelte bei Erstellung der Karteikarte 1985 darüber hinaus auch im Rahmen seiner Amtsbefugnis als öffentliche Behörde (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 18. Dezember 1998 9 K 252/93, juris), da es als Verwaltungsbehörde des Dekanatsbezirks M - dem Zusammenschluss der Evangelisch-Lutherischen Kirchengemeinden in M (und damit einschließlich der Kirchengemeinde K) - sachlich für die Führung der Kirchenbücher i.S. des KirchenbuchO 1923 zuständig war. Damit oblag und obliegt es dem Kirchengemeindeamt M, aufgrund der entsprechenden, von den

Evangelisch-Lutherischen Kirchengemeinden in M erstellten und bei ihm eingereichten Grundunterlagen nach pflichtgemäßer Prüfung entsprechende Eintragungen in den von ihm geführten und gepflegten Kirchenbüchern vorzunehmen.

#### 116

dddd) Folglich belegt die Ausstellung der Karteikarte 1985 durch das Kirchensteueramt M als öffentlicher Behörde, welche insoweit im Rahmen seiner Amtsbefugnis tätig geworden ist, insbesondere auch mangels jedweder ersichtlicher entgegenstehender objektiver Umstände (etwa für eine Pflichtwidrigkeit des Kirchengemeindeamtes M), dass diesem zum Zeitpunkt dieser Ausstellung Grundunterlagen der Kirchengemeinde K vorgelegen haben, aus denen sich ein Wiedereintritt des Klägers in die Kirche entsprechend bzw. in Erfüllung sämtlicher insoweit maßgeblichen - und vorstehend dargelegten - Vorschriften der ELKB ergibt.

#### 117

(1) Keine Bedenken hinsichtlich der entsprechenden Beweiswirkung der Karteikarte 1985 folgen hierbei im Streitfall aus der - aufgrund der vorliegenden Organisation der Kirchengemeinden in M zwangsläufigen - fehlenden Personenidentität zwischen dem Wahrnehmenden (hier der Geistliche, welcher die Wiederaufnahme 1985 vollzogen hat) und dem Ersteller der Karteikarte 1985 als Urkunde (einem Beschäftigten des Kirchengemeindeamtes M).

#### 118

Selbst bei Erstellung einer öffentlichen Urkunde im Sinne des § 415 Abs. 1 ZPO reicht es aus, dass ein Amtsträger der beurkundenden Behörde die Wahrnehmung gemacht hat (vgl. Feskorn in: Zöller, ZPO, 33. Aufl. 2020, § 418 Rz. 2), wie hier der fragliche Geistliche.

#### 119

(2) Gleiches gilt nach der Ansicht des Gerichts hinsichtlich der bei Erstellung der Karteikarte 1985 offensichtlich eingetragenen falschen Postleitzahl des Wohnortes L des Klägers (welche offensichtlich nachfolgend in die Mitteilung 1986 übernommen wurde). Selbst wenn in den fraglichen Grundunterlagen der Kirchengemeinde K eine entsprechende falsche Eintragung vorgelegen haben sollte, schließt dies nicht aus, dass sich aus diesen Grundunterlagen sämtliche im Jahr 1985 zu beachtenden formalen Voraussetzungen eines wirksamen Wiedereintrittes ergeben haben und dies vom Kirchengemeindeamt M vor Erstellung der Karteikarte 1985 gemäß seinen Amtspflichten umfassend auf ihre vollständige Erfüllung geprüft wurde. Hinsichtlich des falsch geschriebenen Geburtsortes des Klägers gilt ersichtlich nichts anderes. Trotz dieser Mängel ist der Kläger durch die in der Karteikarte 1985 enthaltenen persönlichen Angaben - einschließlich der im Übrigen zutreffenden Wohnadresse - eindeutig identifiziert.

#### 120

(3) Auch ist die auf der Karteikarte 1985 durch Unterstreichung vorgenommene Eintragung, dass der Kläger verheiratet sei, dementsprechend insoweit bereits unerheblich und im Übrigen ohne weiteres durch eine entsprechende Bearbeitungszeit auf Seiten der Kirchengemeinde K wie des Kirchengemeindeamtes M bis nach dem ... erklärlich.

#### 121

eeee) Es besteht weiterhin nach Ansicht des Gerichts keinerlei Veranlassung für die Annahme, dass die Kirchengemeinde K im Rahmen des von ihr - gemäß der an das Kirchengemeindeamt M pflichtgemäß weitergeleiteten Grundunterlagen - als formgültigen Wiedereintritt des Klägers gewerteten Vorganges - als einem in der kirchlichen Praxis nicht unüblichen Geschehen - von dem in den maßgeblichen innerkirchlichen Regelungen eindeutig vorgeschriebenen und dementsprechend ohne tatsächliche Schwierigkeiten einzuhaltenden Ablauf abgewichen sein sollte. Das Kirchengemeindeamt M hatte in Erfüllung seiner Amtspflichten als zuständige kirchliche Registerbehörde auch inzident zu prüfen, ob sich nach dem fraglichen, von der Kirchengemeinde K vorgelegten Wiedereintrittsformular etc. jedenfalls die zutreffende Beachtung der nach dem innerkirchlichen Recht vorgeschriebenen Formalien und Verfahrensschritte für einen wirksamen Wiedereintritt feststellen lässt.

#### 122

ffff) Der Wirksamkeit dieses Wiedereintritts in die Kirche steht hierbei schließlich nicht entgegen, dass der Kläger möglicherweise seinen Hauptwohnsitz am ... bereits nicht mehr in M, sondern vielmehr in L und damit in einem anderen Bundesland hatte.

### 123

Zwar sind bzw. werden gemäß § 2 Nrn. 1 und 2 KGliedG 1965 solche evangelisch-lutherische Christen Glieder der ELKB, welche in Bayern den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben bzw. begründen. Jedoch war der Kläger ausweislich der erweiterten Melderegisterauskunft des EMA O (wohin die Kläger am ... von L verzogen waren) vom ... zu diesem Zeitpunkt nicht nur unter der Anschrift seines unstreitigen aktuellen Hauptwohnsitzes in MS gemeldet, sondern auch unter der Wohnadresse Elternhaus in M; eine erweiterte Meldebescheinigung der Stadt L, Ortschaftsverwaltung ..., vom ... verweist außerdem auf eine „zuletzt gemeldete Nebenwohnung: Straße unbekannt, ...“. Damit ist vorliegend vom Bestehen zumindest eines Nebenwohnsitzes des Klägers unter der Wohnadresse Elternhaus in M am ... auszugehen, welcher als Grundlage für seinen Wiedereintritt 1985 bzw. seine Mitgliedschaft in der ELKB bzw. in der Kirchengemeinde K genügt. Unbeachtlich ist hierbei, ob der tätig gewordene Pfarrer oder exponierter Vikar hierbei ggf. irrtümlich davon ausgegangen ist, dass der Kläger zum Zeitpunkt des Wiedereintritts 1985 seinen (Haupt)Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Bayern hatte (vorliegend etwa der Kläger in LB).

### 124

Abgesehen davon ist es nach Ansicht des Gerichts entgegen dem Klagevorbringen nach dem Wortlaut des § 8 Abs. 2 Satz 1 KGliedG 1965 nicht ausgeschlossen, dass ein Pfarrer oder exponierter Vikar der ELKB einen aus der Kirche ausgetretenen evangelisch-lutherischen Christen, welcher keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Bayern bzw. der betreffenden Kirchengemeinde hat, unter Beachtung der maßgeblichen Regelungen der ELKB wirksam wieder in die ELK aufnimmt (vgl. hierzu etwa auch § 2 Abs. 2 Kirchengesetz über die Aufnahme und Wiederaufnahme getaufter Personen in die Evangelischlutherische Landeskirche in Braunschweig vom 17. Mai 2003 [LK -AbI. der Ev.-luth. LK BS 2003, 42 - KGüAuWA -], wonach für die Entscheidung über die Wiederaufnahme in die Evangelisch-lutherische Landeskirche in Braunschweig u.a. Pfarrer und Pfarrerinnen anderer Gliedkirchen der EKD zuständig sind).

### 125

gggg) Anhaltspunkte für eine Verfassungswidrigkeit der von der ELKB über einen Wiedereintritt ausgetretener Kirchenmitglieder erlassenen Regelungen sind entgegen dem insoweit auch nicht weiter substantiierten Klagevorbringen nicht ersichtlich.

### 126

Nicht streiterheblich ist entgegen dem Klagevorbringen, dass sich aus der dem Gericht vorliegenden Aktenlage kein Hinweis u.a. auf die gemäß Abschnitt D Nr. 16 Abs. 2 VollzBekK- GliedG 1966 und Nr. 9 Bekanntmachung 1972 vorgeschriebene, auch vom (volljährigen)

### 127

Aufgenommenen - wie hier dem Kläger - unterzeichneten Mitteilung über die Wiederaufnahme an das für den Kläger zum Zeitpunkt der Wiederaufnahme 1985 zuständige Standesamt ergibt. Eine solche Mitteilung über eine vorgehend vollzogene Wiederaufnahme hat jedenfalls nicht selbst konstitutive Wirkung (vgl. hierzu etwa auch VG Hannover, Beschluss vom 4. November 1997 7 B 5986/97, juris, zur Ausstellung einer Bescheinigung über die Wiederaufnahme eines Ausgetretenen nach niedersächsischem Kirchenrecht).

### 128

ddd) Zusammenfassend ergibt sich somit aus dem Umstand der Erstellung der Karteikarte 1985 durch das Kirchengemeindeamt M und dem Verhalten des Klägers ab ... 1985 ein hinreichender Nachweis dafür, dass am ... ein Wieder Eintritt des Klägers in die ELK unter Beachtung der dargelegten maßgeblichen Regelungen der ELKB für einen wirksamen Wiedereintritt erfolgt ist. Mit der kirchlichen Trauung der Kläger am ... in der Kirche K hat es bei natürlicher Betrachtungsweise auch einen verständlichen Anlass für einen vorgehenden - wenn auch nicht zwingend erforderlichen - Wiedereintritt des Klägers gegeben.

### 129

c) Die Kirchensteuerpflicht beginnt mit dem ersten Tag des Monats, der auf die Aufnahme in die Kirche - hier den Wiedereintritt 1985 - und auf die Begründung des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts im Gebiet des Kirchensteuergläubigers folgt. Sie endet durch Tod, durch Aufhebung des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts und bei einem nach Maßgabe der geltenden staatlichen Vorschriften erklärten Kirchenaustritt mit dem Beginn oder erst mit dem Ablauf des Kalendermonats, der auf die Erklärung des Kirchenaustritts folgt (vgl. Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, Annexsteuer: Kirchensteuer, Rz. 8.959, m.w.N.). Damit war der Kläger in den Streitjahren bis zu seinem Kirchenaustritt 2018 subjektiv kirchensteuerpflichtig.

**130**

d) Sonstige Anhaltspunkte, die gegen die Rechtmäßigkeit der mit der Klage angegriffenen Kirchensteuerbescheide für 2012-2018 sprechen könnten, sind weder aus der Aktenlage noch aus dem Klagevortrag ersichtlich. Die Berechnung der jeweils gegenüber den Klägern festgesetzten Kirchensteuer ist nach Aktenlage zutreffend. Der Kläger hat insoweit auch keine Einwendungen vorgebracht.

**131**

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

**132**

Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen; soweit ersichtlich, ist nicht höchstrichterlich entschieden, ob eine Wiederaufnahme gemäß § 8 KGliedG 1965 eines gemäß § 7 Abs. 1 KGliedG 1965 aus der Kirche Ausgetretenen auch dann wirksam gemäß den maßgeblichen innerkirchlichen Regelungen der ELKB erfolgen kann, wenn der Wiederaufzunehmende seinen Hauptwohnsitz zum Zeitpunkt der Wiederaufnahme nicht in Bayern, sondern in einem anderen Bundesland hat.