

Niemiecki system finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych

The German system of financing Churches and other religious organizations

MIROSLAW KOSEK*

 <https://orcid.org/0000-0002-1915-3555>

Streszczenie: W artykule przedstawiono niemiecki system finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych z uwzględnieniem dwóch jego zasadniczych źródeł: świadczeń państwa na rzecz związków wyznaniowych oraz podatku kościelnego. Świadczenia państwa niemieckiego na rzecz związków wyznaniowych można podzielić na dwie grupy: świadczenia odszkodowawcze związane z przejęciem dóbr kościelnych w okresie sekularyzacji (art. 138 Konstytucji Weimarskiej, Weimerer Reichsverfassung, WRV) oraz dotacje. Rozważania dotyczące podatku kościelnego koncentrują się wokół jego podstaw prawnych (art. 137 pkt 6 WRV) oraz wybranych elementów jego struktury, w tym rodzajów podatku, podstawy opodatkowania oraz zakresu podmiotowego.

Rozważania zawarte w artykule pozwalają na sformułowanie kilku wniosków. Udział państwa w finansowaniu związków wyznaniowych w Niemczech w postaci świadczeń odszkodowawczych znajdujących swą podstawę prawną w art. 140 Ustawy Zasadniczej Republiki Federalnej Niemiec, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (art. 137 pkt 1 WRV) jest przedmiotem krytyki. Należy przyjąć, że nadal będą podejmowane próby likwidacji tych świadczeń państwa, czego wyrazem są projekty ustawy z 2020 r. Podobnych wątpliwości i dyskusji nie budzą świadczenia państwowe w postaci określonych subwencji na rzecz związków wyznaniowych, a także sam podatek kościelny jako podstawowa forma finansowania kościołów i związków wyznaniowych w Niemczech.

Trzeba jednak przypomnieć, że podatek kościelny w jego niemieckim kształcie, w szczególności integralne powiązanie przynależności wyznaniowej z obowiązkiem świadczenia, powodował spory i dyskusje w doktrynie prawa kanonicznego. Ten problem wymagałby jednak odrębnych i szczegółowych rozważań, które wykraczają poza ramy niniejszego artykułu.

Słowa kluczowe: podatek kościelny; *Kirchensteuer*; świadczenia państwa na rzecz związków wyznaniowych; relacje państwo–Kościół; prawo wyznaniowe

Abstract: This article discusses the German system of financing churches and other religious organizations, including the two fundamental sources of such funding: state benefits for religious organizations and the church tax. German state benefits to religious organizations can be categorized as either compensation payments related to the takeover of church property during secularization (Art. 138 of the Weimar Constitution, Weimerer Reichsverfassung, WRV) or subsidies. The discussion of the church tax focuses on its legal basis (Art. 137.6 WRV) and selected elements of its structure, including its types, the tax base and the scope of entities to which it applies.

Several conclusions can be drawn from the article's analysis. In Germany, state contributions to the financing of religious organizations in the form of compensation payments – the legal basis of which is Art. 140 of the Basic Law for the Federal Republic of Germany, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Art. 137.1 WRV) – are subject to criticism. As demonstrated by the 2020 bills, it must be assumed that attempts to abolish these state benefits will continue. However, state benefits in the form of specific subsidies to religious organizations, as well as the church tax itself as the primary form of funding churches and other religious organizations in Germany, are not subject to similar doubts and discussions.

Yet it must be noted that the church tax in its German form, particularly the integral link between religious affiliation and the obligation to provide benefits, has caused disputes and discussions related to the doctrine of canon law. This issue, however, would require a separate and detailed treatment that is beyond the scope of this article.

Key words: church tax; *Kirchensteuer*; state benefits for religious organizations; Church–State relations; law on religion

* Ks. dr hab., prof. UKSW, Katedra Prawa Rodzinnego i Prawa Nieletnich, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie, ul. Kazimierza Wóycickiego 1/3, 01–938 Warszawa, e-mail: m.kosek@uksw.edu.pl.

Uwagi wprowadzające

Obowiązujący obecnie w Niemczech system finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych jest wynikiem długiego i złożonego procesu. Stanowi on z jednej strony integralną część systemu relacji między państwem a podmiotami o charakterze wyznaniowym, z drugiej zaś strony wpisuje się w model funkcjonowania współczesnego państwa demokratycznego i jego zadań w sferze społecznej.

Dokonując na potrzeby przedmiotowego artykułu koniecznych uogólnień, model ten można przedstawić jako „konstrukcję” zbudowaną na trzech filarach. Stanowią je: dochody z własnych dóbr (kościelnych), świadczenia państwa na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych (tzw. *Staatsleistungen an die Kirchen und Religionsgemeinschaften*) oraz podatek kościelny (*Kirchensteuer*). Dochody uzyskiwane przez kościoły i inne związki wyznaniowe z własnych dóbr nie stanowią elementu decydującego o specyfice omawianego systemu, z tego względu zostaną pominięte. Waler taki posiadają niewątpliwie pozostałe wymienione wyżej filary, tj. świadczenia państwa na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych oraz podatek kościelny.

1. Świadczenia państwa na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych

Udział państwa w systemie finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych w Niemczech najlepiej chyba obrazuje specyfikę całego niemieckiego systemu relacji państwo–Kościół¹, systemu z jednej strony zaliczanego do systemów separacji, z drugiej zaś strony charakteryzującego się bardzo ścisłą współpracą obu podmiotów w wielu dziedzinach, aż po udostępnienie kościołom i innym związkom wyznaniowym publicznych środków finansowych.

Całość świadczeń państwa na rzecz podmiotów wyznaniowych podzielić można generalnie na dwie grupy. Pierwszą grupę stanowią świadczenia mające swą podstawę prawną w art. 140 Ustawy Zasadniczej Republiki Federalnej Niemiec (*Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*)², inkorporującym postanowienia Konstytucji Weimarskiej (*Weimerer Reichsverfassung*)³, w tym art. 138 pkt 1 WRV. Można je określić jako świadczenia stanowiące formę rekompensaty za przejęcie przez państwo dóbr kościelnych w okresie sekularyzacji z początku XIX w. Drugą grupę stanowią subwencje państwowe.

1.1. Świadczenia z art. 140 GG (art. 138 pkt 1 WRV)

Instytucja świadczeń państwa na rzecz związków wyznaniowych, o których traktuje art. 140 GG (art. 138 pkt 1 WRV), sięga przełomu XVIII i XIX w. Wpisuje się ona w krąg

¹ Zob. Heckel, Hollerbach, Unruh, Quaritsch 1968; Isensee 1994, 1109–1162; Mangoldt, Klein, Campenhausen 2010, 252–265; Campenhausen 1996, 325–336; Marré 1991, 34–42.

² *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland* vom 23. Mai 1949 [Ustawa Zasadnicza Republiki Federalnej Niemiec z dnia 23 maja 1949 r.], BGBl I, s. 1, dalej: GG.

³ *Weimerer Reichsverfassung* vom 11. August 1919, *Reichsgesetzblatt* 1919, s. 1383, dalej: WRV.

zagadnień, traktujących o sekularyzacji i jej skutkach, zarówno dla państwa, jak i Kościoła w Niemczech. Jednym ze znamion „niemieckiego modelu sekularyzacji” okresu, o którym mowa, było zobowiązanie się państwa do świadczeń na rzecz Kościołów jako formy rekompensaty za odebrane im dobra. Zobowiązanie to, jak i samo pozbawienie Kościołów dóbr majątkowych, usankcjonowane zostało w akcie prawnym z dnia 25 lutego 1803 r., tzw. *Reichsdeputationshauptschluss*⁴.

Obowiązująca obecnie regulacja stanowiąca podstawę tych świadczeń pochodzi z okresu Republiki Weimarskiej. Wzmiankowany art. 138 pkt 1 WRV brzmi następująco: „Świadczenia państwa na rzecz związków wyznaniowych oparte na ustawie, umowie bądź innym tytule prawnym, zostają przejęte przez ustawodawcę krajowego. Podstawy ku temu ustanawia Związek”.

Kwestią kluczową dla właściwego rozumienia instytucji świadczeń państwa na rzecz związków wyznaniowych wynikających z cytowanego art. 138 pkt 1 WRV jest ich charakter. Sam artykuł podaje tylko formalną podstawę świadczeń, o których mowa (ustawa, umowa, inny tytuł prawny), nie precyzując ich. Bliższe określenie tych świadczeń jest zatem kwestią wykładni wskazanego artykułu.

Artykuł 138 pkt 1 WRV pochodzi, jak wspomniano, z okresu Republiki Weimarskiej. *Ratio legis* tej regulacji wyrażała się w konieczności uregulowania na poziomie federacji zobowiązań wynikających z zaboru dóbr kościelnych w okresie sekularyzacji z początku XIX w. Chodzi zatem niewątpliwie o świadczenia, które znajdują swą podstawę prawnohistoryczną we wspomnianym *Reichsdeputationshauptschluss* z 1803 r., sankcjonującym obowiązek świadczeń państwa (wówczas księstw niemieckich) jako rekompensaty w zamian za przejęte majątki kościelne. Górną granicę regulacji, o których mowa, stanowi wejście w życie Konstytucji Weimarskiej (co nastąpiło w dniu 11 sierpnia 1919 r.). To historyczne uwarunkowanie omawianego przepisu art. 138 pkt 1 WRV ma istotne znaczenie dla prawidłowej jego wykładni oraz decyduje o zakresie podmiotowym regulowanych w tym przepisie świadczeń. Świadczenia te nie obejmują wszystkich aktualnie działających w Niemczech kościołów i związków wyznaniowych, a tylko niektóre – Kościół Katolicki, Kościoły protestanckie jako „ofiary” sekularyzacji oraz gminy żydowskie⁵.

Zobowiązanie się państwa do świadczeń na rzecz Kościołów nie zawiera ograniczenia w postaci upływu czasu (nie wygasa ono wraz z upływem czasu). Potwierdzają to wcześniejsze regulacje, począwszy od wzmiankowanej regulacji z 1803 r. Samo sformułowanie mówiące o realizacji świadczeń zdaje się również sugerować, że nie chodzi tu o świadczenia jednorazowe bądź w jakikolwiek sposób ograniczone czasowo⁶. Trwałość charakteryzowanych świadczeń jest zatem ich kolejnym istotnym elementem.

Świadczeń mających swą podstawę w art. 140 GG (art. 138 pkt 1 WRV) nie należy utożsamiać z innymi świadczeniami państwa na rzecz kościołów i innych związków

⁴ Szerzej na ten temat zob. Campenhausen 1996, 29 i nast.; Isensee 1994, 1011.

⁵ Na mocy umowy z dnia 1 grudnia 1992 r. świadczenia na rzecz związków wyznaniowych objęły na terenie landu Nadrenia-Westfalia również działające tam wspólnoty żydowskie. Świadczenia stanowią formę rekompensaty za straty materialne, których wspólnoty żydowskie doznały w czasach nazizmu. Mimo innych historycznych podstaw świadczenia te zachowały swój odszkodowawczy charakter.

⁶ Zob. Isensee 1994, 1019.

wyznaniowych, zwłaszcza zaś z tzw. subwencjami państwowymi. Te ostatnie wynikają ze społeczno-prawnej formuły współczesnego państwa niemieckiego (art. 20 pkt 1 GG)⁷, w której element dofinansowania podmiotów prawnych, działających na rzecz dobra społecznego, odgrywa znaczącą rolę⁸. O ile zatem świadczenia, o których traktuje art. 138 pkt 1 WRV, mają korzenie historyczne i przybierają znamiona świadczeń odszkodowawczych, o tyle subwencje państwa są wynikiem obecnej jego polityki oraz wyrazem akceptacji i wsparcia działalności podmiotów o charakterze wyznaniowym w społeczeństwie.

Świadczenia państwa na rzecz Kościołów, o których mowa w art. 138 pkt 1 WRV, można różnie systematyzować. Jednym z podstawowych kryteriów może być cel charakteryzowanych świadczeń. W oparciu o to kryterium wyróżnia się⁹:

- a) świadczenia na potrzeby administracji kościelnej (np. potrzeby kurii biskupich, kapituł katedralnych, analogicznych instytucji administracyjnych Kościołów protestanckich);
- b) świadczenia na kształcenie, utrzymanie (uposażenie) duchownych oraz innych urzędników kościelnych; tu też zaliczano dotacje dla nowo powstałych parafii czy gmin protestanckich;
- c) świadczenia na inne, kościelne potrzeby (np. na tzw. wspólne potrzeby gmin protestanckich).

Wśród świadczeń państwa na rzecz związków wyznaniowych dokonuje się także rozróżnienia na świadczenia pieniężne i świadczenia w naturze. Rozróżnienie to wydaje się jednak posiadać znaczenie już tylko historyczne. Zdecydowana większość dzisiejszych świadczeń państwa na rzecz związków wyznaniowych są to świadczenia pieniężne. Większe praktyczne znaczenie należy przypisać rozróżnieniu na tzw. świadczenia „pozytywne” i „negatywne”. Te pierwsze są to świadczenia w sensie ścisłym, tzn. określone kwoty przekazane związkowi wyznaniowemu. Przyjmują one najczęściej postać dotacji, czyli świadczeń na ściśle określone cele. Natomiast w pojęciu świadczeń „negatywnych” zawarte jest nie tyle przekazanie związkowi wyznaniowemu publicznych środków finansowych, ile zwolnienie tych podmiotów od określonych publicznych zobowiązań (określonych podatków i opłat)¹⁰.

Obowiązek realizacji świadczeń z art. 138 pkt 1 WRV spoczywa na krajach związkowych (landach). Sposób regulacji wskazanego artykułu nie pozostawia co do tego żadnych wątpliwości. Pewien problem stanowią samorządy (gminy). Chodzi mianowicie o kwestię, czy świadczenia gmin na rzecz związków wyznaniowych można traktować jako wypełnienie zobowiązania, wynikającego z analizowanego artykułu. Komentatorzy są zgodni co do tego, że współczesne rozumienie samorządu pozwala na takie rozwiązanie¹¹. Co więcej, nie jest ono sprzeczne z treścią art. 138 pkt 1 WRV. Trzeba bowiem pamiętać, że w chwili jego redakcji relacja państwo–gmina miała nieco inny charakter

⁷ Artykuł 20 pkt 1 GG stanowi: „Republika Federalna Niemiec jest demokratycznym i socjalno-kulturowym państwem związkowym”.

⁸ Zob. Isensee 1994, 1020–1021.

⁹ Tamże, 1022.

¹⁰ Szerzej zob. Isensee 1994, 1024 i nast.

¹¹ Zob. Isensee 1994, 1031; Campenhausen 1996, 328.

i same samorządy nie były jeszcze w pełni ukształtowane. Ustawodawcy, jak się zresztą wydaje, bardziej chodziło o zagwarantowanie realizacji samych świadczeń niż jej konkretnych sposobów.

Warto w tym miejscu wspomnieć, że omawiane świadczenia państwa na rzecz Kościołów, mające swe źródło w art. 140 GG (art. 138 pkt 1 WRV), są przedmiotem krytyki. Jej wyrazem są m.in. projekty ustaw, w których postuluje się zniesienie omawianych świadczeń. Przykładem może być projekt z dnia 15 maja 2020 r., zgłoszony przez trzy partie polityczne¹². Przewidywał on zobowiązanie krajów związkowych do zastąpienia świadczeń na rzecz związków wyznaniowych w rozumieniu art. 140 GG (w związku z art. 138 pkt 1 WRV), które polegałoby na ustaleniu wielkości rekompensaty, z jednoczesnym określeniem ram czasowych jej realizacji. Wielkość zobowiązania z tytułu zastąpienia opierała się na tzw. zasadzie równoważności. Wartość należnych kwot z tytułu zastąpienia miała być, zgodnie z projektem, obliczana na podstawie 18,6-krotności rocznych płatności z tytułu omawianych świadczeń na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych zrealizowanych w 2020 r. Projekt przewidywał m.in., że w ciągu pięciu lat od wejścia w życie projektowanej ustawy kraje związkowe uchwalą odpowiednie ustawy umożliwiające realizację postulowanych rozwiązań, a cały proces projektowanych zmian (realizacji wszelkich zobowiązań z tytułu zastąpienia świadczeń z art. 138 pkt 1 WRV) powinien zostać zakończony w ciągu dwudziestu lat od wejścia w życie ustawy¹³. Nie trudno odgadnąć, że celem projektu było *de facto* uwolnienie państwa od omawianych świadczeń, czyli docelowa ich likwidacja¹⁴.

1.2. Subwencje państwowe

Instytucja subwencji państwowych, w odróżnieniu od świadczeń z artykułu 140 GG (art. 138 pkt 1 WRV), uwarunkowana jest nie tyle historycznymi zobowiązaniami państwa niemieckiego, ile wynika z jego dzisiejszej prawno-politycznej formuły¹⁵. Jako państwo o profilu kulturowym i socjalnym wspiera ono działalność służącą szeroko rozumianemu dobru społecznemu. Finansowe wsparcie określonych organizacji, zwłaszcza w ich działalności socjalnej i wychowawczej, można zatem traktować jako pośrednią formę realizacji przez państwo celów mu właściwych. Subwencje (nie tylko zresztą dotyczące związków wyznaniowych) należy zatem w tym kontekście postrzegać nie tyle w kategorii przywileju,

¹² Entwurf eines Grundsatzgesetzes zur Ablösung der Staatsleistungen [Ustawa o zastąpieniu świadczeń państwowych], Deutscher Bundestag, 15 maja 2020 r., Drucksache 19/19273, <https://dserver.bundestag.de/btd/19/192/1919273.pdf> [dostęp: 17.01.2024].

¹³ Entwurf eines Grundsatzgesetzes zur Ablösung der Staatsleistungen, Deutscher Bundestag, 15 maja 2020 r., Drucksache 19/19273.

¹⁴ Projekt poddano głosowaniu w dniu 6 maja 2021 r. W jego wyniku Bundestag odrzucił wspólny projekt FDP, Die Linke i Die Grünen „Ustawa o zastąpieniu świadczeń państwowych” (19/19273). W głosowaniu za projektem opowiedziało się 179 deputowanych, 443 było przeciw, a 3 wstrzymało się od głosu. Głosami większości parlamentarnej odrzucono również projekt grupy parlamentarnej AfD „Ustawa o zastępowaniu świadczeń państwa” (19/19649), dotyczący tej samej problematyki. Zob. Deutscher Bundestag. 2021. *Gesetzentwürfe zur Ablösung der Staatsleistungen an Kirchen abgelehnt*, <https://www.bundestag.de/dokumente/textarchiv/2021/kw18-de-staatsleistungen-836888> [dostęp: 17.01.2024].

¹⁵ Zob. Marré 1991, 36–42.

ile uznania działalności kościołów i innych związków wyznaniowych za społecznie pożyteczną, służącą dobru wspólnemu¹⁶.

Subwencje państwowe dotyczą generalnie dwóch obszarów działalności Kościoła: sfery socjalnej oraz sfery wychowawczej i naukowej. Działalność Kościołów na polu socjalnym jest, licząc procentowo, najbardziej subwencjonowana¹⁷. Wynika to przede wszystkim z szerokiego zakresu tej sfery aktywności Kościołów i jej znaczenia. Subwencje przeznaczone są przede wszystkim na pokrycie kosztów rzeczowych, będących wynikiem działalności konkretnej instytucji kościelnej (np. szpitala, przytułku, przedszkola itp.). Podstawę prawną stanowią zazwyczaj umowy między władzami landu a określonym Kościołem.

Subwencje państwowe odnoszące się do sfery kształcenia obejmują: szkoły prywatne, kościelne szkolnictwo wyższe oraz tzw. szkolnictwo uzupełniające. Prawo do zakładania szkół prywatnych (np. katolickich) wynika z art. 7 pkt 4 GG. Regulacja ta umożliwia także rodzicom realizację przysługującego im prawa do wychowania dzieci zgodnie z własnymi przekonaniem (art. 7 pkt 2 GG). Z prawa do zakładania i prowadzenia szkół prywatnych nie wynika jeszcze prawo do subwencji. Ich podstawą prawną, podobnie jak ma to miejsce w przypadku subwencji na działalność w sferze socjalnej, są umowy między państwem (landem) i Kościołem bądź zapisy konstytucji landów (np. art. 8 pkt 4 Konstytucji landu Nadrenia-Westfalia)¹⁸.

Subwencje są niewątpliwie podstawowym „narzędziem”, przy pomocy którego państwo niemieckie wspiera społeczną aktywność kościołów i innych związków wyznaniowych. W działalności tej istnieją jednak pewne obszary, których finansowanie nie odbywa się w drodze subwencji. Dotyczy to nauki religii w szkołach publicznych, wydziałów teologicznych funkcjonujących w ramach uniwersytetów państwowych oraz opieki duszpasterskiej w wojsku, zakładach karnych i instytucjach pokrewnych. Wskazana działalność związków wyznaniowych jest w całości finansowana przez państwo. Podstawą takiego rozwiązania jest uznanie przez państwo wskazanych form aktywności kościołów i innych związków wyznaniowych za część tzw. zadań własnych państwa¹⁹. Nauka religii w szkołach publicznych oraz wydziały teologiczne na państwowych uniwersytetach traktowane są jako element państwowego systemu kształcenia. Analogicznie opieka duszpasterska w wojsku czy zakładach karnych stanowi element systemu obrony czy resocjalizacji.

2. Podatek kościelny

Świadczenia państwa na rzecz Kościołów, w tym zarówno zobowiązania o charakterze historyczno-odszkodowawczym, jak również liczne subwencje, są – jak wspomniano – jednym

¹⁶ „Wenn er (der Staat) freie Schulen und deren Träger finanziell unterstützt, die eigene Freiheit unterstützt [...]. Die von ihm aus Steuermitteln, also aus Leistungen seiner Bürger, den freien Schulen gewährten Finanzausschüsse keine huldvoll gewährten Gaben sind, sondern unerlässliche Beiträge zu einer möglichst freiheitlichen Erfüllung der staatlichen Daseinsvorsorge”. Marré 1991, 37.

¹⁷ Zob. Marré 1991, 36.

¹⁸ Tamże, 37.

¹⁹ Tamże, 40.

z elementów niemieckiego modelu finansowania Kościołów, ale nie najistotniejszym. Podstawowym źródłem finansowania Kościołów w Niemczech jest podatek kościelny (*Kirchensteuer*). Rozpatrywany w kontekście systemu relacji państwo–Kościół jest on instytucją, w której złożoność samego systemu znajduje najpełniejszy wyraz²⁰.

2.1. Podstawy prawne

Obowiązujący obecnie w Niemczech podatek kościelny znajduje swe umocowanie – podobnie jak ma to miejsce w przypadku świadczeń państwa na rzecz Kościołów – w art. 140 GG, inkorporującym postanowienia Konstytucji Waimarskiej z 1919 r. W tym przypadku chodzi o art. 137 pkt 6 WRV. Zgodnie z tym przepisem: „Związki wyznaniowe, które są korporacjami prawa publicznego, są uprawnione do pobierania podatku na podstawie list podatkowych, stosownie do przepisów prawa krajowego”²¹.

Z przytoczonego wyżej przepisu wynikają dwa istotne wnioski. Po pierwsze, możliwość pobierania podatku kościelnego zagwarantowano jedynie tym związkom wyznaniowym, które posiadają status korporacji prawa publicznego. Po drugie, ustawodawca krajowy został zobowiązany do stworzenia warunków umożliwiających związkom wyznaniowym realizację przyznanego im prawa. Chodzi o konkretne regulacje prawne stanowiące warunek *sine qua non* wprowadzenia w życie instytucji podatku kościelnego w obrębie określonego kraju związkowego.

Nałożony na mocy art. 140 GG (137 pkt 6 WRV) obowiązek prawnej regulacji podatku kościelnego ustawodawstwa landów realizują dwojako – w formie konstytucyjnej i ustawowej bądź tylko w formie ustawowej. Przedmiotowe uregulowania w ramach konstytucji poszczególnych landów pełnią rolę ogólnej gwarancji, która znajduje konkretny wyraz w ustawie. Zapisy te bądź wprost inkorporują art. 140 GG (art. 137 pkt 6 WRV) – tak czyni np. Konstytucja landu Badenia-Wirtembergia w art. 5 – bądź zawierają sformułowania treściowo zbliżone do regulacji art. 137 pkt 6 WRV²², co ma zastosowanie z reguły w odniesieniu do Konstytucji, które weszły w życie przed Konstytucją Federalną (czyli przed dniem 23 maja 1949 r.).

Podstawową formą wypełnienia zobowiązania wynikającego z art. 140 GG (art. 137 pkt 6 WRV) jest regulacja ustawowa. Konieczność regulacji ustawowej wynika w tym przypadku również z zasady państwa prawa, która wyraża się między innymi w tym, że wszelkie obciążenia finansowe obywateli mogą być nakładane tylko w drodze ustawy, nie zaś na mocy aktów podustawowych. Każdy kraj związkowy posiada własną ustawę regulującą *Kirchensteuer*²³. Wyjątek pod tym względem stanowią landy byłej NRD

²⁰ W tej części artykułu wykorzystano w pewnym zakresie wyniki badań autora, przedstawione we wcześniejszych publikacjach. Zob. Kosek 2004, 89 i nast., z powołaną tam literaturą; Kosek 2006, 49–62.

²¹ Art. 140 GG (art. 137 pkt 6 WRV): „Die Religionsgesellschaften, welche Körperschaften des öffentlichen Rechtes sind, sind berechtigt, auf Grund der bürgerlichen Steuerlisten nach Maßgabe der Landesrechtlichen Bestimmungen Steuern zu erheben”.

²² Zob. np. art. 143 pkt 3 Konstytucji Bawarii (Verfassung des Freistaates Bayern in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Dezember 1998, GVBl, s. 991–992), art. 51 pkt 3 Konstytucji Hesji (Verfassung des Landes Hessen vom 1. Dezember 1946, GVBl I, s. 229).

²³ Zob. ustawa o wprowadzeniu podatku kościelnego na terenie Badenii-Wirtembergii z dnia 15 czerwca 1978 r., Gesetz- und Verordnungsblatt [dalej: GVBl] 1978, 370; ustawa o wprowadzeniu podatku kościelnego na terenie

(Brandenburg, Meklemburg-Vorpommern, Freistaat Sachsen, Sachsen-Anhalt, Thüringen), w których podatek kościelny wprowadzony został na mocy jednego aktu prawnego – ustawą regulującą podatek kościelny z dnia 31 sierpnia 1990 r.²⁴

Zobowiązanie ustawodawcy krajowego do stworzenia warunków umożliwiających uprawnionym kościołom i związkom wyznaniowym pobieranie podatku oznacza w praktyce ustawowe „opracowanie” samej instytucji podatku kościelnego. Jest ono podstawą do szczegółowej regulacji *Kirchensteuer*, której dokonuje określony związek wyznaniowy w drodze własnych regulacji prawnych. Można zatem powiedzieć, że ustawodawstwo państwowe, w odniesieniu do podatku kościelnego, stanowi pewne ramy dla regulacji wewnętrznych danego kościoła czy związku wyznaniowego. W tych i tylko tych ramach określony związek wyznaniowy może się poruszać.

Uprawnienie przyznane kościołom i związkom wyznaniowym, polegające na możliwości kształtowania podatku kościelnego przez własne akty prawne, dotyczy generalnie trzech sfer: rodzaju podatku i sposobu jego uiszczania, stawki oraz formy administrowania. W praktyce wygląda to tak, że ustawa określa np. kilka równoprawnych form podatku kościelnego²⁵ (w formie dopłaty do podatku dochodowego od osób fizycznych, w formie dopłaty do podatku majątkowego itp.). W jakiej formie bądź formach podatek będzie ostatecznie uiszczany, decyduje konkretny związek wyznaniowy²⁶. Analogicznie jest w kwestii administrowania podatkiem. Ustawa stanowi, że może być ono dokonane przy pomocy organów państwowych bądź wewnętrznych (kościelnych). Wybór należy do konkretnego związku wyznaniowego.

Uprawnione związki wyznaniowe dokonują uszczegółowienia *Kirchensteuer* na mocy własnych aktów prawnych. Są to tzw. *Kirchensteuerordnungen*, w których związek decyduje między innymi, jaką formę podatku wybiera i jak będzie on uiszczany, oraz tzw. *Kirchensteuerbeschlüsse*, w których określona zostaje stawka podatku obowiązująca w danym roku podatkowym. Podmiotem kompetentnym do wydania wymienionych aktów jest podmiot uprawniony do pełnienia aktów władzy ustawodawczej w ramach określonego kościoła czy związku wyznaniowego²⁷.

Bawarii z dnia 15 marca 1967 r., GVBl 1967, 317; ustawa o podatku kościelnym na terenie Berlina z dnia 9 lipca 1975 r., GVBl 1975, 1829; ustawa o podatku kościelnym w Bremen z dnia 10 stycznia 1978 r., GVBl 1978, 59; ustawa o podatku kościelnym na terenie Hamburga z dnia 15 października 1977 r., BStBl 1977 I, 195; ustawa o podatku kościelnym na terenie Hesji z dnia 12 lutego 1986 r., GVBl 1986, 90; ustawa o podatku na rzecz Kościołów i innych związków wyznaniowych na terenie landu Niedersachsen z dnia 10 lutego 1972 r., GVBl 1972, 109; ustawa o podatku kościelnym na terenie landu Nordrhein-Westfalen z dnia 22 kwietnia 1975 r., GVBl 1975, 439; ustawa o podatku kościelnym na terenie landu Rheinland-Pfalz z dnia 24 lutego 1971 r., GVBl 1971, 59; ustawa o podatku kościelnym w Saarland z dnia 1 czerwca 1977 r., GVBl 1977, 598; ustawa o podatku kościelnym na terenie landu Schleswig-Holstein z dnia 18 sierpnia 1975 r., GVBl 1975, 220.

²⁴ Gesetz zur Regelung des Kirchensteuerwesens vom 31. August 1990, <https://www.verfassungen.de/ddr/kirchensteuergesetz90.htm> [dostęp: 31.07.2024]; szerzej na ten temat zob. Engelhardt 1991, 7 i nast.

²⁵ Zob. np. § 5 ustawy o podatku kościelnym (*Kirchensteuergesetz*, dalej: KiStG) obowiązującej na terenie Badenii-Wirtembergii (GVBl 1978, s. 370), art. 4 KiStG obowiązującej w Bawarii (GVBl 1994, s. 1026), § 2 KiStG obowiązującej w Hesji (GVBl 1986 I, s. 90).

²⁶ Zob. np. § 3 pkt 1 przepisów podatkowych kościelnych (*Kirchensteuerordnung*, dalej: KiStO) obowiązujących w diecezji Essen.

²⁷ Akty prawne, na mocy których określony związek wyznaniowy szczegółowo reguluje podatek kościelny, wymagają zatwierdzenia przez kompetentny podmiot państwowy. Wymogiem tym objęta jest całość regulacji kościelnych w materii, o której mowa. Dotyczy ono jednak przede wszystkim tych elementów konstrukcji czy struktury *Kirchensteuer*, w odniesieniu do których kompetentny jest związek wyznaniowy.

2.2. Wybrane elementy struktury podatku kościelnego

Dwa elementy struktury podatku kościelnego w jego „niemieckiej wersji” wydają się decydować o oryginalności tej instytucji. Elementami tymi są: podmiot podatku i podstawa opodatkowania.

W teorii prawa podatkowego mówi się o tzw. podmiocie biernym i czynnym podatku. Podmiotem biernym jest podmiot zobowiązany do uiszczania podatku, zwykle osoba fizyczna bądź prawna, podmiotem czynnym jest zaś podmiot uprawniony do poboru podatku (podmiot, na rzecz którego podatek jest uiszczany). Konstrukcja sfery podmiotowej w podatku kościelnym jest niewątpliwie jedną z jego cech najbardziej specyficznych. O podatku kościelnym możemy bowiem mówić tylko wtedy, gdy wymienione grupy podmiotów – podmiot bierny i czynny – spełniają ściśle określone wymogi.

Zgodnie z art. 140 GG (art. 137 pkt 6 WRV) podmiotem uprawnionym do pobierania podatku kościelnego jest związek wyznaniowy posiadający status korporacji prawa publicznego. Nadanie statusu leży w kompetencji ustawodawcy krajowego. Konstytucja Federalna stanowi jedynie, że związki wyznaniowe, które posiadały ten status przed wejściem w życie Konstytucji, zachowują go. Natomiast innym związkom wyznaniowym status ten może zostać nadany, „[...] o ile swą organizacją i liczbą członków dają rękojmię trwałości” (zob. art. 137 pkt 5 WRV). Konkretne wskazanie podmiotu uprawnionego do pobierania podatku dokonuje się w oparciu o ustawodawstwo krajowe i regulacje wewnętrzne (wyznaniowe) stanowiące jego uszczegółowienie.

Regulacje państwowe przewidują generalnie, że *Kirchensteuer* może zostać wprowadzony albo jako tzw. *Ortskirchensteuer*, gdzie podmiotem, na rzecz którego uiszcza się podatek, jest miejscowa wspólnota wyznaniowa, albo jako tzw. *Landes-* (w odniesieniu do Kościoła protestanckiego), względnie *Diözesankirchensteuer* (w odniesieniu do Kościoła Katolickiego), w którym podmiotem czynnym podatku jest np. diecezja²⁸. Dopuszczalne jest też rozwiązanie umożliwiające związkom wyznaniowym korzystanie z obu form. W praktyce wygląda to zwykle tak, że np. podatek kościelny w formie dopłaty do podatku dochodowego od osób fizycznych (*Kirchensteuer vom Einkommen*) może być (i zazwyczaj jest) uiszczany jako *Diözesankirchensteuer*, zaś podatek kościelny w formie tzw. *Kirchgeld* – jako *Ortskirchensteuer*.

Decyzja, w jaki sposób podatek zostanie wprowadzony – tylko jako *Ortskirchensteuer*, tylko jako *Landes-* czy *Diözesankirchensteuer* bądź też z wykorzystaniem obu możliwości – leży w kompetencji określonego Kościoła bądź uprawnionego związku wyznaniowego. Podstawą prawną są regulacje własne.

W Kościele Rzymskokatolickim w Niemczech podatek kościelny, zwłaszcza zaś jego podstawowa forma – podatek uiszczany na podstawie podatku dochodowego od osób fizycznych (*Kirchensteuer vom Einkommen*), uiszczany jest jako *Diözesankirchensteuer*. Podmiotem, na rzecz którego uiszczany jest podatek, jest zatem diecezja. Takie rozwiązanie sprzyja właściwyszemu spożytkowaniu środków finansowych w ramach Kościoła partykularnego, pozwala np. wyeliminować różnice co do zasobności finansowej w ramach

²⁸ Historycznie starszą formą jest podatek uiszczany w formie *Ortskirchensteuer*. Szerzej zob. Kosek 2004, 104 i nast.

wspólnot, wydaje się również bardziej sprzyjać ponaddiecezjalnej polityce finansowej²⁹. Wprowadzenie podatku uiszczanego jako *Ortskirchensteuer* nie jest oczywiście wykluczone. Regulacje kościelne dają taką możliwość, przy czym dotyczy to zwykle formy podatku kościelnego o mniejszym znaczeniu, przykładowo tzw. *Kirchgeld*³⁰.

Obowiązek uiszczania podatku kościelnego spoczywa na osobach należących do określonego związku wyznaniowego uprawnionego do pobierania podatku, posiadających na terenie określonego landu miejsce stałego zamieszkania bądź stałego pobytu³¹. Przesłanką powstania zobowiązania podatkowego jest zatem z jednej strony przynależność wyznaniowa konkretnego podmiotu, z drugiej zaś strony – fakt stałego zamieszkania (stałego pobytu) na określonym obszarze. Zależność ta określana jest w literaturze przedmiotu mianem zasady terytorialności (*Territorialitätsprinzip*)³². Przy kształtowaniu zasad omawianego obowiązku nie przyjęto natomiast zasady przynależności państwowej (obywatelstwa). Rozwiązanie takie generuje ten skutek, że podmiotami zobowiązanymi do uiszczania podatku kościelnego są również obcokrajowcy, o ile zachodzą w ich przypadku przesłanki, z którymi prawo wiąże obowiązek uiszczania świadczenia.

Ustawodawca niemiecki, mówiąc o przynależności wyznaniowej jako warunku *sine qua non* powstania zobowiązania podatkowego z tytułu *Kirchensteuer*, ma niewątpliwie na myśli jej wymiar formalnoprawny. Chodzi zatem o ściśle określony akt, którego skutkiem jest włączenie do określonego kościoła lub związku wyznaniowego. Przynależność wyznaniowa, o którą chodzi, nie musi być w tym przypadku tożsama (i nie może być mylona) z wewnętrznym przekonaniem trwania w określonym związku wyznaniowym czy też ze stopniem identyfikowania się z jego doktryną. Chodzi o akt formalnoprawny, możliwy do zweryfikowania, którego prawnym skutkiem jest włączenie do określonego związku wyznaniowego, tzn. nabycie praw i obowiązków związanych z przynależnością do niego.

Przyjęcie jako reguły, że obowiązek podatkowy wynika z przynależności wyznaniowej, choć samo w sobie oczywiste, rodzi jednak problem, na mocy jakich aktów prawnych przynależność ta powinna być regulowana. Zazwyczaj określenie warunków i sposobów uzyskania przynależności wyznaniowej regulowane jest przez każdy związek wyznaniowy na mocy ustawodawstwa wewnętrznego. Pytanie brzmi zatem, czy te regulacje należy uznać za obowiązujące na gruncie prawa publicznego, czy też za podstawę prawną należałoby przyjąć państwowe regulacje w tej materii? Za obowiązujące uznano pierwsze rozwiązanie. Ustawodawca formułuje zatem samą zasadę – obowiązek podatkowy wynika z przynależności wyznaniowej – w celu zaś precyzyjnego wyznaczenia form (sposobów) jej nabycia, a tym samym dokładnego określenia podmiotów objętych obowiązkiem, o którym mowa, odsyła do wewnętrznych regulacji związków wyznaniowych³³.

²⁹ Tamże, 105.

³⁰ Zob. art. 7 KiStO obowiązujące na terenie Berlina.

³¹ Zob. art. 1 pkt 1 KiStG obowiązującej w Badenii-Württembergii; art. 3 pkt 1 i 3 KiStG w Bawarii; art. 1 KiStG w Hesji; art. 3 pkt 1 KiStG w Dolnej Saksonii; art. 3 KiStG obowiązującej na terenie landu Nadrenia-Westfalia.

³² Zob. Giloy, König 1993, 28.

³³ Szerzej na ten temat zob. Kosek 2004, 106 i nast.

Istotnym elementem struktury podatku jest także podstawa opodatkowania³⁴. W teorii przyjmuje się, że podstawa opodatkowania, zwana też podstawą wymiaru podatku, jest konkretyzacją przedmiotu podatku. Przybiera ona zazwyczaj postać wartościową (np. określona kwotowo wysokość rocznego dochodu podatnika), rzadziej ilościową (np. powierzchnia nieruchomości wyrażona w metrach kwadratowych).

Specyfika podatku kościelnego jako instytucji prawa podatkowego wyraża się w tym, że nie posiada on własnej, „materialnej” podstawy opodatkowania, w tym znaczeniu, że podstawa ta nie wynika bezpośrednio z przedmiotu podatku. Określona kwotowo wielkość, stanowiąca podstawę wymiaru podatku, ustalana jest w odniesieniu do *Kirchensteuer* na podstawie wielkości zobowiązania podatkowego, wynikającego z innego podatku określanego w stosunku do podatku kościelnego mianem podatku podstawowego lub pierwotnego (*Maßstabsteuer*). Innymi słowy, jeśli podatek kościelny uiszczany jest w formie dopłaty do podatku dochodowego od osób fizycznych (*Kirchensteuer vom Einkommen*), to podstawę wymiaru podatku stanowi w tym przypadku wysokość świadczenia, do uiszczenia którego konkretny podatnik jest zobowiązany z tytułu podatku dochodowego. Przyjęte przez ustawodawcę rozwiązanie uwarunkowane jest charakterem czy też statusem podatku kościelnego jako podatku państwowego. Podatek kościelny określany jest w niemieckim prawie podatkowym mianem podatku dodatkowego (*Anexsteuer zu Reichssteuer* bądź *Zuschlagsteuer*) i jako taki traktowany jest w przepisach prawa podatkowego jako świadczenie dodatkowe. Użyte w tekście sformułowania oznaczają, że *Kirchensteuer* zarówno pod względem sposobu uiszczania, jak i naliczania, uzależniony jest od określonego podatku zasadniczego³⁵. Ustawodawca państwowy określa *in genere*, pod jakie podatki państwowe podatek kościelny może zostać „podpięty”. Możliwości są trzy: *Kirchensteuer* może być uiszczany na podstawie podatku dochodowego od osób fizycznych (*Einkommensteuer*), podatku majątkowego (*Vermögensteuer*) oraz podatku gruntowego (*Grundsteuer*)³⁶. Określony związek wyznaniowy na mocy regulacji własnych decyduje, jaki podatek stanowi podatek podstawowy (*Maßstabsteuer*), na podstawie którego uiszczany będzie podatek kościelny. W Kościele Katolickim i Kościołach protestanckich w Niemczech *Kirchensteuer* uiszczany jest przede wszystkim w formie dopłaty do podatku dochodowego od osób fizycznych (*Einkommenkirchensteuer*).

Z charakteru prawnego *Kirchensteuer* wynikają określone konsekwencje. Pierwsza, oczywista, to ta, że wielkość jednostkowego zobowiązania podatkowego, wynikająca z podatku kościelnego, uwarunkowana jest wielkością zobowiązania podatkowego, wynikającą z podatku podstawowego. Wielkość podstawy wymiaru podatku (a jest nią w tym przypadku konkretna kwota, do uiszczenia której zobowiązany jest podatnik

³⁴ Tamże, 140 i nast.

³⁵ Podobnym rozwiązaniem posłużył się ustawodawca niemiecki, wprowadzając tzw. podatek solidarnościowy (*Solidaritätszuschlag*, ustawa z dnia 23 czerwca 1993 r., BGBl, s. 994), w celu szybszego rozwoju byłych landów wschodnich. Podstawę opodatkowania stanowiła kwota, do uiszczenia której zobowiązany był podatnik z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych. W 1997 r. stawka wynosiła 5,5% podstawy opodatkowania (do 1997 r. – 7,5%). W odróżnieniu od *Kirchensteuer* podatek ten miał charakter podatku nadzwyczajnego. Szerzej zob. np. *Die Veranlagung zur Lohnsteuer für 2000*, Anhang nr 6. Düsseldorf 2000.

³⁶ Zob. np. § 5 KiStG obowiązującej na terenie Badenii-Wirtembergii; § 2 KiStG obowiązującej na terenie Hesji; § 2 pkt 1 KiStG obowiązującej w Dolnej Saksonii.

z tytułu podatku podstawowego), w sposób oczywisty warunkuje wysokość podatku naliczanego w oparciu o tę podstawę. W praktyce oznacza to, że wraz ze wzrostem bądź spadkiem wielkości zobowiązania z tytułu podatku podstawowego, wzrasta jednocześnie bądź spada wysokość podatku kościelnego. Ta bardzo praktyczna konsekwencja akcesoryjnego charakteru *Kirchensteuer* ma niewątpliwie znaczenie. W ocenie analizowanego systemu podkreślenia wymagają jednak konsekwencje o „większym ciężarze gatunkowym”.

Powiązanie podatku kościelnego z klasycznymi podatkami państwowymi powoduje, że staje się on elementem systemu i podlega tym samym zasadom, na podstawie których konstruowane są współczesne systemy podatkowe. Jedną z takich zasad jest zasada równości podatkowej, rozumianej w sensie subiektywnym, czyli zasada progresywnego opodatkowania dochodów. Wyraża się ona generalnie w tym, że wielkość obciążenia podatkowego jest pochodną zamożności konkretnego podatnika – wzrasta wraz ze wzrostem jego dochodów. Progresywne opodatkowanie stanowi dziś niekwestionowany fundament systemu oraz podstawowy wymóg elementarnej sprawiedliwości społecznej. Niewątpliwie zaletą niemieckiego rozwiązania jest fakt, że wielkość obciążeń podatkowych uiszczanych na rzecz Kościoła bądź innego uprawnionego związku wyznaniowego, podobnie zresztą jak uiszczanych na rzecz państwa (chodzi oczywiście o podatek dochodowy od osób fizycznych), uwarunkowana jest dochodami podatnika. Ma to tę konsekwencję, że w przypadku gdy dochody konkretnego podmiotu spadają poniżej określonej kwoty, spada również wielkość obciążenia podatkowego, aż do całkowitego zwolnienia z obowiązku uiszczania podatku dochodowego, a tym samym podatku kościelnego, uiszczanego w tej formie.

Wielkość jednostkowego obciążenia podatkowego wynikająca z podatku kościelnego jest jednak nie tylko pochodną zamożności konkretnego podatnika. Nie bez znaczenia jest tu także polityka finansowa państwa. Wydaje się, że w tej właśnie sferze szukać trzeba najistotniejszych konsekwencji niemieckiego modelu podatku kościelnego.

Współczesne prawo podatkowe wiele miejsca poświęca funkcjom podatków. Obok podstawowej, jaką jest funkcja fiskalna, istotne znaczenie przypisuje się dziś funkcji stymulacyjnej, traktującej podatki jako ważny instrument polityki społeczno-ekonomicznej państwa³⁷. Poprzez konkretne rozwiązania podatkowe państwo stara się sterować określonymi procesami społeczno-ekonomicznymi w ten sposób, by korzystne dla gospodarki procesy pobudzać, negatywne zaś hamować. Działania te nie pozostają bez wpływu na podatek kościelny. Jest on, jak wspomniano, uzależniony od podatku podstawowego, a tym samym wynika w jakimś stopniu z polityki społeczno-ekonomicznej państwa. Nie chodzi tu oczywiście o to, że państwo może wpływać pozytywnie czy negatywnie na finansowanie kościołów czy związków wyznaniowych. Chodzi przede wszystkim o pośrednie uzależnienie finansów związków wyznaniowych od sytuacji ekonomicznej państwa (nie tylko poszczególnego podmiotu zobowiązanego do uiszczania *Kirchensteuer*) oraz o ocenę określonych celów jego polityki społeczno-ekonomicznej. Wszystko to powoduje, że problem akcesoryjnego charakteru podatku kościelnego jest

³⁷ Zob. Wójtowicz (red.) 1996, 124–125.

jednym z problemów, które zazwyczaj przywołuje się jako przykład pewnych minusów niemieckiego systemu³⁸.

Uwagi końcowe

Niemiecki model finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych, w tym także sam podatek kościelny, jest przedmiotem sporów i dyskusji³⁹. Dla zwolenników omawianego rozwiązania jest on integralnym elementem niemieckiego systemu relacji państwo–Kościoł. Jest po prostu przyjętą w tym systemie formą finansowania Kościołów przez ich wyznawców, realizowaną przy odpłatnej pomocy organów państwa⁴⁰. Dla krytyków natomiast pozostaje „elementem” nieprzystającym do systemu. O ile bowiem, można zrozumieć subwencjonowanie przez państwo określonych form działalności kościołów i innych związków wyznaniowych (chodzi zwłaszcza o sferę socjalną), o tyle trudniej zaakceptować trwałe odszkodowawcze świadczenia państwa na rzecz Kościołów (ten rodzaj świadczeń państwa stanowił i zapewne nadal będzie stanowić przedmiot sporów politycznych) jak również zaangażowanie organów państwa w proces poboru podatku⁴¹.

Dyskusja wokół podatku kościelnego chyba najmniej dotyka sfery *stricte* prawnej. W wymiarze prawnym bowiem regulacja art. 140 GG (art. 137 pkt 6 WRV), która umożliwia związkom wyznaniowym posiadającym w Niemczech status korporacji prawa publicznego pobieranie podatku, nie stoi w sprzeczności z art. 140 GG (art. 137 pkt 1 WRV). Materia obu regulacji jest różna. Sformułowanie „nie istnieje Kościół państwowy” (art. 137 pkt 1 WRV) oznacza, że, z jednej strony, żaden związek wyznaniowy nie może rościć sobie prawa do bycia jedynym, prawnie uznawanym wyznaniem w ramach państwa, z drugiej zaś strony, państwo nie może jakiegось jednego, określonego związku wyznaniowego traktować jako „swego”, uzależniając, np. od przynależności do niego, przyznanie określonych praw obywatelskich. Przepis art. 140 GG (art. 137 pkt 1 WRV) nie oznacza przekreślenia wszelkich form współpracy między państwem a kościołami i innymi związkami wyznaniowymi. Instytucja podatku kościelnego mieści się w ramach tej współpracy. Patrząc od strony państwa, zaangażowanie jego podatkowych organów przy poborze podatku jest formą odpłatnej usługi. Korzyści są obopólne. Trudno mówić również w tym przypadku o uzależnieniu związków wyznaniowych od państwa, przynajmniej w aspekcie materialnoprawnym. Możliwość (a nie konieczność) korzystania z pomocy podatkowych organów państwa przy poborze podatku, gwarantowana na mocy art. 140 GG (art. 137 pkt 6 WRV), nie oznacza jeszcze uzależnienia. Wchodziłoby ono w grę w przypadku, gdyby pomoc państwa wiązała się z koniecznością spełnienia przez związek wyznaniowy określonych żądań.

³⁸ Zob. np. Marré 1991, 46; Robbers 1994, 886–887; Hollerbach 1983, 889 i nast.

³⁹ Swoiste *resume* dyskusji stanowi praca N. Feldhoffa, zob. Feldhoff 1996.

⁴⁰ Zob. Marré 1991, 42.

⁴¹ Zob. np. Prantl 1996, 83 i nast.; Nientiedt 1994, 84 i nast. Poza krytyką instytucji podatku kościelnego jako takiej (która często jest tylko częścią krytyki całego niemieckiego systemu jako za mało radykalnego), podnosi się wiele zastrzeżeń co do niektórych elementów jego konstrukcji prawnej, jak wysokość stawki czy organiczne powiązanie obowiązku uiszczania podatku z przynależnością do Kościoła.

Podatek kościelny jako element niemieckiego systemu relacji państwo–Kościół, wydaje się odzwierciedlać – zdaniem A. von Campenhausena – to, co jest w tym systemie najbardziej specyficzne, tj. jego kompromisowy charakter. Z jednej strony światopoglądowo neutralne państwo nie może przyjmować na siebie obowiązku utrzymania kościołów i innych związków wyznaniowych. Z drugiej strony, neutralność religijna oraz światopoglądowa, co w całej ostrości pokazuje m.in. model finansowania Kościoła oparty na podatku kościelnym, nie musi być tożsama z radykalnym (negatywnym) rozdziałem, rozumianym jako niemożność jakiegokolwiek współpracy między państwem a związkami religijnymi⁴². Przeciwnie – współpraca nie tylko jest możliwa, ale pożądana. Niemiecki system finansowania związków wyznaniowych wydaje się dobrym tego przykładem.

Bibliografia

- Heckel, Martin, Alexander Hollerbach, Georg-Christoph von Unruh, Helmut Quaritsch. 1968. *Die Kirchen unter dem Grundgesetz. Führung und Organisation der Streitkräfte im demokratisch-parlamentarischen Staat*. Berlin: Verlag Walter de Gruyter. <https://doi.org/10.1515/9783110876376>.
- Engelhardt, Hanns. 1991. *Die Kirchensteuer in den neuen Bundesländern*. Köln: Verlag Dr Otto Schmidt KG.
- Isensee, Joseph. 1994. „Staatsleistungen an die Kirchen und Religionsgemeinschaften”. W: *Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland*. T. 2, red. Joseph Listl, Dietrich Pirson. Berlin: Verlag Duncker & Humblot.
- Mangoldt, Hermann von, Friedrich Klein, Axel Freiherr von Campenhausen. 2010. *Das Bonner Grundgesetz. GG, Kommentar*. T. 14. München: Verlag Franz Vahlen.
- Campenhausen, Axel Freiherr von. 1996. *Staatskirchenrecht*. München: C.H. Beck.
- Marré, Heiner. 1991. *Die Kirchenfinanzierung in Kirche und Staat der Gegenwart*. Essen: Ludgerus Verlag.
- Kosek, Miroslaw. 2004. *Podatek kościelny w niemieckim systemie prawnym*. Płock: Płocki Instytut Wydawniczy.
- Kosek, Miroslaw. 2006. „Czy możliwa jest recepcja niemieckiego modelu podatku kościelnego w Polsce”. *Forum Teologiczne* 7: 49–62.
- Giloy, Jörg, Walter König. 1993. *Kirchensteuerrecht in der Praxis*. Neuwied: Luchterhand Verlag.
- Hollerbach, Alexander. 1983. „Kirchensteuer und Kirchenbeitrag”. W: *Handbuch des katholischen Kirchenrechts*, red. Josef Listl, Hubert Müller, Heribert Schmitz, 889–900. Regensburg: Verlag Friedrich Pustet.
- Feldhoff, Norbert. 1996. *Kirchensteuer in der Diskussion. Publizistisch, politisch, volkswirtschaftlich, rechtlich und theologisch*. Kölner Juristische Gesellschaft 19. Köln: Verlag Otto Schmidt. <https://doi.org/10.9785/9783504384975-007>.
- Nientiedt, Klaus. 1994. „Bewährt, aber zunehmend begründungsbedürftig. Zur Diskussion über die Kirchenfinanzierung in Deutschland”. *Herder Korrespondenz* 2: 84–89.

⁴² „Die Kirchensteuer ist ein für den Kompromisscharakter des deutschen Staatskirchenrechts typisches Institut: Einerseits kennzeichnet sie den Rückzug des sich zunehmend neutral verstehenden Staates aus der unmittelbaren Verantwortung für den finanziellen Unterhalt der Kirchen, andererseits zeigt sie unübersehbar, daß der Staat trotz dieser Absatzbewegung keine Radikale Trennung von Staat und Kirche und keine Privatisierung der Kirchen im weltlichen Bereich durchführen wollte”. Zob. Campenhausen 1996, 259.

- Prantl, Heribert. 1996. „Der Staat – weltlicher Arm der Kirche?”. W: *Kirchensteuer. Notwendigkeit und Problematik*, red. Friedrich Fahr, 83–91. Regensburg: Verlag Friedrich Pustet.
- Robbers, Gerhard. 1994. „Förderung der Kirchen durch den Staat”. W: *Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland*. T. 1, red. Joseph Listl, Dietrich Pirson, 867–890. Berlin: Verlag Duncker & Humblot.
- Wójtowicz, Wanda (red.). 1996. *Prawo finansowe*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.

