

Gutachten zu den Folgekosten eines Zivilsteuergesetzes

- erstellt im Auftrag des Netzwerks Friedensteuer e.V. -

von

StB Prof. Dr. Dirk Löhr, MBA

Trier / Birkenfeld im Mai 2005

Inhaltsverzeichnis

Inhalt	Seite
1. Auftrag, Auftragsdurchführung und Gang der Untersuchung.....	S. 4
2. Konzept: Darstellung und Erläuterung.....	S. 5
2.1. Darstellung des Konzeptes des Netzwerks Friedenssteuer.....	S. 5
2.2. Erläuterungen des Konzeptes.....	S. 6
2.3. Vergleich mit dem Entwurf von <i>Tiedemann</i>	S. 9
2.4. Konzeptionelle Ergänzungen und Erweiterungen.....	S. 15
2.4.1. Einkommensteuer.....	S. 16
2.4.2. Zuschlagsteuern.....	S. 33
2.4.3. Körperschaftsteuer.....	S. 33
2.4.4. Steuerliche Nebenleistungen.....	S. 35
3. Auswirkungen auf Verwaltungsorganisation und –kompetenzen.....	S. 35
3.1. Bundesmilitärfonds.....	S. 35
3.2. Kompetenzen und Organisation der Finanzverwaltung.....	S. 37
3.2.1. Ertragshoheit und Verteilung der Finanzströme.....	S. 37
3.2.2. Verwaltungshoheit und sachliche Zuständigkeiten.....	S. 40
3.2.3. Notwendige Änderungen der Steuergesetze und Gesetzgebungshoheit.....	S. 41
4. Gesetzesfolgekosten.....	S. 42
4.1. Einschätzung des Netzwerks Friedensteuer zum Aufwand der Umsetzung.....	S. 42
4.2. Eigene Untersuchung.....	S. 44
4.2.1. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes.....	S. 44
4.2.2. Methoden und Ergebnisse.....	S. 46
5. Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse.....	S. 58

Inhalt	Seite
Literaturverzeichnis.....	S. 59
Anlagen (Details s. unten).....	S. 61

Verzeichnis der Anlagen

Anlagen	Seite
Anlage 1: Begründung des Gesetzentwurfs von Paul Tiedemann.....	S. 62
Anlage 2: Schema der überschlägigen Kalkulation der Kosten einer fiktiv vereinfachten Kirchensteuer.....	S. 73
Anlage 3: Inhalt des Schreibens betr. der Kurzumfrage an 100 zufällig ausgewählte Finanzämter.....	S. 77

Verzeichnis der Tabellen und Abbildungen

Tabelle / Abbildung	Seite
Abbildung 1: Beispiel für die fiktive getrennte ESt-Veranlagung.....	S. 28
Abbildung 2: Geldfluss der Einkommen- bzw. Lohnsteuer nach Einführung des Zivilsteuergesetzes.....	S. 43
Tabelle 1: Anteil des Bundes an Lohnsteuer, veranlagter Einkommensteuer und nicht veranlagter Steuern vom Ertrag.....	S. 38
Tabelle 2: Festzulegender v.H.-Satz zur Dotierung des Bundesmilitärfonds.....	S. 39

1. Auftrag, Auftragsdurchführung und Gang der Untersuchung

Mit Schreiben vom 15.11.2004 wurde der Verfasser vom Netzwerk Friedenssteuer e.V. beauftragt, ein Gutachten hinsichtlich der Organisation der Finanzverwaltung und der Gesetzesfolgekosten der untenstehenden Konzeption des Netzwerks Friedenssteuer durchzuführen.

Zur Verfügung gestellt wurde die in Kap. 2.1. auszugsweise dargestellte Konzeption mit den in Kap. 2.2. beschriebenen, zugehörigen Erläuterungen. Ein ausformulierter Gesetzentwurf (etwa in Gestalt eines Artikelgesetzes) lag noch nicht vor.

Laut Aussage des Geschäftsführers des Netzwerks Friedenssteuer, Herrn *Rottmayr*, soll sich die gesetzestechnische Umsetzung des Vorhabens jedoch eng an *Paul Tiedemanns* Entwurf eines Landesverteidigungsfinanzierungsgesetzes (LVFG)¹ anlehnen. Allerdings sind bestimmte Modifikationen beabsichtigt. Das Konzept von *Tiedemann* mit der Diskussion der angedachten Abweichungen wird in Kap. 2.3. dargestellt.

Im Rahmen des Auftrags wurden weitergehende Fragestellungen hinsichtlich der steuerlichen Konzeption aufgeworfen. Dies betraf v.a. die Aspekte Kapitalertrag- und Lohnsteuer, Steuervorauszahlungen, Solidaritätszuschlag, Körperschaftsteuer sowie den besonderen Aspekt der Zusammenveranlagung. Diese und andere Aspekte wurden vom Geschäftsführer des Netzwerks, Herrn *Rottmayr*, vorläufig beantwortet. Auf dieser Grundlage wurde ein Kurzgutachten mit der Darstellung des Zwischenstandes erstellt, das von der Mitgliederversammlung am 16.03.2005 in München hinsichtlich der zugrunde liegenden Konzeption akzeptiert wurde, und auf der die vorliegende Langfassung basiert.

In Kap. 3 werden die verwaltungsorganisatorischen bzw. –rechtlichen Auswirkungen dargestellt, soweit sich der Verfasser aufgrund seiner Kompetenz als Steuerberater, Sozialökonom und Betriebswirt hierzu äußern kann. Insbesondere verwaltungsrechtliche Aspekte mussten weitgehend offen gelassen werden.

¹ P. Tiedemann, Das Recht zur Steuerverweigerung aus Gewissensgründen, Hildesheim 1991, S. 149 ff.

In Kap. 4 schließlich wird eine Abschätzung der Gesetzesfolgekosten vorgenommen und nachvollziehbar gemacht. Dabei sollte sich der Verfasser auf ausdrücklichen Wunsch des Auftraggebers auf die Erhebungskosten (die administrativen Kosten) beschränken (s. Kap. 4.2.1.).

Die Abschätzung der Kosten fand schwerpunktmäßig anhand eines Vergleichs mit den Kosten eines ähnlich gelagerten Regelwerkes statt: Der Kirchensteuer. Zwecks Abschätzung der betreffenden Kosten war ein Rückgriff auf die Kosten- und Leistungsrechnung der Finanzbehörden nur eingeschränkt möglich; ihre Aussagekraft für die vorliegende Aufgabe war zudem gering. Daher wurden neben der Auswertung öffentlich zugänglicher Daten auch Gespräche mit zuständigen Fachleuten aus den Finanzbehörden und Kirchen geführt. Ergänzt und validiert wurde dieses Vorgehen durch eine Befragung von Finanzämtern.

2. Konzept: Darstellung, Erläuterungen und Ergänzungen

2.1. Darstellung und Erläuterungen des Konzeptes des Netzwerks Friedenssteuer²

Bislang liegt noch kein in Paragraphenform ausformulierter Gesetzentwurf, sondern lediglich das untenstehende Konzept eines Zivilsteuergesetzes vor:

1. Durch dieses Zivilsteuergesetz ist vom Bund ein unselbständiges Sondervermögen „Bundesmilitärfonds“ einzurichten, das durch den Bundesminister der Verteidigung verwaltet wird.
2. Aus dem Bundesmilitärfonds sind alle Ausgaben zu finanzieren, die Militär und Rüstung betreffen. Außerhalb des Bundesmilitärfonds gibt es keine steuerfinanzierten Ausgaben für diesen Zweck. Zuschüsse oder Darlehen der Länder oder anderer steuerfinanzierter Körperschaften für den Bundesmilitärfonds sind ausgeschlossen.

3. Der Bundesmilitärfonds wird ausschließlich durch einen Prozentsatz der Einkommen- bzw. Lohnsteuer finanziert. Der Anteil der Länder an der Einkommensteuer bleibt unberührt.

Der Prozentsatz wird durch das Haushaltsgesetz vom Bundestag einmal jährlich festgelegt.

4. Einkommen- bzw. Lohnsteuerpflichtigen Personen wird gem. Art. 4 GG das Recht eingeräumt, dass ihre Einkommen- bzw. Lohnsteuern zu 100 % den zivilen Haushalten zufließen (Zivilsteuerzahler).

2.2. Erläuterung des Konzepts

Die Initiative Netzwerk Friedenssteuer gibt folgende Erläuterung zum obenstehenden (Kap. 2.1.) Konzept:

Zu 1.: Ein „Sondervermögens des Bundes“ ermöglicht es, dass der Rüstungs- und Militärhaushalt von den übrigen Haushalten getrennt und seine Finanzierung von den indirekten Steuern (Verbrauchssteuern wie Mehrwertsteuer, Mineralölsteuer u.s.w.) befreit werden kann. Dieses Sondervermögen (Bundesmilitärfonds) kann auch getrennt vom allgemeinen Bundeshaushalt finanziert werden. Auch Umschichtungen aus den zivilen Etats in den Militär- und Rüstungsetat können dadurch besser vermieden werden.

Rechtlich selbständig braucht das Sondervermögen „Bundesmilitärfonds“ nicht zu sein, da keine Gewinnerzielungsabsicht oder betriebswirtschaftliche Tätigkeiten vorliegen.

Dass der Bundesmilitärfonds durch den Bundesverteidigungsminister verwaltet wird ist zweckmäßig, da er seinen Bedarf, entsprechend den zur Verfügung stehenden Mitteln, planen muss.

² Angenommen durch das Netzwerk Friedenssteuer Erfurt den 22.11.03

Zu 2.: Es muss gewährleistet sein, dass sämtliche Rüstungs- und Militärausgaben ausschließlich aus dem Bundesmilitärfonds finanziert werden. Sonst würden über die indirekten Steuern (Mehrwertsteuern, Mineralölsteuern, Versicherungssteuern, Tabaksteuern u.s.w.) doch wieder die Zivilsteuerzahler / innen betroffen sein.

Zu diesen Ausgaben gehören z.B. die Beschaffungs- und Unterhaltskosten für alle Waffen und Rüstungsgüter der Streitkräfte, die Personalkosten der Soldaten und des Zivilpersonals der militärischen Einrichtungen einschl. der Wiedergutmachungskosten und Gerichtsansprüche, die Kosten der Dienste von Firmen und Institutionen, die im Auftrag der Bundeswehr tätig sind, die Kosten des Personals der Bundeswehrverwaltung einschl. Minister, die Kosten für militärische Belange, die die Länder und Kommunen tragen, die Ausgaben für die militärisch orientierte Forschung und Entwicklung und für die militärischen Geheimdienste, die Ausgaben für den Unterhalt und den Kauf von Grundstücken, Gebäuden und Einrichtungen, die den Streitkräften dienen, die Kosten - Zinsen, Tilgungen, Nebenkosten - für Kredite, die durch den Bundesmilitärfonds zu seinen Gunsten aufgenommen worden sind oder werden, die Kosten für internationale Verpflichtungen bezüglich der Streitkräfte und Verteidigungsbündnisse, die Kosten für Sondereinsätze des Militärs, Hermesbürgschaften für Rüstungsexporte u.s.w..

Diese Regelung dient nicht nur den Zivilsteuerzahlern / innen, er dient auch der Klarheit des gesamten staatlichen Finanzwesens.

Zu 3.: Damit die Zivilsteuerzahler / innen nicht über die indirekten Steuern wie Mehrwertsteuer, Mineralölsteuer, Tabaksteuer, Versicherungssteuer u.s.w. doch wieder an der tötungsrelevanten³ Verwendung ihrer Steuern beteiligt sind, ist es erforderlich, die Finanzierung des Militärfonds ausschließlich über die einkommensbezogenen Steuern zu finanzieren.

Auf diese Weise bleibt der Verbraucher von erzwungener Mitfinanzierung von Militär und Rüstung verschont.

Der Prozentsatz an der Einkommen- bzw. Lohnsteuer jener Personen, die nicht für die Zivilsteuerzahlung optieren und der in den Militärfonds fließt, wird relativ hoch sein, da keine Umsatzsteuer oder andere Verbrauchssteuern zu dessen Finanzierung herangezogen werden. Die Graphik am Schluss der Erläuterungen veranschau-

licht den Geldfluss [die Graphik ist in den Punkt 4.1. der vorliegenden Abhandlung eingefügt worden, d. Verf.].

Zu 4.: Die „Zivilsteuerzahler/innen“ zahlen nicht weniger Steuern als die „Sonstigen Steuerzahler/innen“. Nur fließen ihre Steuern ausschließlich den zivilen Haushalten und den Bundesländern zu. Die zivilen Steuern, von militärischer Verwendung befreit, sollen grundsätzlich dem Leben und dem Allgemeinwohl dienen und können in diesem Sinne weitgehend als das bezeichnet werden, was die Friedensbewegung mit Friedenssteuern meint. Eine praktische Regelung ist es, wenn Einkommen- bzw. Lohnsteuerpflichtige Personen bei ihrer Einkommensteuererklärung oder bei ihrer Lohnsteuerkarte durch eine Ankreuzung o.ä. wählen, können, ob sie künftig Zivilsteuerzahler/innen sein möchten. Auf einen speziellen Nachweis eines Gewissensgrundes kann verzichtet werden, die Unterschrift des Steuerpflichtigen genügt. Dadurch wird ein aufwendiges Prüfungs- und Genehmigungsverfahren erspart.

Aber es könnte doch bei bestimmten weltpolitischen Konstellationen einige geben, die ihre Entscheidung ändern möchten. Diese Möglichkeit sollte offen sein. Auch das Umgekehrte könnte der Fall sein. Dies ist nicht anders als bei der Kriegsdienstverweigerung auch.

Bei den Zivilsteuerzahler/innen geht es jedoch meist um grundsätzliche Entscheidungen. Insofern wird schnell klar sein, wer Zivilsteuerzahler/in sein wird und wie viele es gibt. Das Parlament kann dann durch die einmalige Festlegung des Prozentsatzes begrenzt gegensteuern. Sind es aber viele, die sich für die Zivilsteuerzahlung entscheiden, ist das Parlament aufgefordert dem Volkswillen zu entsprechen.

Wenn also die Höhe des Bundesmilitärfonds nicht nur vom Parlament, sondern auch vom steuerzahlenden Volk abhängt, ist es für Regierung und Parlament eine große Verpflichtung, die Politik so zu gestalten, dass wegen Kriegsteilnahme, Kriegsfinanzierung, Rüstung oder Wettrüsten der Bundesmilitärfonds nicht in Zahlungsschwierigkeiten kommt und die Haftung wieder zu Lasten auch der Zivilsteuerzahler geht.

³ Tötungsrelevant sind Dinge und Strukturen die bei zweckentsprechender Anwendung auf Tötung oder Schädigung menschlichen Lebens gerichtet sind (z.B. Bombe, Militär) oder die Tötung oder Ver-

2.3. Vergleich mit dem Entwurf von *Tiedemann*

Die Initiative "Netzwerk Friedenssteuer" lehnt sich nach Angaben der Initiative Netzwerk Friedenssteuer an den Entwurf von *Paul Tiedemann* zu einem „Gesetz über die Finanzierung der Landesverteidigung (Landesverteidigungsfinanzierungsgesetz)“ (nachfolgend LVFG) an.⁴ Nachfolgend ist der Gesetzesvorschlag von *Tiedemann* und die vorgeschlagene Gesetzesbegründung abgedruckt:

Gesetz über die Finanzierung der Landesverteidigung (Landesverteidigungsfinanzierungsgesetz – LVFG)

§ 1 Bundesverteidigungsfonds

- (1) Der Bund errichtet das unselbständige Sondervermögen „Bundesverteidigungsfonds“ (Fonds). Die Verwaltung des Fonds untersteht dem Bundesminister der Verteidigung (Bundesminister). Bei diesem wird eine Bundesverteidigungskasse errichtet.
- (2) Ausgaben des Bundes im Zusammenhang mit der Landesverteidigung einschließlich der Mitwirkung im Verteidigungsbündnis und einschließlich des Zivilschutzes werden ausschließlich aus dem Fonds finanziert. Für die Verbindlichkeiten, die der Bund zum Zwecke der Landesverteidigung eingegangen ist, haftet neben dem Vermögen der Bundeswehr nur der Fonds.

§ 2 Haushalt

- (1) Das Haushaltsjahr des Fonds ist das Kalenderjahr.
- (2) Der Bundesminister erstellt über die voraussichtlichen Einnahmen und Ausgaben eines oder zweier Haushaltsjahre einen Haushaltsplanentwurf, der von der Bun-

letzung menschlichen Lebens zwingend voraussetzen.

⁴ P. Tiedemann, Das Recht der Steuerverweigerung aus Gewissensgründen, a.a.O., S. 149 ff.

desregierung beschlossen wird (Bundesverteidigungshaushaltsplan). Bestimmungen in anderen Gesetzen und Verordnungen, die sich auf den Bundeshaushaltsplan beziehen, gelten auch für den Bundesverteidigungshaushaltsplan, sofern in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist. § 26 Absatz 2 Bundeshaushaltsverordnung findet keine Anwendung.

- (3) Der Bundesverteidigungshaushaltsplan wird durch Gesetz festgestellt und vollständig verkündet.

§ 3 Rechnungslegung

Die Vorschriften der Bundeshaushaltsverordnung über die Rechnungslegung finden mit der Maßgabe Anwendung, dass an die Stelle des Bundesministers der Finanzen der Bundesminister tritt.

§ 4 Finanzierung

- (1) Dem Verteidigungsfonds fließen ausschließlich die Beträge zu, die nach den folgenden Absätzen erhoben werden. Der Bund, die Länder sowie andere selbständige und unselbständige Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts dürfen dem Verteidigungsfonds keine Zuwendungen, insbesondere keine Zuschüsse oder Darlehen gewähren.
- (2) Die Finanzierung über Anleihen und Schuldscheindarlehen ist nach Maßgabe des Artikel 115 Absatz 1 Grundgesetz zulässig. Die Anleihen und Schuldscheine sind so zu deklarieren, dass ihr Zweck für jedermann erkennbar wird. § 19 Stabilitätsgesetz bleibt unberührt.
- (3) Der Bund erhebt eine Verteidigungssteuer. Steuerpflichtig ist, wer der Einkommensteuer unterliegt.

- (4) Die Verteidigungssteuer wird in Höhe eines vom-Hundert-Satzes des Einkommensteuerbetrages erhoben, der sich aus den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ohne Berücksichtigung der Steuerermäßigung nach § 35 a des Einkommensteuergesetzes ergibt.
- (5) Der vom-Hundert-Satz nach Absatz 4 wird durch Gesetz festgesetzt.
- (6) Zuständig für die Erhebung der Verteidigungssteuer ist die Finanzbehörde, die die Einkommensteuer festsetzt (Behörde). Bei Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit wird die Verteidigungssteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben. Die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) finden entsprechende Anwendung.
- (7) Das Aufkommen der Verteidigungssteuer wird dem Einkommensteueranteil angerechnet, der dem Bund zusteht.

§ 5 Befreiung

- (1) Wer sich aus Gewissensgründen der Art und Weise der Landesverteidigung widersetzt, hat einen Anspruch auf Freistellung von der Verteidigungssteuer. Die Befreiung aus Gewissensgründen setzt voraus, dass die aus den Mitteln des Verteidigungsfonds finanzierten Maßnahmen ganz oder teilweise im Widerspruch zu Normen stehen, die der Antragsteller als Bestandteile seiner Persönlichkeit derart verinnerlicht hat, dass er deren Verletzung als verwerflich und die eigene finanzielle Beteiligung daran sich selbst gegenüber als schuldhaft erfährt.
- (2) Über die Befreiung von der Verteidigungssteuer wird auf Antrag durch Bescheid entschieden. Der Antrag ist vom Antragssteller persönlich oder schriftlich oder zur Niederschrift bei der Behörde zu stellen.
- (3) Der Befreiungsbescheid ist jedem und jeder Einkommensteuerpflichtigen zu erteilen der/die
1. bestands- oder rechtskräftig als Kriegsdienstverweigerer anerkannt ist;

oder

2. unter Berufung auf sein/ihr Gewissen unter Vorlage einer persönlichen ausführlichen Darstellung Beweggründe vorträgt, die eine Gewissensentscheidung zu begründen geeignet sind. Die Darlegung hat in der Regel schriftlich zu erfolgen. Auf Antrag ist dem Antragsteller/der Antragstellerin Gelegenheit zu geben, seine/ihre Beweggründe mündlich zur Niederschrift vorzutragen. Hat der Antragsteller/die Antragstellerin bereits in Vorjahren ununterbrochen einen Befreiungsantrag gestellt, so kann er/sie bei jedem auf den Erstantrag folgenden Antrag auf die Begründung des Erstantrags Bezug nehmen. Die Behörde kann eine erneute Begründung verlangen.
- (4) Hat die Behörde Zweifel an der Wahrheit der Angaben des Antragstellers/der Antragstellerin über äußere Tatsachen oder sind ihr äußere Tatsachen bekannt, die Zweifel an der Wahrheit der Angaben begründen, so hat sie dem Antragsteller/der Antragstellerin Gelegenheit zu geben, sich dazu ergänzend zu äußern. Sie kann eine persönliche Anhörung durchführen und von Amts wegen ermitteln.
 - (5) Die Befreiung darf nur verweigert werden, wenn die dargelegten Beweggründe nicht geeignet sind, eine Gewissensentscheidung nach Absatz 1 zu begründen.
 - (6) Der Befreiungsbescheid kann widerrufen werden, wenn die Beweggründe, die der Antragsteller/die Antragstellerin vorgetragen hat, weggefallen sind.

§ 6 Rechtsbehelfe

- (1) Gegen ablehnende Entscheidungen der Behörde findet ein Widerspruch nicht statt.
- (2) Gegen Entscheidungen der Behörde über Anträge nach § 5 Absatz 2 ist der Verwaltungsrechtsweg eröffnet. Die Berufung gegen ein Urteil und die Beschwerde gegen eine andere Entscheidung des Verwaltungsgerichts sind ausgeschlossen. Das gilt nicht für die Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision nach § 135 in Verbindung mit § 32 Absatz 3 bis 5 der Verwaltungsgerichtsordnung.

§ 7 Feststellungsklage; Zurückbehaltungsrecht

- (1) Wer von der Verteidigungssteuer freigestellt ist, kann durch die Klage die Feststellung begehren, dass entgegen § 1 Abs. 2 Kosten der Landesverteidigung aus anderen Mitteln als aus denen des Fonds finanziert werden.
- (2) Für Feststellungsklagen nach Absatz 1 ist der Verwaltungsrechtsweg eröffnet.
- (3) Ist eine Feststellung nach Absatz 1 rechtskräftig getroffen, kann jede Person, die von der Verteidigungssteuer freigestellt ist, die Zahlung der Einkommensteuer so lange verweigern, bis die rechtswidrige Finanzierung (rückwirkend) beseitigt ist.

§ 8 Änderungen des Einkommensteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz 1987 in der Fassung vom 27. Februar 1987 (BGBl I S: 657), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 14. Dezember 1987 (BGBl I S: 2602), wird wie folgt geändert:

1. Nach § 35 wird folgender Text eingefügt:

„ 4. Steuermäßigungen bei Belastung mit Verteidigungssteuern

§ 35 a: Die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuermäßigungen, ermäßigt sich um den Betrag, der für dasselbe Kalenderjahr als Verteidigungssteuer festgesetzt worden ist.“

2. In § 38 a Absatz 2 wird folgender Satz angefügt:

„Von der Jahressteuer wird der Betrag in Abzug gebracht, der dem Arbeitnehmer als Verteidigungssteuer vom Arbeitslohn nach Maßgabe des Landesverteidigungsfinanzierungsgesetzes abzuziehen ist.“

§ 9 Änderung des Stabilitätsgesetzes

Das Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft vom 08. Juni 1967 (BGBl I S.582) zuletzt geändert durch Artikel 25 des Zuständigkeitsanpassungsgesetzes vom 18. März 1975 (BGBl I S. 705) wird wie folgt geändert:

In § 7 wird nach Absatz 2 folgender Absatz 3 eingefügt:

„Mittel der Konjunkturausgleichsrücklage dürfen zur Deckung zusätzlicher Ausgaben im Sinne des Absatz 1, die der Landesverteidigung dienen, nur in dem Umfang verwendet werden, wie diese Mittel aus dem Bundesverteidigungsfonds angesammelt worden sind.“

§ 10 Änderung des Bundesbankgesetzes

Das Gesetz über die Deutsche Bundesbank vom 26. Juli 1957 (BGBl I S. 745), zuletzt geändert durch Artikel 32 des ersten Rechtsbereinigungsgesetzes vom 24. April 1986 (BGBl I S. 560) wird wie folgt geändert:

In § 17 werden nach dem Komma, das auf das Wort Bund folgt, die Worte *„das Sondervermögen Bundesverteidigungsfonds“* eingefügt.

§ 11 Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am 01. Januar 19.. in Kraft.

Die Begründung zum Gesetzentwurf von Tiedemann ist in Anlage 1 abgedruckt.

Der Entwurf von *Tiedemann* unterscheidet sich in einigen Punkten von der Gesetzeskonzeption des Netzwerks Friedensteuer. *Tiedemann* geht im Gegensatz zum oben dargestellten Konzept von einer gesonderten „Verteidigungssteuer“ aus, die auf die Einkommensteuer anrechenbar ist. Für die Befreiung von der Verteidigungssteuer bedarf es einer Gewissensprüfung (§ 5 LVFG).

Bei dem von der Initiative Netzwerk Friedenssteuer konzipierten Entwurf fließt hingegen nur die Einkommensteuer (incl. der unten diskutierten besonderen Erhebungsformen und Zuschlagsteuern) derjenigen Personen anteilig in einen Sonderfonds (Bundesmilitärfonds), die nicht für die Zivilsteuerzahlung optieren ("sonstige Steuerzahler"). Die Option soll in der Steuererklärung ohne Gewissensprüfung stattfinden.

Die besonderen Probleme, die sich hinsichtlich der Komplexe Ehegattenbesteuerung, Kapitalertragsteuer, Körperschaftsteuer etc. ergeben (und vorliegend in Kap. 2.4. behandelt werden), finden im Entwurf von *Tiedemann* keine ausdrückliche Erwähnung. Die für erforderlich gehaltenen Änderungen des Einkommensteuergesetzes sind in § 8 LVFG dargestellt.

2.4. Konzeptionelle Ergänzungen und Erweiterungen

Bei der Begutachtung des Konzeptes des Netzwerks Friedenssteuer bedurfte es der Vornahme einiger konzeptioneller Ergänzungen und Erweiterungen. Diese wurden unter der Maßgabe vorgenommen, dass

- einerseits das Konzept der Zivilsteuer möglichst einfach und verständlich sein und der Verwaltungsaufwand für die Steuer in Grenzen gehalten werden sollte;
- andererseits sollten möglichst alle wirtschaftlichen und rechtlich relevanten Vorauszahlungen wie Erhebungsformen auf die Einkommensteuer in das Regime einbezogen werden.

Zwischen diesen beiden Zielsetzungen besteht ein latenter Konflikt: Je umfänglicher alle wirtschaftlichen und rechtlich relevanten Vorauszahlungen und Erhebungsformen in das Zivilsteuerregime einbezogen werden, umso komplexer und verwaltungstechnisch aufwändiger gestaltet sich das Regelwerk. Angesichts des vorhandenen Zielkonfliktes waren Kompromisse erforderlich. Konzeptioneller Ergänzungsbedarf ergab sich vor diesem Hintergrund hinsichtlich folgender Problembereiche:

2.4.1. Einkommensteuer

Hinsichtlich der Einkommensteuer wurden folgende Ergänzungen bzw. Konkretisierungen vorgenommen:

a. Steuerpflicht

Es sollen nur unbeschränkt steuerpflichtige Personen i.S. des EStG die Möglichkeit der Option zur Zivilsteuer erhalten. Die Einkommensteuerpflicht knüpft nicht an die Staatsangehörigkeit, sondern an das international übliche Wohnsitzprinzip an: Hat die natürliche Person ihren Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland, so ist sie unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Hat sie hingegen im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt, unterliegt sie der beschränkten Steuerpflicht.

Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht werden die persönlichen Verhältnisse berücksichtigt. Dies erweist sich im Zivilsteuerkonzept (beispielsweise im Rahmen der Behandlung von Ehegatten) als notwendig. Auch lassen sich durch einen übereinstimmenden Geltungsbereich des Zivilsteuerregimes und der im Einkommensteuergesetz bestimmten unbeschränkten Steuerpflicht verwaltungstechnische Verkomplizierungen vermeiden, die bei einer Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen ansonsten zu befürchten wären. Aus den genannten Gründen sollte der Geltungsbereich des Zivilsteuerregimes auch die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG) sowie die unbeschränkte Steuerpflicht bei wesentlich inlandsbesteuerten Einkünften (§ 1 Abs. 3, § 1a EStG) umfassen.

Umgekehrt soll beschränkt Steuerpflichtigen keine Option zur Zivilsteuer zustehen. Es liegt im Wesen der beschränkten Steuerpflicht, dass die persönlichen Verhältnisse außer Betracht bleiben: Ihr kommt insoweit Objektsteuercharakter zu.⁵

Die dargestellten Regelungen führen dazu, dass z.T. ausländische Staatsangehörige das Recht zur Zivilsteueroption erhalten (soweit sie unbeschränkt steuerpflichtig sind), deutsche Staatsangehörige jedoch nicht, soweit sie beschränkt steuerpflichtig

⁵ K. Tipke / J. Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., Köln 2002, § 9, Tz. 26.

sind. Der Verfasser lässt die Frage, ob hiermit eine verfassungsrechtliche Problematik verbunden sein könnte, dahingestellt.

b. Steuerabzug an der Quelle

In bestimmten Fällen wird der Steuerabzug an der Quelle durchgeführt.⁶ Zu nennen sind hier v.a. die Lohnsteuer und die Kapitalertragsteuer. Sie stellen Arten bzw. besondere Erhebungsformen der Einkommensteuer, aber keine selbständigen Steuern dar. Ob über den Quellenabzug hinaus noch eine Veranlagung durchzuführen ist oder auf Antrag durchgeführt werden kann, ergibt sich aus § 46 EStG. Im Falle einer Veranlagung werden die einbehaltenen Abzugsbeträge angerechnet (§ 36 Abs. 2 S. 2 EStG).

Bei der Lohnsteuer (§§ 38 ff. EStG) werden durch die Gemeinde Lohnsteuerkarten ausgestellt (§ 39 EStG), aus der bestimmte persönliche Besteuerungsmerkmale hervorgehen, die für den Quellenabzug zu beachten sind. Die Lohnsteuerkarte ist Grundlagenbescheid i.S.d. § 179 AO. Demgemäß steht sie unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 39 Abs. 3b S. 4 EStG). Grundsätzlich ändert sich hieran durch die Einführung der „digitalen Lohnsteuerkarte“ ab dem 1.1.2005 nichts.⁷ Lohnsteuerschuldner ist der Arbeitnehmer (§ 38 Abs. 2 S. 1 EStG). Allerdings hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer anzumelden, einzubehalten und abzuführen (§§ 38 ff., 41 a bis c EStG). Der Arbeitgeber haftet auch unter bestimmten Voraussetzungen für die einzubehaltende und abzuführende Lohnsteuer (§ 42 d EStG).

Die Lohnsteuer soll Bestandteil des Zivilsteuerregimes sein. Die Option zur Zivilsteuer ist zunächst auf der Lohnsteuerkarte (ohne weitere „Gewissensprüfung“) durchzuführen. Hierdurch könnte der verwaltungstechnische Ablauf kostengünstig sichergestellt werden. Die auf der Lohnsteuerkarte gewählte Option ist im Grundsatz auch für

⁶ Zum Nachfolgenden s. auch K. Tipke / J. Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., a.a.O., § 9, Tz. 765 ff.

⁷ Dieses Verfahren gilt seit 1. Januar 2005 und ist daher für die Lohnsteuerbescheinigungen des Jahres 2004 anzuwenden. Das Finanzamt erwartet die Daten auf elektronischem Wege erstmals am 28. Februar 2005. Hiernach haben Arbeitgeber ihre Lohnsteueranmeldungen für Anmeldezeiträume, die nach dem 31. Dezember 2004 enden, auch auf elektronischem Wege ans Finanzamt zu übermitteln (§ 41a Abs. 1 Satz 2 EStG).

Nach Ablauf einer Übergangsfrist für bestimmte Steuerpflichtige (bis zum 1.6.2006) dürfen nur noch solche Arbeitgeber die Bescheinigung nach wie vor in Papierform erteilen, die ausschließlich Arbeitnehmer im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung im Privathaushalt beschäftigen (zu den sog.

die Option bei anderen Erhebungsformen der Einkommensteuer gültig (Einzelheiten hierzu s. Punkt e.). Eine abweichende Option im Rahmen der Jahressteuererklärung sollte möglich sein.

Bei Einzelveranlagungen wäre das betreffende Steuermerkmal in den Steuerbescheid als Vermerk aufzunehmen und als eigenständiger Verwaltungsakt nach den für die Steuerbescheide geltenden Vorschriften anfechtbar zu machen (vgl. Punkt g.).

Das Bundesverfassungsgericht⁸ hat übrigens die Eintragung der Religionszugehörigkeit auf der Lohnsteuerkarte verfassungsrechtlich nicht beanstandet, was mit Blick auf die „Gewissensoffenbarung“ ebenfalls von Interesse für den hier zu beurteilenden Gesetzentwurf sein kann.

In bestimmten Fällen ist eine Pauschalierung der Lohnsteuer zulässig (§§ 40 f. EStG). Hier ergibt sich das verfahrenstechnische Problem, dass der Vereinfachungszweck der Pauschalierung ad absurdum geführt würde, wenn die Option zur Zivilsteuer immer „punktgenau“ greifen würde. Es empfiehlt sich an dieser Stelle, einen bewährten Weg einzuschlagen, wie er im Rahmen der Kirchensteuer schon besprochen wird: Demnach wäre eine pauschale Aufteilung vorzunehmen, wenn kein besonderer Antrag des Steuerpflichtigen (Arbeitnehmer) erfolgt. Die pauschale Aufteilung könnte sich an den zuletzt vom Parlament beschlossenen Anteilssätzen am Einkommensteueraufkommen zur Dotierung des Bundesmilitärfonds orientieren.

Ähnliches wie bei der Lohnsteuerpauschalierung gilt für die Handhabung der Aufteilung der pauschalen Steuer bei sog. „Minijobs“ (§ 40 a EStG), wie sie durch das zweite Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt eingeführt wurden.⁹

Ein Steuerabzug an der Quelle findet auch bei der Kapitalertragsteuer statt (§ 43 ff. EStG). Die Kapitalertragsteuer mit dem normalen Satz von 25 v.H. (§ 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG) wird auf Dividenden und ähnliche Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG, Zinsen aus Wandelanleihen, Gewinnobligationen und Genussrechten sowie

„Minijobs“ s. unten). BMF, Schreiben vom 8. Oktober 2004, IV C 5 – S 2378 – 55/04, BStBl 2004 I, S. 961.

⁸ BVerfG, Urt. vom 23.10.1978, 1 BvR 439/75, in: BVerfGE 49, 375-378.

⁹ BGBl. 2002 I, S. 4621.

Einnahmen aus stiller Beteiligung (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG) erhoben. Zudem wird seit dem 1.1.1993 auf Zinsen und ähnliche Kapitalerträge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG der sog. „Zinsabschlag“ von 30 v.H. (bzw. 35 v.H. bei Tafelgeschäften) erhoben.

Wollte man das Zivilsteuerregime auf den Bereich der Kapitalertragsteuer erstrecken, ergäben sich beträchtliche verwaltungstechnische Schwierigkeiten. Probleme tauchten auf, wenn beispielsweise die Option bei Kapitalertragsteuer und Lohnsteuer unterschiedlich ausgeübt würde. Dieses zu tolerieren widerspricht m.E. dem Grundanliegen der Zivilsteuer, nach dem es eine Frage des Gewissens ist, ob man sich an der „potentiellen Tötungsmaschinerie“ finanziell beteiligt oder nicht. Diese grundsätzliche Frage kann m.E. nur mit „Ja“ oder „Nein“, nicht aber mit „Mehr“ oder „Weniger“ beantwortet werden. Würde man jedoch derartig abweichende Optionen zulassen, gäbe man dem einzelnen Steuerpflichtigen jedoch ein Instrumentarium zur Hand, seine finanzielle Beteiligung quantitativ zu „dosieren“ (wenigstens bis zum Zeitpunkt der Veranlagung). Möglicherweise wäre sogar die Planbarkeit der jeweiligen Haushalte beeinträchtigt.

Zu berücksichtigen ist ferner, dass die Kapitalerträge aus den unterschiedlichsten Quellen fließen können (private Darlehensgeber, Banken, Versicherungen, Fonds etc.). Um eine einheitliche Ausübung der Option an sämtlichen Quellen sicherzustellen, könnte man sich verschiedene Lösungswege vorstellen, von denen nachfolgend zwei beispielhaft skizziert sind:

- Beispielsweise könnte der Bürger dazu verpflichtet werden - neben der Einkommensteuererklärung – schon im Vorlauf zum betreffenden Jahr eine eigenständige Erklärung über die Zivilsteueroption für das folgende Jahr dem Finanzamt abzugeben. Diese Erklärung könnte dann in einen Bescheid münden, der an die die Kapitalertragsteuer einbehaltenden und abführenden Stellen weiterzuleiten wäre. Es wäre sicherzustellen, dass dieser Bescheid beim Steuerabzug an der Quelle der betreffenden Institution vorliegt.

Es ist vorstellbar, dass eine entsprechende Erklärung nur von denjenigen Personen abzugeben ist, die sich nicht am Militärhaushalt beteiligen wollen. Wird eine derartige Erklärung nicht an alle relevanten Stellen (v.a. Banken und sonstige

Gläubiger von Kapitalerträgen, Arbeitgeber) oder widersprüchlich abgegeben, könnte „automatisch“ eine Option für die Beteiligung am Militärhaushalt unterstellt werden. Die Feststellung widersprüchlicher Angaben setzt eine entsprechende EDV-Unterstützung und Vernetzung voraus. Auf mögliche Datenschutzprobleme und die Tatsache, dass die Steuerpflichtigen häufig gar nicht mehr die gehaltenen Konten überschauen, sei hier nur am Rande hingewiesen.

- Alternativ ist denkbar, dass die betreffenden Stellen (v.a. Arbeitgeber und Banken, aber auch sonstige Gläubiger von Kapitalerträgen) verpflichtet werden, von den Steuerbürgern die Bescheinigungen einzufordern. Gleichzeitig müssten die Steuerbürger verpflichtet werden, die betreffenden Informationen zu liefern. Angesichts der möglicherweise auf die jeweiligen Steuerbürger entfallenden Vielzahl von kapitalertragsteuerpflichtigen Schuldnern muss jedoch damit gerechnet werden, dass viele Steuerbürger der betreffenden Verpflichtung nicht nachkommen wollen oder können. Wie dann zu verfahren ist, ist fraglich. Es ist dem Fiskus jedenfalls nicht zumutbar, dass ggfs. Steuerzahlungen hierdurch „verschleppt“ werden. Man könnte sich daher eine Erweiterung der Haftung von Arbeitgeber bzw. Bank auf die Gläubiger der betreffenden Kapitalerträge bzw. Löhne vorstellen. Alternativ könnte wiederum unterstellt werden, dass bei Nichteingang oder widersprüchlicher Option „automatisch“ eine Beteiligung am Militärhaushalt erfolgt. Auch hier müsste Seitens der Finanzverwaltung ein Abgleich mittels EDV erfolgen, was jedoch wiederum nur mit entsprechendem Aufwand zu bewerkstelligen wäre.

Sicherlich sind noch weitere Varianten denkbar; doch allein schon die zwei hier nur skizzenhaft aufgezeigten Wege sind äußerst problematisch. M.E. kann unter vertretbarem verwaltungstechnischem Aufwand nicht sichergestellt werden, dass die Option zur Zivilsteuer angesichts der Vielzahl der möglichen – die Kapitalertragsteuer abführenden Stellen – auch einheitlich wahrgenommen wird. Aus diesem Grunde soll die Kapitalertragsteuer nicht in das Zivilsteuerregime einbezogen werden.

Als weitere Quellenabzugsteuer ist die sog. „Bauabzugsteuer“ zu nennen. Diese wurde mit dem Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe vom

30.8.2001¹⁰ in das Einkommensteuergesetz eingeführt (§§ 48 bis 48d EStG). Der Empfänger von Bauleistungen hat hiernach einen Steuerabzug von 15 v.H. der Gegenleistung des Leistenden vorzunehmen, wenn er Unternehmer i.S.d. § 2 UStG oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist (§ 48 Abs. 1 EStG). Vom Steuerabzug kann abgesehen werden, wenn der Leistende eine vom Finanzamt ausgestellte Freistellungsbescheinigung vorlegt¹¹ oder wenn die Gegenleistung eine Bagatellgrenze (5.000 bzw. 15.000 Euro, § 48 Abs. 2 EStG) nicht überschreitet.

Für die Bauabzugsteuer gilt bezüglich der Kompatibilität mit dem Zivilsteuerregime Ähnliches wie bei der Kapitalertragsteuer: Hier sind eine Vielzahl von Leistungsempfängern der leistenden Unternehmer denkbar, denen die Präferenzen der leistenden Unternehmer in konsistenter Form zur Kenntnis gebracht werden müssten und die die Aufteilung dem Finanzamt zusammen mit der Anmeldung bzw. Abführung der Steuer ebenfalls bekannt geben müssten. Zwar könnte die Mitteilung der Option der leistenden Unternehmer im Rahmen der Rechnungstellung erfolgen; angesichts des mittlerweile schon erheblichen bürokratischen Aufwandes bei der Rechnungstellung (s. hier v.a. §§ 14 und 14a UStG) würde dies jedoch beträchtliche Entrichtungs- bzw. Befolgungskosten (s. hierzu Kap. 4.2.) nach sich ziehen. Es ist in diesem Zusammenhang auch zu erwarten, dass hier eine stete Fehlerquelle entsteht. Eine derartige Regelung würde allgemein auf wenig Akzeptanz stoßen und wäre geeignet, das Vorhaben der Zivilsteuer mit dem (zutreffenden) Argument des zu hohen bürokratischen Aufwandes zu beschädigen. Auch die Bauabzugsteuer soll daher nicht in das Zivilsteuerregime einbezogen werden.

Weitere Fälle des Quellenabzugs bestehen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht (s. § 50a EStG). Da sich das Zivilsteuerregime jedoch lediglich auf Fälle der unbeschränkten Steuerpflicht erstrecken soll, kann dies außer Betracht bleiben.

c. Vorauszahlungen

Die Steuerpflichtigen (i.S.d. EStG) haben vierteljährlich (10.3.; 10.6.; 10.9.; 10.12.) Vorauszahlungen auf die Einkommensteuerschuld zu leisten, die prinzipiell nach den Verhältnissen der Vergangenheit bemessen werden (§ 37 EStG).

¹⁰ BGBl 2001 I, S. 2267.

¹¹ Diese wird ausgestellt, wenn der Steueranspruch nicht gefährdet erscheint und ein inländischer Empfangsbevollmächtigter bestellt ist (§ 48 b EStG).

Auch die Einkommensteuervorauszahlungen sollen nach dem Willen der Initiative Bestandteil des Regimes der Zivilsteuer sein.¹² Es kann der Fall eintreten, dass ein Steuerpflichtiger Einkommensteuervorauszahlungen zu leisten hat, ohne der Lohnsteuer zu unterliegen.

Umgekehrt tritt auch häufig der Fall auf, dass Steuerpflichtige der Lohnsteuer unterliegen, ohne Einkommensteuervorauszahlungen zu leisten. Wollte man sowohl hinsichtlich der Lohn- wie auch der Einkommensteuervorauszahlung eine eigenständige Optionserklärung abfordern, würde zusätzlicher Verwaltungsaufwand und wiederum das Problem möglicher Widersprüchlichkeit entstehen.

Um dieser Problematik zu begegnen, könnte grundsätzlich bei Lohnsteuerpflichtigen von der Optionsausübung auf der Lohnsteuerkarte ausgegangen werden. Diese wäre auch den Einkommensteuervorauszahlungen zugrunde zu legen, solange keine abweichende Option mittels einer ausdrücklichen Erklärung gegenüber dem Finanzamt (per Brief oder Fax) ausgeübt wird (s. Punkt b.). Bei nicht der Lohnsteuer unterliegenden Steuerpflichtigen wäre Letzteres ohnehin der einzige Weg der Optionsausübung. Mit der ersten Lohnsteuereinbehaltung bzw. der ersten Einkommensteuervorauszahlung wäre der Steuerpflichtige an die abgegebene Erklärung gebunden. Erst im Rahmen der Jahressteuererklärung kann er abweichend optieren. Die Optionsmöglichkeit soll an die Bestandskraft des Steuerbescheides geknüpft werden.¹³

Technisch könnte zudem die Verwendung des Aufkommens aus den Steuervorauszahlungen in Anlehnung zu § 51a Abs. 4 EStG geregelt werden, der das Verfahren für die Vorauszahlungen auf Ergänzungsabgaben (wie sie die Kirchensteuer darstellt, s. unten) vorgibt. Dabei wird an einen Vorauszahlungsbescheid zur Einkommensteuer angeknüpft. Während dieser (wie auch der ESt-Jahresbescheid) Grundlagenbescheid (§ 51a Abs. 5 EStG) für die Ergänzungsabgabe ist¹⁴, läge er – durch ei-

¹² Anmerkung: Auch hierbei ergibt sich wiederum eine Parallele zur Kirchensteuer, für die ebenfalls Vorauszahlungen geleistet werden.

¹³ Zum Begriff der „Bestandskraft“ und zur Differenzierung zwischen „formeller“ und „materieller“ Bestandskraft s. A. Pahlke / U. König, Abgabenordnung (Kommentar), München 2004, Vor §§ 172 ff., Tz. 2 bis 4.

¹⁴ L. Schmidt, EStG-Kommentar, 24. Aufl., München 2005, § 51a EStG, Tz. 1.

nen entsprechenden Vermerk über die Option ergänzt - im Rahmen der Zivilsteuer der vorzunehmenden Verwendung der Steuervorauszahlungen zugrunde.

d. Verlustausgleich und Verlustabzug (Verlustrücktrag und –vortrag)

Verluste (definiert als negative Einkünfte, also Überschüsse der Erwerbsaufwendungen über die Erwerbsbezüge) haben dem sog. „objektiven Nettoprinzip“¹⁵ entsprechend die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage zu mindern.¹⁶

So sind in der „Summe der Einkünfte“ (§ 2 Abs. 1 bis 3 EStG) zunächst positive und negative Einkünfte zu saldieren. Diese Saldierung negativer und positiver Einkünfte innerhalb der Steuerperiode wird „Verlustausgleich“ genannt. Hierbei unterteilt man zwischen dem sog. „horizontalen Verlustausgleich“ (Verrechnung von negativen und positiven Einkünften innerhalb einer Einkunftsart) und dem sog. „vertikalen Verlustausgleich“ (Verrechnung von negativen und positiven Einkünften aus verschiedenen Einkunftsarten).

Wie auch der Verlustausgleich stellt der Verlustabzug ein Akt richtiger Leistungsfähigkeitsbemessung nach dem objektiven Nettoprinzip (und keine Steuervergünstigung) dar. Der Verlustabzug führt die nach dem objektiven Nettoprinzip gebotene Verlustverrechnung überperiodisch fort. Dabei besteht ein Vorrang des Verlustausgleichs vor dem Verlustabzug: Nur solche negativen Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 S. 1 EStG) nicht ausgeglichen werden können, sind entweder im unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum abzuziehen (§ 10d Abs. 1 EStG) oder als Verlustvortrag zeitlich unbegrenzt vorzutragen

Im Rahmen des Zivilsteuerkonzeptes könnte sich hierbei ein Problem dadurch ergeben, dass möglicherweise (zumal bei Zusammenveranlagung, s. Punkt e. unten) im Rahmen von Verlustvor- oder Rückträgen abweichend optiert wird. In diesem Zu-

¹⁵ Nach dem objektiven Nettoprinzip (als Ausprägung des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit) müssen diejenigen Aufwendungen die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindern, die der Steuerpflichtige zur Erzielung der Einkünfte machen musste; hierauf beruht die Abziehbarkeit von Betriebsausgaben – bei Gewinneinkünften – und Werbungskosten – bei Überschusseinkünften; hierauf beruhen weiter die Regeln über den Ausgleich und den Abzug von Verlusten. Die Objektivität dieses Prinzips äußert sich darin, dass es nur erwerbsbezogene Aufwendungen berücksichtigt. Sind Einnahmen steuerfrei, was in einer langen Liste in § 3 EStG geregelt ist, so dürfen Ausgaben, die damit in unmittelbarem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden (§ 3c Abs. 1 EStG).

sammenhang wird noch einmal auf den o.a. Vorschlag verwiesen, die Optionsmöglichkeit an die Bestandskraft des Steuerbescheides zu koppeln. Im Übrigen ist diese Problematik auch im Rahmen der Kirchensteuer (Ein- und Austritte, Wechsel der Konfession) bekannt und wird entsprechend gehandhabt.

Insbesondere ist es m.E. nicht erforderlich, dass ggfs. in Verlustfeststellungsbescheiden bei Zusammenveranlagung der Aufteilungsmaßstab (in den Fällen der Aufteilung nach dem Maßstab, der sich bei getrennter Veranlagung ergäbe oder nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte) aufgenommen wird. Insoweit würde sich also keine Verkomplizierung ergeben.

Somit besteht im Rahmen des Zivilsteuerkonzeptes hinsichtlich des Verlustausgleichs bzw. –abzugs kein besonderer Regelungsbedarf. Damit wird jedoch auch hingenommen, dass es über Verlustrückträge rückwirkend zu Änderungen des dem Bundesmilitärfonds bzw. den zivilen Haushalten in einer bestimmten Periode zuzuordnenden Mittelaufkommens kommen kann. Die Problematik kann aber leicht umgangen werden, indem der vom Parlament festzulegende Satz zur Datierung des Bundesmilitärfonds sich am Steueraufkommen (als Finanzmittelzufluss der jeweiligen Periode definiert, unabhängig davon, aus welchen Veranlagungszeiträumen dieser stammt) orientiert.

e. Probleme bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten

Die Option zur Zivilsteuer setzt eine höchstpersönliche Gewissensentscheidung voraus. Diese kann bei Ehegatten, die sich ansonsten zusammen zur Einkommensteuer veranlagern lassen würden, unterschiedlich ausfallen. Für das Zivilsteuerkonzept ergibt sich somit die Problematik der Aufteilung der Steuerschuld nicht erst im Rahmen der Vollstreckung, sondern auch schon vorher bei der Festsetzung: Erkennt man das Recht auf Verweigerung der Finanzierung der Militärhaushalts an, so ist zu fordern, dass den Steuerpflichtigen nicht aus Gewissensgründen die Zusammenveranlagung verwehrt bleibt. Der Verweis auf die mögliche getrennte Veranlagung bei unterschiedlicher Option könnte daher möglicherweise einen Konflikt mit dem verfassungsmäßigen Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 GG) hervorrufen. Diese – einfachste - Möglichkeit, mit dem Problem umzugehen, wurde daher verworfen.

¹⁶ K. Tipke / J. Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., a.a.O., § 9 Tz. 60 ff.

Bei abweichender Option sollte vielmehr schon im Rahmen der Steuerfestsetzung ein Aufteilungsmaßstab festgelegt und ein entsprechender Vermerk in den Steuerbescheid aufgenommen werden. Hier empfiehlt sich aus Gründen der Verwaltungvereinfachung für die Aufteilung im Rahmen der Festsetzung die Anlehnung an ein Verfahren, das heute schon bei der Vollstreckung Anwendung findet: Die *grundsätzliche* Orientierung an den §§ 268 bis 280 AO. Die betreffenden Vorschriften gingen aus der AuftVO vom 8.11.1963 hervor.¹⁷ Sie sollen dem verfassungsrechtlichen Verbot einer Benachteiligung von Ehegatten (Art. 6 Abs. 1 GG) Rechnung tragen, indem Härten vermieden werden, denen sich ein nicht unter die Zusammenveranlagung fallender Steuerpflichtiger nicht ausgesetzt sieht.

So erfolgt nach §§ 268, 269 AO die Aufteilung auf Antrag: Personen, die – als zusammen zu einer Steuer vom Einkommen oder zur Vermögensteuer Veranlagte¹⁸ - Gesamtschuldner sind, haben die Möglichkeit, jeder für sich die Beschränkung der Vollstreckung auf einen Betrag zu beantragen, der sich nach Maßgabe der §§ 269 bis 278 AO bei einer Aufteilung der Steuern ergibt (§ 268 AO).¹⁹ Entweder kraft ausdrücklicher Verweisung durch Landesgesetz (AO-Anwendungsgesetz bzw. Kirchensteuergesetz) oder im Wege der verfassungskonformen Auslegung gilt diese Vorschrift auch für die Beitreibung von Kirchensteuern.²⁰ Neben der geschuldeten Steuer sind auch die Säumniszuschläge, Zinsen und Verspätungszuschläge umfasst.

Im Rahmen des Zivilsteuerregimes wäre die Aufteilung im Zuge der Festsetzung nicht auf Antrag, sondern von Amts wegen bei abweichender Option vorzunehmen (zur Art und Weise der Ausübung der Option s. oben). Die steuerlichen Nebenleistungen sollten wie bei den für die Vollstreckung geltenden verfahrensrechtlichen Vorschriften ebenfalls einbezogen werden.

¹⁷ BGBl. 1963 I, S. 785.

¹⁸ Die Vermögensteuer wird seit dem Vermögensteuerbeschluss des Bundesverfassungsgerichtes 1995 nicht mehr erhoben.- BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, in: BVerfGE 93, 121-165

¹⁹ Die Vorschrift des § 268 AO gibt Personen, die zusammen zu einer Steuer vom Einkommen (Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag) veranlagt worden sind, die Möglichkeit, im Vollstreckungsverfahren so gestellt zu werden, als seien sie Teilschuldner.- K. Koch / R.-D. Scholz, Abgabenordnung (Kommentar), Köln u.a. 1996, § 268 AO, Tz. 2

²⁰ BVerfG, Urt. vom 21.02.1961, 1 BvL 29/ 60, 1 BvL 29/51, 1 BvL 20/60, 1 BvL 29/57, in: BStBl 1961 I, S. 55, 62; K. Koch / R.-D. Scholz, Abgabenordnung (Kommentar), a.a.O., § 268 AO, Tz. 3.

Unbeschadet der *grundsätzlichen* Orientierung an den o.a. Vorschriften der AO ist die Eignung des Aufteilungsmaßstabes für den zivilsteuerlichen Zweck zu bedenken:

Aufteilung der Steuerschuld entsprechend dem Verhältnis der Einkünfte.

Diese Aufteilungslösung wäre für sich genommen sehr einfach nachzuvollziehen und zu programmieren, orientiert sich aber steuersystematisch sehr stark am objektiven Nettoprinzip, zumal Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen nicht in den Aufteilungsmaßstab mit eingehen. Durch die Progression der Einkommensteuer würde zudem bewirkt, dass möglicherweise dem Ehegatten mit den geringeren Einkünften – gegenüber der Einzelveranlagung – ein höherer Steuerbetrag zugerechnet würde.²¹ Es ist nicht auszuschließen, dass sich Steuerpflichtige aus Gewissensgründen veranlasst sähen, aus diesem Grunde von der – eventuell vorteilhafteren - Zusammenveranlagung abzusehen. Aus den genannten Gründen wurde dieser Aufteilungsmaßstab verworfen.

Hälftige Aufteilung der Steuerschuld.

Derselbe Maßstab müsste dann auch für Steuervorauszahlungen, Steuerrückzahlungen, Steuernachforderungen, Verlustvorträge u.s.w. gelten. Diese Regelung wäre zwar für den Laien überschaubar, würde aber u.U. ebenfalls die auf die jeweiligen Ehegatten entfallende Steuerfestsetzung anteilig verschieben.

Interessant ist in diesem Zusammenhang der Vergleich mit den Regelungen für die Kirchensteuererhebung in konfessionsverschiedenen Ehen (die Eheleute gehören unterschiedlichen Religionsgemeinschaften an).²² Hier beruht die Kirchensteuererhebung nach wie vor (außer in Bayern, Art. 9 des Bayerischen Kirchensteuergesetzes) auf dem sog. Halbteilungs- und dem sog. Haftungsgrundsatz. Umstritten ist jedoch, ob die Geltung des Halbteilungsgrundsatzes, d.h. der Zurechnung von jeweils der Hälfte des Einkommens zu jedem der beiden Ehegatten, auch für glaubensverschiedene Ehen (ein Ehegatte gehört einer Religionsgemeinschaft an, der andere nicht) – die wohl eher die angemessene Analogie zur abweichenden Option bei der Zivilsteuer darstellen - angemessen ist:

²¹ Vgl. die Argumentation in A. Pahlke / U. König, Abgabenordnung (Kommentar), a.a.O., § 270 AO, Tz. 1.

²² Vgl. hierzu K. Tipke / J. Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., a.a.O., § 10, Tz. 8

- Von der einen Seite wird die hälftige Aufteilung mit dem Argument befürwortet, dass auch sie von der durch Art. 6 GG geschützten Einkommens-, Aufwands- und Leistungsfähigkeitsgemeinschaft geprägt seien, die eine hälftige Zurechnung des Eheinkommens rechtfertige und fordere. Gerechtfertigt wird die Halbteilung mit dem christlichen Verständnis der Ehe als gleichberechtigte Lebensgemeinschaft von Frau und Mann.
- Dagegen wird gehalten, dass für glaubensverschiedene Ehegatten der Grundsatz der Individualbesteuerung gelten müsse, wonach der jeweilige Ehegatte nur nach den Maßstäben seines eigenen Einkommens (und nicht demjenigen seines Ehegatten) herangezogen werden darf. Diese Auffassung hat sich durchgesetzt.²³

Das o.a. Argument, dass – aufgrund der Entkopplung von anteiligem Einkommen und zugerechneter Steuer Ehegatten aus Gewissensgründen möglicherweise in die Einzelveranlagung gedrängt werden könnten, legt dieselben Grundsätze wie für die Behandlung glaubensverschiedener Ehegatten bei der Kirchensteuer bzw. die Orientierung an einer fiktiven getrennten Veranlagung nahe.

Fiktive getrennte Einkommensteuer-Veranlagung.

Hierbei orientiert man sich auch bei der Aufteilung im Rahmen des Festsetzungsverfahrens am allgemeinen Aufteilungsmaßstab, wie er sich aus § 270 AO ergibt. Nach dieser Vorschrift ist die Aufteilung in dem Verhältnis der Beträge vorzunehmen, die sich bei getrennter Veranlagung nach § 26a EStG ergäben. Zum Zwecke der getrennten Veranlagung sind jedem Gesamtschuldner die ihm im Rahmen der Zusammenveranlagung zugerechneten Besteuerungsgrundlagen zuzuordnen. Wurden Besteuerungsgrundlagen für die Gesamtschuldner gemeinsam berücksichtigt (z.B. Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen), erfolgt eine hälftige Aufteilung, soweit die Gesamtschuldner nicht zulässigerweise eine andere Aufteilung gewählt haben. Auf dieser Grundlage wird für jeden der beiden zusammen veranlagten Gesamtschuldner eine fiktive getrennte Veranlagung durchgeführt.²⁴ Bei der Aufteilung sind die tatsächlichen und rechtlichen Feststellungen maßgebend, die bei der Zu-

²³ K. Tipke / J. Lang, ebenda.

²⁴ Führen ausnahmsweise die fiktiven getrennten Veranlagungen zu einem Verhältnis 0:0 (keine Steuerschuld infolge Gewährung unterschiedlicher Freibeträge), so muss die Steuerschuld im Verhältnis 1:1 aufgeteilt werden.- K. Koch / R.-D. Scholz, Abgabenordnung (Kommentar), a.a.O., § 270 AO, Tz. 4.

sammenveranlagung zugrunde gelegt worden sind. Dies gilt selbst dann, wenn bei der Zusammenveranlagung Besteuerungsgrundlagen in unzutreffender Höhe angesetzt oder falschen Einkunftsarten zugeordnet worden sind oder wenn das Finanzamt Tatbestandsmerkmale infolge einer geänderten Rechtsprechung anders beurteilen würde, als dies bei der Zusammenveranlagung geschah. Insoweit kommt dem Veranlagungsbescheid die Funktion eines Grundlagenbescheides zu.²⁵ Die sich aus der Aufteilung ergebende jeweilige Einkommensteuerschuld der Gesamtschuldner wird zueinander ins Verhältnis gesetzt.²⁶

Abgesehen davon, dass sie mit den geltenden Vollstreckungsregelungen korrespondiert, wäre diese Lösung auch – für sich genommen - sehr einfach zu implementieren. Diese Lösung wird von der Initiative Netzwerk Friedensteuer präferiert.²⁷

Alle Beträge in Euro		Zusammen- Veranlagung	Fiktive getrennte Veranlagung	
			Ehemann	Ehefrau
Zu versteuerndes Einkommen 04		100.000	40.000	60.000
Einkommensteuer (Spl-/Grund-Tabelle)		20.994	7.264	14.016
Zusammengerechnete Einkommensteuer aus fiktiven getrennten Veranlagungen			7.264 + 14.016 = 21.280	
Davon Anteil:	Ehemann:		(7.264 / 21.280) x 20.994 = 7.166	
	Ehefrau			(14.016 / 21.280) x 20.994 = 13.828

Abbildung 1: Beispiel für die fiktive getrennte ESt-Veranlagung²⁸

²⁵ K. Koch / R.-D. Scholz, ebenda, § 270 AO, Tz. 6.

²⁶ A. Pahlke / U. König, Abgabenordnung (Kommentar), a.a.O., § 270 AO, Tz. 4.

²⁷ Schreiben des Geschäftsführers Rottmayr an den Verfasser vom 25.1.2005

Hat sich der Ehemann gegen und die Ehefrau für die Zivilsteuer entschieden und würde der Prozentsatz für die Zuweisung in den Militärhaushalt durch das Parlament beispielsweise auf 35 % festgelegt (zur Größenordnung der Prozentsätze s. Kap. 3.2.1.), so würde ein Betrag von 35 % von 7.166 € = 2.508 € in der Periode des Zuflusses dem Militärhaushalt zugewiesen werden.

Besagter Aufteilungsmaßstab gilt auch für Steuervorauszahlungen (§ 272 Abs. 1 S. 1 AO incl. nachträglichen Anpassungsvorauszahlungen gem. § 37 Abs. 3 S. 3 EStG) und für Steuernachforderungen (§ 273 Abs. 1 AO).²⁹ Die rückständige Steuer aus einer Nachforderung ist demnach im Verhältnis der Steuer-Mehrbeträge aufzuteilen, die sich bei einem Vergleich der fiktiven getrennten Veranlagung vor und nach der Nachforderung ergibt. Eine Ergänzung der betreffenden Vorschriften, wonach der genannte Maßstab im Rahmen der Festsetzung bei zusammen veranlagten Ehegatten mit abweichender Option zur Zivilsteuer entsprechend anzuwenden ist, sollte erwogen werden.

Keine entsprechende Anwendung finden sollte § 274 AO, wonach die Aufteilung nach einem von den Ehegatten vorgeschlagenen Maßstab möglich ist. Es geht – wie schon oben ausgeführt – um eine Gewissensfrage, die in ihrer Tragweite nur mit „Ja“ oder „Nein“, nicht aber mit „Mehr“ oder „Weniger“ beantwortet werden kann. Es geht weiter die Planungssicherheit für den Militärhaushalt, der neben den Unsicherheiten beim Steueraufkommen nicht noch zusätzlich durch Unwägbarkeiten bei der Aufteilung belastet werden sollte. Ebenfalls verzichtbar erscheinen Rundungsvorschriften wie in § 275 AO, die im Zeitalter der EDV eher zur Verkomplizierung beitragen.

Ebenfalls wären grundsätzlich sämtliche steuerliche Nebenleistungen in die Aufteilung einzubeziehen; insoweit ergibt sich eine Abweichung von der heutigen – auf die Vollstreckung bezogene – Rechtslage.³⁰

²⁸ Das Zahlenbeispiel ist angelehnt an A. Pahlke / U. König, Abgabenordnung (Kommentar), a.a.O., § 270 AO, Tz. 5, allerdings mit Blick auf die Besonderheiten des Zivilsteuerregimes modifiziert.

²⁹ Zur Aufteilung der Mehrbeträge bei Steuernachforderungen vgl. A. Pahlke / U. König, Abgabenordnung (Kommentar), a.a.O., § 273 AO, Tz. 5.

³⁰ A. Pahlke / U. König, Abgabenordnung (Kommentar), a.a.O., § 272 AO, Tz. 4.

Nachfolgend wird somit davon ausgegangen, dass die Steuerschuld in dem Verhältnis aufgeteilt wird, wie sie sich bei getrennter Veranlagung ergäbe.

f. Weitere verfahrensrechtliche Fragen im Zusammenhang mit der Zusammenveranlagung von Ehegatten.

Hinsichtlich der Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b EStG bei abweichender Option sind noch weitere verfahrensrechtliche Fragen im Zusammenhang mit der Gesamtschuldnerschaft zu klären. Die mögliche Gesamtschuldnerschaft wäre v.a. dann problematisch, wenn bei abweichender Optionsausübung ein Ehegatte gegen sein Gewissen genötigt sein würde, den Militärhaushalt als Gesamtschuldner für den Ehegatten mitzufinanzieren.³¹

Gem. § 44 Abs. 1 S. 1 AO sind Personen, die nebeneinander dieselbe Leistung aus dem Steuerschuldverhältnis schulden oder für sie haften oder die zusammen zu einer Steuer zu veranlagten sind, Gesamtschuldner. Kennzeichen der Gesamtschuld ist es, dass der Gläubiger die Leistung von jedem Schuldner nach seinem Belieben ganz oder teilweise fordern kann, diese aber insgesamt nur einmal beanspruchen darf (§ 421 BGB). An die Stelle des zivilrechtlichen Beliebens tritt im öffentlichen Recht die ermessensgebundene Entscheidung.³²

Zumal in § 44 Abs. 1 AO hier ausdrücklich der Fall der Zusammenveranlagung genannt ist, erübrigt sich eine Diskussion darüber, ob es sich bei ggfs. abweichender Optionsausübung um „dieselbe Leistung“ handelt. In S. 2 wird bestimmt, dass, soweit nichts anderes bestimmt ist, jeder Gesamtschuldner die gesamte Leistung schuldet (der Zusatz „soweit nichts anderes bestimmt ist“ dürfte für den Entwurf des Netzwerkes Friedenssteuer kaum von praktischer Bedeutung sein).³³

Die Zusammenveranlagung von Ehegatten kann bei ausdrücklicher Wahl oder kraft Vermutung gem. § 26 Abs. 3 EStG geschehen, wenn sich die Ehegatten nicht zur Art

³¹ Im Steuerrecht spricht man von „Schuldnerschaft“ bei der eigenen Steuerschuld, von „Haftung“ beim Entstehen für eine fremde Steuerschuld. Allerdings wird die Haftungsschuld im Verhältnis zur Steuerschuld gelegentlich auch als „unechte Gesamtschuld“ bezeichnet. BFH II 98 /62, BStBl 1968 II, S. 376.

³² A. Pahlke / U. König, Abgabenordnung (Kommentar), a.a.O., § 44, Tz. 1.- Vgl. auch BFH, Urt. vom 23.11.1993, VII R 32 / 93, BFHE 173, S. 274.

³³ K. Koch / R.-D. Scholz, Abgabenordnung (Kommentar), a.a.O., § 44, Tz. 5

der Veranlagung äußern. Sie sind daher grundsätzlich Gesamtschuldner.³⁴ Beide Ehegatten schulden die gesamte Einkommensteuer ohne Rücksicht auf den Umfang ihrer Beteiligung an dem zu versteuernden Einkommen. Auf interne Vereinbarungen können sich Gesamtschuldner nicht berufen.³⁵ Die Frage des internen Ausgleichs zwischen Gesamtschuldern wird durch § 44 AO unberührt gelassen. Hierbei handelt es sich vielmehr um eine Frage des bürgerlichen Rechts (§ 426 BGB³⁶).

Nach § 44 Abs. 2 AO wirken Erfüllung (Zahlung), Aufrechnung und Sicherheitsleistung eines Gesamtschuldners auch für die übrigen Schuldner (auch, wenn z.B. nur teilweise erfüllt worden ist³⁷). Die bloße Befugnis zusammenveranlagter Ehegatten, die Aufteilung der Gesamtschuld nach § 268 AO zu beantragen (s. unten), hindert ihre Inanspruchnahme als Gesamtschuldner nicht. Sie begründet auch keine Einrede, die der Aufrechnung des Finanzamts mit der Gesamtschuld entgegensteht.³⁸ Im Übrigen entsteht auch für die Kirchensteuer eine Gesamtschuld, soweit diese demselben Gläubiger zusteht (anders bei konfessions- oder glaubensverschiedenen Ehegatten).

An der Tatsache, dass die Ehegatten Gesamtschuldner mit allen oben genannten Konsequenzen sind, ändert sich auch durch das Konzept der Zivilsteuer nichts. Über die Möglichkeit der Aufteilung der Gesamtschuld nach § 268 AO, mittels der zusammen veranlagte Steuerpflichtige so gestellt werden, als seien sie Einzelsteuerschuldner, soll das Prinzip einer leistungsfähigkeitsgerechten Individualbesteuerung verwirklicht werden.³⁹ Hiermit ist gleichzeitig auch den Erfordernissen des Zivilsteuerregimes entsprochen, so dass keine weiteren Vorschriften erforderlich sind.

³⁴ K. Koch / R.-D. Scholz, ebenda, § 44, Tz. 4

³⁵ K. Koch / R.-D. Scholz, ebenda, § 44, Tz. 6

³⁶ BFH, Urt. vom 21.07.1983, IV R 59/80, BStBl 1983 II, S. 763 m.w.N.; BFH, Urt. vom 18.03.1987, II R 35/86, BStBl 1987 II, S. 419.

³⁷ BFH, Urt. vom 8.8.1991, V R 19/88, BStBl 1991 II, S. 939; K. Koch / R.-D. Scholz, Abgabenordnung (Kommentar), a.a.O., § 44 Tz. 7.

³⁸ BFH, Urt. vom 21.4.1999, II R 44/97, BStBl 1999 II, S. 493; K. Koch / R.-D. Scholz, Abgabenordnung (Kommentar), a.a.O., § 44 AO, Tz. 7; A. Pahlke / U. König, Abgabenordnung (Kommentar), a.a.O., § 44, Tz. 11.

³⁹ BFH, Urt. vom 18.07.2000, VII R 32/99, in: BFH / NV 2001, S. 86; A. Pahlke / U. König, Abgabenordnung (Kommentar), a.a.O., § 268 AO, Tz. 2.

Werden steuerliche Nebenleistungen in das Zivilsteuerregime mit einbezogen, ergeben sich ebenfalls keine Besonderheiten: Die steuerlichen Nebenleistungen auf Gesamtschulden entstehen grundsätzlich nur in der Person des Gesamtschuldners, der den Tatbestand selbst verwirklicht. Für Säumniszuschläge begrenzt das Gesetz die Leistungspflicht mehrerer säumiger Gesamtschuldner ausdrücklich auf den Betrag einer Einzelschuld (§ 240 Abs. 4 S. 2 AO). Dieser Rechtsgedanke ist nach *Pahlke / Koenig* auch auf Zinsen sowie das Zusammentreffen von Zinsen und Säumniszuschlägen übertragbar.⁴⁰ Der gegenüber zusammen veranlagten Ehegatten einheitlich festgesetzte Verspätungszuschlag begründet allerdings eine Gesamtschuld.⁴¹

Der Antrag auf Beschränkung der Vollstreckung kann regelmäßig erst nach Bekanntgabe des Leistungsgebotes gestellt werden (§ 269 Abs. 2 AO i.V.m. § 254 AO).

M.E. wäre insbesondere mit Blick auf den letztgenannten Unterpunkt eine gesetzliche Ergänzung dahingehend notwendig, dass eine abweichende Optionsausübung der Ehegatten als Antrag i.S.d. § 269 AO gilt.

Somit wären punktuell verfahrensrechtliche Regelungen in Bezug auf das Zivilsteuerregime anzupassen. Grundsätzlich sind jedoch die schon für die Vollstreckung angewandten Maßstäbe zur Aufteilung auch für zusammen veranlagte Ehegatten tauglich. Klarstellende Ergänzungen diverser verfahrensrechtlicher Normen sind jedoch erwägenswert.

g. Aufteilungsbescheid.

Hinsichtlich der vorgenommenen Aufteilung der Steuerschuld wäre ein Aufteilungsbescheid zu erlassen. Dieser Bescheid sollte den Aufteilungsmaßstab und die auf die Aufteilung der festgesetzten Steuer auf die Ehegatten erläutern. Der Aufteilungsbescheid stellt einen eigenständigen Verwaltungsakt dar, der aber zusammen mit dem Steuerbescheid bekannt gegeben wird. Angesichts der vorgeschlagenen Kopplung an die Bestandskraft und die Berechnungsgrundlagen des Steuerbescheides wäre es zielführend, wenn der Verwaltungsakt nicht nach den §§ 130, 131 AO, sondern

⁴⁰ A. Pahlke / U. König, Abgabenordnung (Kommentar), a.a.O., § 44, Tz. 9.

⁴¹ A. Pahlke / U. König, Abgabenordnung (Kommentar), a.a.O., § 44, Tz. 9. S. auch BFH, Urt. vom 19.05.1987, VIII R 39/83, BStBl 1987 II, S. 590.

nach den für Steuerbescheide geltenden Vorschriften anfechtbar wäre. Eine derartige Anfechtung ist jedoch nur denkbar bei falscher Berechnung der Aufteilung, oder aber falscher Erfassung bzw. Revision der Option zur Zivilsteuer.

Der Aufteilungsbescheid ersetzt bei zusammen veranlagten Ehegatten den in Punkt b. bei einzeln zu veranlagenden Personen (§ 25 EStG) in den Steuerbescheid aufzunehmenden Vermerk; der betreffende Vermerk und der Aufteilungsbescheid hat denselben Rechtscharakter.

2.4.2. Zuschlagsteuern

Zu den Zuschlagsteuern zählen die Kirchensteuer und der Solidaritätszuschlag. Hinsichtlich der Kirchensteuer haben nach Art. 137 Abs. 6 WRV nur Kirchen, denen der Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zukommt, das Besteuerungsrecht. Den Kirchen steht auch das Aufkommen an Kirchensteuern zu. Hingegen müsste der Solidaritätszuschlag in das Regime der Zivilsteuer einbezogen werden, da das betreffende Steueraufkommen bislang keiner Zweckbindung unterliegt.⁴²

2.4.3. Körperschaftsteuer

Fraglich ist zudem, ob die Körperschaftsteuer in das Regime der Zivilsteuer einbezogen werden soll.

Dafür spricht, dass die Körperschaftssteuer wirtschaftlich als Vorauszahlung auf die individuelle Einkommensteuerlast begriffen werden kann. Hieran hat sich auch durch die Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens nichts geändert, da das Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG) – wenigstens in der inlandsbezogenen Betrachtung - das Anrechnungsverfahren in pauschalierender Art und Weise ersetzt hat.⁴³

⁴² BFH, Urteil vom 28.02.1996 - XI R 83-84/94, XI R 83/94, XI R 84/94, in: [BFH/NV 1996, S. 712](#).

⁴³ D. Löhr, Implikationen des § 3c Abs. 2 EStG für die Besteuerung der GmbH & atypisch Still, in: Betriebsberater, 57. Jg./ H. 46/2002, S. 2361-2365, hier: S. 2363.- Aus internationaler Perspektive ergibt sich freilich eine andere Beurteilung. Vgl. D. Brümmerhoff, Finanzwissenschaft, 8. Aufl., München / Wien 2001, S. 512.

Würde man – so die Argumentation - die Körperschaftsteuer nicht in das Zivilsteuerregime einbeziehen, würden Anteilseigner von Kapitalgesellschaften - ungeachtet der persönlichen Option - über die Körperschaftssteuer den Verteidigungshaushalt mitfinanzieren. Die Einbeziehung der Körperschaftsteuer in das Regime der Zivilsteuer impliziert, dass im Rahmen der Gesellschafterversammlung bzw. Hauptversammlung der jeweiligen Körperschaften ein Beschluss über die Option zur Zivilsteuer gefasst wird.⁴⁴ Entsprechende steuergesetzliche und ggfs. auch gesellschaftsrechtliche Vorschriften müssten erlassen werden. Es ist nicht Aufgabe des Gutachtens, die möglichen betriebswirtschaftlichen Folgen - insbesondere für personalistisch strukturierte Kapitalgesellschaften - bzw. die Auswirkungen auf den Kapitalmarkt zu untersuchen.

Gegen die Einbeziehung spricht zunächst die juristische Sichtweise: Körperschaften sind danach eigenständige juristische Personen, die getrennt von den Anteilseignern behandelt werden müssten. Aus ethischer Sicht wird hinzugefügt, dass Körperschaften kein Gewissen haben, das nach Art. 4 Abs.1 GG geschützt werden könnte; bei der hier diskutierten Problematik handelt es sich schließlich um eine höchstpersönliche Gewissensentscheidung.

Ein weiteres Argument für den Verzicht auf die Einbeziehung ist der Vereinfachungsgedanke bzw. die schon oben angesprochene Anlehnung an die kirchensteuerliche Regelung: Auch bei der Kirchensteuer bleibt die Einbeziehung der Körperschaftsteuer außen vor.

In Abwägung der Argumente wurde in Absprache eine Entscheidung dahingehend getroffen, dass die Körperschaftsteuer nicht einbezogen werden soll. Vor diesem Hintergrund erübrigen sich weitergehende Überlegungen v.a. hinsichtlich Verlustabzug und Vorauszahlungen.

⁴⁴ Im Rahmen der Beschlussfassung kann es zu einer Überstimmung derjenigen Anteilseigner kommen, die eine abweichende ethische Grundauffassung vertreten. Es soll im Rahmen des Gutachtens dahingestellt bleiben, ob es als zumutbar angesehen werden kann, dass die überstimmten Gesellschafter die Gesellschaft ggfs. verlassen.

2.4.4. Steuerliche Nebenleistungen

Zu den steuerlichen Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO) zählen Verspätungszuschläge (§ 152 AO), Zuschläge gem. § 162 Abs. 4 AO, Zinsen (§§ 233 bis 237 AO), Säumniszuschläge (§ 240 AO), Zwangsgelder (§ 329 AO) und Kosten (§ 178, §§ 337 bis 345 AO) sowie Zinsen i.S.d. Zollkodex. Letztere haben für die Zivilsteuer keine Bedeutung. Ansonsten sollte auch im Rahmen der Zivilsteuer der allgemeine Grundsatz gelten, dass die steuerlichen Nebenleistungen das Schicksal der Hauptleistung teilen, also ebenfalls bei entsprechender Option hinsichtlich der Verwendung aufgeteilt werden.

3. Auswirkungen auf Verwaltungsorganisation und -kompetenzen

3.1. Bundesmilitärfonds

Der Bundesmilitärfonds wäre durch ein entsprechendes Gesetz als ein (u.U. nicht rechtsfähiges) Sondervermögen der Bundesrepublik Deutschland einzurichten. Die Wirtschaftsführung unterliegt nach den Vorstellungen des Netzwerkes Friedensteuer e.V. dem Bundesverteidigungsminister. Einer Änderung des Gesetzes über die Finanzverwaltung bedarf es insoweit nicht. Die parlamentarische Kontrolle über die Einnahmen und Ausgaben des Sondervermögens soll über den Verteidigungsetat sichergestellt werden. Damit soll – anders als bei anderen Sondervermögen – keine weitgehend eigenständige Verwaltung und Wirtschaftsführung des Bundesmilitärfonds erfolgen, wie dies bei anderen Sondervermögen geschieht (vgl. auch Kap. 2.3. § 2 und § 3 des Gesetzentwurfs von *Tiedemann*, sowie Anlage 1, Zu § 2 und § 3).⁴⁵ Es ist daran zu denken, dass der Fonds, wie im Konzept von *Tiedemann* (§ 4 Abs. 2 des Gesetzentwurfes, vgl. Kap. 2.3. und Anlage 2, Zu § 4) vorgesehen, auch Anleihen aufnehmen kann, die allerdings einer besonderen Kennzeichnung hinsichtlich ihres Verwendungszweckes unterliegen müssten.

⁴⁵ Vgl. das ebenfalls vom Netzwerk Friedensteuer e.V. an Prof. Dr. Andreas Fisahn in Auftrag gegebene Gutachten zur Vereinbarkeit eines Zivilsteuergesetzes mit dem Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland und Europäischem Recht, Punkt 1. Zur verfassungsrechtlichen Normierung (Art. 110 Abs. 1 GG) siehe Punkt 7 des Gutachtens.

Der Bundesmilitärfonds würde sicherlich einen Schritt in Richtung Fondswirtschaft bedeuten, wenngleich es sich nicht um eine parafiskalische Institution handelt. Hiermit einher geht die partielle Durchbrechung der historisch herausgebildeten Budgetgrundsätze der Budgeteinheit und Nonaffektation.⁴⁶ Allerdings ist es im bundesdeutschen Kontext bedeutsam hervorzuheben, dass die in der Bundeshaushaltsordnung (BHO) festgelegten Budgetgrundsätze (wie eben das Nonaffektationsprinzip) keinen Verfassungsrang haben⁴⁷. Beispielsweise wird durch § 8 S. 2 BHO eine Durchbrechung des Nonaffektationsprinzips durch Gesetz oder Haushaltsplan erlaubt. Tatsächlich findet eine Durchbrechung des Nonaffektationsgrundsatzes durch zahlreiche Sonderfonds statt, die zur Bewältigung besonderer Finanzierungsanstrengungen eingerichtet wurden (z.B. Fonds infolge der deutsch-deutschen Wiedervereinigung).⁴⁸

Den Kern des Bundesmilitärfonds könnten die heute bestehenden zivilen Abteilungen des Bundesverteidigungsministeriums bilden (die Hauptabteilung Rüstung sowie die Abteilungen Personal-, Sozial- und Zentralangelegenheiten, Haushalt, Recht und Wehrverwaltung, Infrastruktur und Umweltschutz).⁴⁹ Optional wäre daran zu denken, noch weitere Aufgaben aus den Leitungsstäben (z.B. Aufgaben aus dem Organisationsstab, „Customer Product Management“, „Modernisierungsboard“) einzugliedern. Betrachtet man nur die genannten organisatorischen Erfordernisse, so bedarf es für die Verwaltung des Militärbudgets keiner erneut aufzubauenden (Parallel-) Organisation. Der Autor des Gutachtens kann jedoch keine Aussage darüber treffen, welche Struktur empfehlenswert wäre und inwieweit verwaltungsrechtliche Vorschriften die diesbezüglichen Optionen möglicherweise einschränken.

⁴⁶ K. Tiepelmann / G. Dick, Grundkurs Finanzwissenschaft, Hamburg 1995, S. 183.

⁴⁷ C. Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, Tübingen 2001, S. 252-253, S. 274.

⁴⁸ Zu den Grenzen der Verfassungsmäßigkeit einer Zweckbindung vgl. A. Fisahn, Gutachten zur Vereinbarkeit eines Zivilsteuergesetzes mit dem Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland und Europäischem Recht, a.a.O., Punkt 8.

⁴⁹ Zu aktuellen Informationen über die Organisation der Bundeswehr und anstehende Strukturreformen s. die Homepage des Bundesverteidigungsministeriums (<http://www.bmvg.de>).

3.2. Kompetenzen und Organisation der Finanzverwaltung

3.2.1. Ertragshoheit und Verteilung der Finanzströme

Bei den in Rede stehenden Steuern (Einkommen- und Körperschaftsteuern, Solidaritätszuschlag) handelt es sich um Gemeinschaftssteuern. Gemeinschaftssteuern stehen Bund und Ländern gemeinsam zu. Sie gehören zum Großen Steuerverbund.

Hinsichtlich der Aufkommensverteilung zwischen Bund und Ländern bestehen folgende Regelungen: Nach Art. 106 Abs. 3 Satz 2 GG wird das Aufkommen der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer nach Abzug von 15 % (bei Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer) je zur Hälfte zwischen dem Bund und den Ländern aufgeteilt. An dem betreffenden Aufteilungsmaßstab würde sich auch durch das Gesetzeskonzept nichts ändern; eine Verfassungsänderung wäre also insoweit nicht erforderlich. Auf den Bund würde demnach ein Anteil von 42,5 % (50 % von 85 %) an Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer entfallen. Hinzu kämen die nicht veranlagten Steuerfälle mit einem Anteil von 50 %. Aus diesen Anteilen müsste der Militärhaushalt bestritten werden. Der 44%-ige Anteil an der Zinsabschlagsteuer wäre nach der obigen Konzeption nicht einzubeziehen.

Verfassungsrechtlich ist erforderlich, dass die Zivilsteuer nicht zu einer Funktionsunfähigkeit der Bundeswehr aufgrund Unterfinanzierung führt.⁵⁰ Fraglich ist daher, ob die dem Bund aus den zugewiesenen Gemeinschaftssteuern erwachsene Finanzmasse ausreicht, um den Militärhaushalt zu finanzieren.

Wir beziehen uns, um diese Frage beantworten zu können, auf das Jahr 2004. Der Militärhaushalt betrug in diesem Jahr 24 061 Mill. Euro. Die Lohnsteuer 123.895 Mill. Euro (nach Abzug des Kindergeldes i.H.v. 34.505 Mio. €), die veranlagte Einkommensteuer 5.393 Mill. Euro und die nicht veranlagten Steuern vom Ertrag 9.919 Mill. Euro⁵¹, zusammen also 139.207 Mill. Euro (www.bundesfinanzministerium.de).

⁵⁰ Vgl. das Gutachten von A. Fisahn zur Vereinbarkeit eines Zivilsteuergesetzes mit dem Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland und Europäischem Recht, a.a.O., Punkt 5.

⁵¹ Zu den Gemeinschaftssteuern gehören die Steuern vom Einkommen und Umsatz. Der haushaltsrechtliche Ansatz für die Steuereinnahmen gliedert die Einkommensteuer nach der Art der Erhebung

Steueraufkommen 2004 – zivilsteuer- relevant	Bund und Länder in Mrd. €	Anteil Bund in v.H.	Anteil Bund In Mrd. €
Lohnsteuer	123.895	42,5	52.656
Veranlagte ESt	5.393	42,5	2.292
Nicht veranlagte Steuern vom Ertrag	9.918	50,0	4.959
Insgesamt	139.207	43,0	59.907

Tabelle 1: Anteil des Bundes an Lohnsteuer, veranlagter Einkommensteuer und nicht veranlagter Steuern vom Ertrag

Das Aufkommen an der Einkommensteuer und ihr Anteil am gesamten Steueraufkommen unterlag in der Vergangenheit z.T. recht erheblichen Schwankungen. Diese waren einmal auf konjunkturelle, aber auch auf strukturelle Gründe (steuergesetzliche Änderungen) zurückzuführen. So ist z.B. allein das Lohnsteueraufkommen in 2004 gegenüber 2003 aufgrund der Verhältnisse auf dem Arbeitsmarkt und der Tarifsenkung für den Veranlagungszeitraum 2004 um ca. 10 Mrd. Euro eingebrochen. In den nachfolgenden Berechnungen gehen wir daher von Werten aus, die auch bei etwaigen zukünftigen Entwicklungen dieser Art als Basis dienen können: Unseren weiteren Berechnungen wird pauschal ein Anteil des Bundes am Einkommensteueraufkommen von 60.000 Mio. € zugrunde gelegt.

Der Verteidigungshaushalt wird nachfolgend mit rd. 25 Mrd. € angesetzt. Vor dem Hintergrund der gerade angelaufenen Strukturreform und weiterer in Diskussion stehender Maßnahmen um die Verkleinerung der Streitkräfte dürfte diese Größenordnung in der längerfristigen Betrachtung m.E. eher reichlich bemessen sein.

Der gesamte Bundesanteil an den o.a. Steuern (ca. 60 Mrd. €) reicht offensichtlich reichlich aus, um einen Verteidigungshaushalt dieses Umfanges abzudecken.

in die Formen „Lohnsteuer“, „veranlagte Einkommensteuer“, „nicht veranlagte Steuern vom Ertrag“ und „Zinsabschlag“ auf.

Im Rahmen des Zivilsteuerkonzepts kommt es nun aber maßgeblich auf die Quote derjenigen Steuerpflichtigen an, die für die Zivilsteuerzahlung optieren. Wie groß dieser Anteil ist, kann jedoch nur schwer prognostiziert werden. Selbst, wenn man diesen Anteil (z.B. anhand des Anteils der Kriegsdienstverweigerer unterschiedlicher Jahrgänge) schätzen würde, ist damit noch nicht gesagt, wie deren Einkommensentwicklung wie –dynamik verläuft, welchen durchschnittlichen Steuersatz diese also im statistischen Mittel haben und welcher Anteil der Einkommensteuer damit auf diese entfällt. Auf eine derartige „Personalisierung“ wurde daher verzichtet. Statt dessen beziehen sich die untenstehenden Zahlen auf die Anteile am **Steueraufkommen**, die notwendig sind, um den Verteidigungshaushalt finanzieren zu können. In Abhängigkeit vom Anteil der nicht für die Zivilsteuer bestimmten Steuereinnahmen wurden bei einem angenommenen Verteidigungshaushalt von 25 Mrd. Euro und einem Anteil des Bundes an den Gemeinschaftssteuern i.H.v. 60 Mrd. Euro die Prozentsätze für den Anteil an der Lohn- und Einkommensteuer folgendermaßen abgeschätzt:

Anteil der auch für den Militärfonds verfügbaren Steuereinnahmen		Anteil der Zivilsteuer am gesamten Aufkommen	Festzul. v.H.-Satz zur Dotierung des Bundesmilitärfonds
Prozentual	Absolut (Mill. Euro)		
95 %	57.000	5 %	44 %
90 %	54.000	10 %	46 %
85 %	51.000	15 %	49 %
80 %	48.000	20 %	52 %
75 %	45.000	25 %	56 %
70 %	42.000	30 %	60 %
65 %	39.000	35 %	64 %
60 %	36.000	40 %	69 %
55 %	33.000	45 %	76 %
50 %	30.000	50 %	83 %

Tabelle 2: Festzulegender v.H.-Satz zur Dotierung des Bundesmilitärfonds

Zur Erläuterung:

Schätzt man einen Bundesanteil an den Lohn- und Einkommensteuern von 60 Mrd. € und einen Anteil am Zivilsteueraufkommen von lediglich 5 %, könnte der auf den übrigen Steuerzahlern lastende Anteil an der Finanzierung des Bundesmilitärfonds ca. 44 % ihres Steueraufkommens der betreffenden Periode ausmachen. In dieser Höhe wäre vom Parlament der betreffende Prozentsatz zur Dotierung des Bundesmilitärfonds festzulegen. Je weiter der Anteil der Zivilsteuerzahler ansteigt (d.h. der Anteil der für den Militärfonds verfügbaren Steuereinnahmen zurückgeht), umso höher muss der anzulegende Prozentsatz an den für den Militärfonds verfügbaren Steuereinnahmen ausfallen.

Die dargestellten Größenordnungen zeigen, dass der Bundesmilitärfonds solange allein aus dem Aufkommen aus der Einkommensteuer finanzierbar ist, wie der Anteil des Einkommensteueraufkommens der Zivilsteuerzahler nicht eine Größenordnung von 50 bis 60 % übersteigt. Der Bundesanteil der übrigen Gemeinschaftssteuer (v.a. Umsatzsteuer) ist in dieser Betrachtung gemäß den Vorgaben des Zivilsteuerkonzeptes (vgl. Kap. 2.2.) nicht berücksichtigt.

3.2.2. Verwaltungshoheit und sachliche Zuständigkeiten

Grundsätzlich ist in der bundesdeutschen Finanzverfassung kein Nebeneinander von Finanzbehörden des Bundes und der Länder für gleiche oder miteinander zusammenhängende Steuern vorgesehen. Vielmehr ist die Verwaltung der Personensteuern den Finanzbehörden der Länder zugewiesen. Der Aufbau dieser Behörden und die einheitliche Ausbildung der Beamten sind durch Bundesgesetz geregelt (Art. 108 Abs. 2 GG). So verweist § 16 AO für die Regelung der sachlichen Zuständigkeit der Finanzbehörden (§ 6 Abs. 2 AO) auf das Gesetz über die Finanzverwaltung (FVG).⁵² Dieses bestimmt damit als Ausführungsgesetz zu Art. 108 GG die Verteilung der Verwaltungshoheit auf Bund und Länder.⁵³

⁵² FVG i.d.F. vom 30.8.1971, BGBl. 1971 I, S. 1426.

⁵³ Zur Steuerverwaltungshoheit und ihrer organisatorischen Umsetzung s. das Schaubild von K. Tipke / J. Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., a.a.O., § 3, Tz. 62.

Soweit von den Landesfinanzbehörden verwaltete Steuern ganz oder zum Teil dem Bund zufließen - insbesondere also Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer -, werden die Landesbehörden im Auftrag des Bundes tätig (Art. 108 Abs. 3 GG; Bundesauftragsverwaltung). Der Bund hat hinsichtlich der Verwaltung der Gemeinschaftssteuern verstärkte Einwirkungsrechte auf die Finanzbehörden der Länder. Im Rahmen der Bundesauftragsverwaltung besteht eine Fachaufsicht des Bundes. Der Bund ist also nach Art. 85 Abs. 3 GG auch gegenüber dem Land zu Weisungen befugt; ferner stehen ihm Fachaufsichtsbefugnisse zu. Damit werden die finanziellen Belange des Bundes sowie die einheitliche Anwendung des Steuerrechts gesichert, vor allem soweit Ermessen eingeräumt ist.⁵⁴

Die Konzeption der Zivilsteuer knüpft an die Gemeinschaftsteuer Einkommensteuer an. Die heute schon bestehenden sachlichen Zuständigkeiten werden durch das Gesetzesvorhaben nicht beeinflusst.

3.2.3. Notwendige Änderungen der Steuergesetze und Gesetzgebungshoheit

Was die Steuergesetze betrifft, wären Änderungen bzw. Ergänzungen des Einkommensteuergesetzes und evt. der Abgabenordnung erforderlich.

Die notwendigen Änderungen des EStG könnten in einem neue zu fassenden § 51 b EStG gesammelt werden. Diese Norm im Rang einer Spezialvorschrift soll die betreffenden Zuweisungen und Aufteilungen unter Zuhilfenahme der Verweistechnik verfügen. Inhalt und technische Ausgestaltung kann in Anlehnung an § 51a EStG (Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern) ausformuliert werden.

Hinsichtlich der notwendigen Änderungen ist der Bundesgesetzgeber gefordert. Die erforderlichen gesetzlichen Maßnahmen (v.a. Änderungen im EStG) fallen unter die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes (Art. 105 Abs. 2 GG). Änderungen des Einkommensteuergesetzes erfordern die Zustimmung des Bundesrates

⁵⁴ Ausnahmsweise kann durch ein zustimmungsbedürftiges Bundesgesetz bei der Verwaltung von Steuern ein Zusammenwirken von Bundes- und Landesfinanzbehörden oder einer Aufgabenverlagerung zwischen Bund und Ländern vorgesehen werden, wenn und soweit dadurch der Vollzug der

(Art. 105 Abs. 3 GG). Wenngleich nur das Steueraufkommen des Bundes durch die zivilsteuerlichen Regelungen tangiert sind, sind die Länder ebenfalls hinsichtlich der Bundesauftragsverwaltung durch ein Zivilsteuergesetz betroffen.

Ebenso ist daran zu denken, bestimmte verfahrensrechtliche Vorschriften (v.a. der §§ 268 ff. AO - Abgabenordnung) in klarstellender Weise zu ergänzen. Zwingend ist dies indessen nicht. Die Gesetzgebungskompetenz ergibt sich aus Art. 105 Abs. 2 und 108 Abs. 5 S. 2 GG.

Hinsichtlich des Finanzverwaltungsgesetzes (FVG) ist eine klarstellende Ergänzung von § 5 Abs. 5 FVG denkbar (Aufteilung der vereinnahmten pauschalen Lohnsteuer), aber m.E. nicht unbedingt erforderlich. Detaillierte Regelungen hinsichtlich der Zuständigkeiten könnten ggfs. durch eine Ergänzung von § 17 Abs. 2 und 3 FVG erfolgen, wären jedoch ebenfalls klarstellender Natur (und damit auch verzichtbar).

4. Gesetzesfolgekosten

Der dem Gutachten zugrunde liegende Auftrag zielt auf eine prospektive Gesetzesfolgekostenabschätzung ab.⁵⁵

4.1. Einschätzung der Initiative Friedensteuer zum Aufwand der Umsetzung

Der gesetzgeberische Aufwand besteht nach Auffassung der Initiative in der Einführung des Zivilsteuergesetzes, das den Bundesmilitärfonds regelt und die Änderung des Gesetzes über die Finanzverwaltung (FVG). Darüber hinaus sind nach Meinung der Initiative Gesetze für bestehende militärische Einrichtungen, nationale und internationale Verpflichtungen und Maßnahmen, die durch eine mögliche Verminderung des Militärhaushaltes betroffen sind, entsprechend anzupassen. Gemäß bisheriger

Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert wird (Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG). Im Rahmen des Zivilsteuerkonzeptes ergibt sich eine diesbezügliche Notwendigkeit m.E. jedoch nicht.

⁵⁵ Vgl. C. Böhret / G. Konzendorf, Handbuch Gesetzesfolgenabschätzung (GFA), Baden-Baden 2001, S. 5 ff.

Prüfung bedarf es keiner Grundgesetzänderung, da es sich um eine Erfüllung des Grundgesetzes handele.

Der Verwaltungsaufwand besteht in der Einrichtung und Verwaltung eines weiteren Kontos für die Einkommen- bzw. Lohnsteuer der Zivilsteuerzahler/innen bei den Finanzämtern und der Staatskasse. Da die Konten für die Einkommen- bzw. Lohnsteuer bereits bestehen werden, geht es nur um ein zusätzliches Konto bei den genannten Stellen. Der Etat für den Militärfonds entspricht verwaltungsmäßig dem üblichen Militär- und Rüstungsetat. Er erzeugt deshalb keine nennenswerte Mehrarbeit.

Die nachfolgende, aus dem Konzept des Netzwerkes Friedensteuer entnommene Abbildung dient der Illustration der Zahlungsströme:

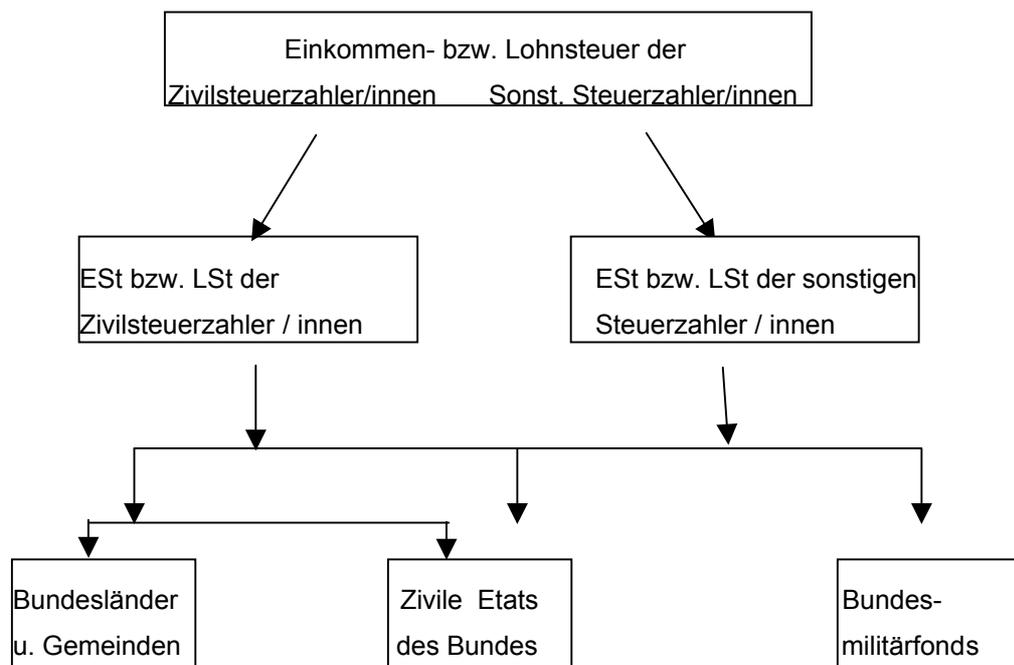


Abbildung 2: Geldfluss der Einkommen- bzw. Lohnsteuer nach Einführung des Zivilsteuergesetzes (leicht modifiziert entnommen aus dem Konzept des Netzwerkes Friedensteuer e.V.)

4.2. Eigene Untersuchung

4.2.1. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes⁵⁶

a. Demokratiekosten

Nicht in die Untersuchung einbezogen werden sollen die politischen Kosten (Demokratiekosten): Hierbei geht es um die Kosten, die für die Vorbereitung bis zur Verabschiedung einer Rechtsvorschrift, ggfs. auch für das „Gesetzescontrolling“ (laufende Überprüfung, u.U. auch der Klagehäufigkeit) sowie der Novellierungskosten entstehen. Theoretisch könnten die betreffenden Kosten – möglicherweise als eine Art politischer „Gemeinkostenzuschlag“ in die „Herstellkosten“ der Norm eingerechnet werden. Allerdings handelt es sich *„letztlich um essenzielle ‚Demokratiekosten‘ aus einer Grundfunktion (Gesetzgebung), die auf einer anderen systemischen Ebene als die Produkt- und Folgekosten der Normen selbst liegt.“*⁵⁷

b. Entrichtungs- bzw. Befolgungskosten

Neben der Steuerzahllast führen die Steuergesetze auch noch zu anderen Belastungen für die Steuerpflichtigen. In diesem Zusammenhang wird von Entrichtungs- bzw. Gesetzesbefolgungskosten gesprochen. Es handelt sich hierbei grundsätzlich um auf die Steuerpflichtigen als Normadressaten überwälzten Kosten für Mitwirkungs- und Hilfstätigkeiten (z.B. Schulungen, Steuerabführung, Meldepflichten, Sozialhilfevollzug, Statistiken, aber auch zeitlicher Aufwand und Büromaterialkosten).⁵⁸ Die Gesetzesbefolgungskosten wurden vom RWI für das Jahr 1997 auf 2/3 der gesamten Vollzugskosten geschätzt. Speziell bei der Einkommensteuer betrug der Anteil rd. 60 %.⁵⁹

⁵⁶ Die nachfolgend verwendete Einteilung der relevanten Kosten lehnt sich an C. Böhret / G. Konzendorf, Handbuch Gesetzesfolgenabschätzung (GFA), a.a.O., S. 181 an. Es existieren jedoch auch alternative Einteilungen. Hervorzuheben ist die Einteilung von Bauer in politische Kosten, Kontroll- und Überwachungskosten sowie administrative Kosten. E.-R. Bauer, Was kostet die Steuererhebung: Eine kritische Analyse des Steuersystems, Göttingen 1988, S. 36-38.

⁵⁷ C. Böhret / G. Konzendorf, Handbuch Gesetzesfolgenabschätzung (GFA), a.a.O., S. 180 – 181.

⁵⁸ C. Böhret / G. Konzendorf, ebenda, S. 181.- M. Ziegler, Die Nebenkosten der Besteuerung unter Allokations- und Verteilungsaspekten, Diss., München 1992, S. 22

⁵⁹ Forschungsgruppe „Öffentliche Finanzen und Steuern des RWI“, Kosten der Besteuerung in Deutschland, in: BMF (Hrsg.), Monatsbericht 07.2003, S. 87.- Vgl. auch C. Tiebel, Überwältzte Kosten der Gesetze, Göttingen 1986, S. 176-193.- Allein zur Erfüllung der Steuerpflichten wenden nach Tiebel private Haushalte jährlich insgesamt 11,2 Stunden auf (steuerlicher Berater, Steuererklärung, Behördengänge, Informationen, Sonstiges). Tiebel, ebenda, S. 116.

Derartige Kosten fallen beim hier vorgeschlagenen Konzept v.a. im Bereich der Lohnsteuer bzw. bei der Pauschalisierung im Rahmen von „Minijobs“ an. Dabei ist davon auszugehen, dass die durchschnittliche Belastung der betreffenden Unternehmen mit zunehmender Größe abnimmt.⁶⁰

Allerdings wurde im Rahmen der Konzeption großer Wert darauf gelegt, die betreffenden Kosten so gering wie möglich zu halten (Erhebungsbilligkeit). Dies rechtfertigt es, diese Kosten (die beim zu diskutierenden Konzept v.a. in der Einführungsphase anfallen können), außerhalb der Betrachtung zu belassen.

c. Ausgabewirksame Kosten / Zweckkosten

Als ausgabewirksame Kosten bzw. Zweckkosten werden v.a. die monetären Leistungen und Verpflichtungen bezeichnet, die sich aus der Zweckerfüllung einer Rechtsvorschrift ergeben.⁶¹ Zumal im Rahmen des Zivilsteuerkonzeptes lediglich das vorhandene Steueraufkommen hinsichtlich seiner Verwendung einer partiellen Zweckbindung zugeführt wird, jedoch bezüglich Struktur und Höhe der Steuerbelastung keine Änderungen erfolgen (der Steuertatbestand an sich also unverändert bleibt), kann auch von einer Ermittlung dieser Kosten abgesehen werden.

d. Wohlfahrtswirkungen

Weitere zu beachtende volkswirtschaftliche Kosten können bei steuerlichen Gesetzesänderungen in Gestalt von Wohlfahrtsverlusten entstehen.⁶² Diese sind jedoch kaum quantifizierbar. Zudem stellt das Zivilsteuerkonzept – wie bereits erwähnt - auf eine Änderung der Verwendung der schon festgesetzten und erhobenen Steuern ab, weswegen allenfalls marginale Wohlfahrtsverluste denkbar sind.⁶³ Anders als bei Konzepten, mit denen eine zusätzliche Steuerbelastung (etwa durch Änderungen der Steuerpflicht, des Steuergegenstandes, der Bemessungsgrundlage oder des Steuer-

⁶⁰ S. hierzu die Untersuchungsergebnisse von Tiebel (s. 188) und Täuber (S. 128) für andere Steuerarten, die aber bezüglich ihrer Tendenz wohl auf das Zivilsteuerkonzept übertragbar sind. G. Täuber, Folgekosten der Besteuerung, Spardorf 1984.- C. Tiebel, Überwälzte Kosten der Gesetze, a.a.O.

⁶¹ C. Böhret / G. Konzendorf, Handbuch Gesetzesfolgenabschätzung (GFA), a.a.O., S. 181.

⁶² Vgl. hierzu die ausführlichen theoretischen Begründungen in D. Wellisch, Finanzwissenschaft I – Rechtfertigung der Staatstätigkeit, München 2000, S. 7 ff. – H. C. Recktenwald, Neue Analytik der Steuerwirkungen, WiSt 8/1984, S. 393-400, hier: S. 395-400.

⁶³ Vgl. H.R. Varian, Mikroökonomik, 5. Aufl., München / Wien 2001, S. 286-287.

satzes) einhergeht, können Wohlfahrtsverluste im Rahmen des Zivilsteuerkonzeptes also nur insoweit auftreten, wie hiermit zusätzlicher Verwaltungsaufwand entsteht und dieser auf eine volle Auslastung der schon vorhandenen (fixen) Kapazitäten (v.a. Finanzverwaltung, Steuerberater, Personal- und Steuerabteilungen in den Unternehmen) trifft. Soweit die Finanzverwaltung betroffen ist, stellt dies den Gegenstand der unten dargestellten Untersuchung dar.

e. Beschränkung auf die Ausführungskosten / administrativen Kosten

Nach dem ausdrücklichen Willen des Auftraggebers soll sich die Untersuchung auf die Abschätzung der administrativen Kosten der Gesetzeskonzeption beschränken.⁶⁴ Dabei finden jedoch nur die unmittelbaren Kosten Eingang. Nicht erfasst werden Kontroll- und Überwachungskosten, wie sie sich im Rahmen von Betriebsprüfungen, bei Kontrollen der Rechnungshöfe etc. ergeben können. Gleichfalls finden eventuelle zusätzliche Kosten, die sich mit der Einrichtung des Bundesmilitärfonds ergeben, nicht in die Berechnung Eingang.

4.2.2. Methoden und Ergebnisse

Relevant für eine Kostenschätzung können nur die der (Finanz-)Verwaltung durch das Zivilsteuerkonzept **zusätzlich erwachsenden** und durch das Zivilsteuerkonzept **unmittelbar verursachten Kosten** sein.

Definiert man das Zivilsteuerregime in betriebswirtschaftlicher Sicht als „Produkt“ bzw. „Kostenträger“, geht es also um die Ermittlung der „Kostenträgereinzelkosten“.

Die aufgrund der bestehenden Steuergesetze schon heute anfallenden Kosten sind hingegen aus betriebswirtschaftlicher Sicht für die Beurteilung des Zivilsteuerkonzeptes irrelevant. Dies gilt insbesondere für den „Verwaltungs-Overhead“, wie er in Gestalt der gesamten Finanzverwaltungsorganisation (Oberfinanzdirektionen, Rechenzentren, Ministerien) ohnehin vorgehalten und nicht weiter durch die Zivilsteuer beeinflusst wird (Kostenträger-Gemeinkosten).

⁶⁴ C. Böhret / G. Konzendorf, Handbuch Gesetzesfolgenabschätzung (GFA), a.a.O., S. 181.

Es geht also nicht um eine Vollkostenerhebung, sondern um die Ermittlung der durch das Zivilsteuerregime ausgelösten Grenzkosten der Finanzverwaltung.⁶⁵

a. Verzicht auf Zeiterfassung und -bewertung

Um eine Kostenschätzung vorzunehmen, besteht eine Reihe von Möglichkeiten. So könnten Prozesse definiert und diese pro „Produkt“ bewertet werden. Das zugrunde liegende System wäre also eine Prozesskostenrechnung.⁶⁶ Angesichts der Bedeutung des Personalaufwandes würde dies jedoch v.a. voraussetzen, dass Zeiterhebungsstudien in den Finanzverwaltungen durchgeführt werden. Die ermittelten zusätzlichen Zeitbedarfe könnten dann mit Personalkostensätzen multipliziert werden. Diese aufwändige Vorgehensweise war jedoch angesichts des begrenzten Budgets und mangels Autorisierung der Untersuchung von staatlicher Seite nicht gangbar. Abgesehen davon wäre ein „Probelauf“ nötig, um wirklich eine einigermaßen valide Beurteilung abgeben zu können. Dieser Weg (der auf eine Implementierung eines neuen Controllingsystems in den Finanzverwaltungen hinauslief) kam – da er unverhältnismäßig hohen Aufwand verursacht hätte – nicht infrage.

b. Kostenvergleich mit der Kirchensteuer

Aufgrund der Probleme mit der o.a. Methode wurde auf einen Kostenvergleich mit einem ähnlich gelagerten Regelwerk – nämlich der Kirchensteuer – zurückgegriffen. Kirchensteuern sind Geldleistungen, die von den als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannten Religionsgemeinschaften von ihren Mitgliedern aufgrund gesetzlicher Bestimmungen erhoben werden (Art. 140 GG i.V.m. 137 Art. VI WRV). Zu den als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannten Religionsgemeinschaften zählen insb. die römisch-katholische Kirche und die evangelischen Landeskirchen⁶⁷. Das staatliche Kirchensteuerrecht ist demnach im Landesverfassungsrecht und in den Kirchensteuergesetzen der Länder sowie den Kirchensteuerordnungen der steuerberechtigten Religionsgemeinschaften nach Maßgabe der landesrechtlichen Vorschriften niedergelegt. Da es kein einheitliches Kirchensteuerrecht für das Bundes-

⁶⁵ Zu den zugrunde liegenden Begrifflichkeiten und Konzeptionen s. A.G. Coenenberg, *Kostenrechnung und Kostenanalyse*, 3. Aufl., Landsberg a. Lech 1997.

⁶⁶ A.G. Coenenberg, ebenda, S. 220 ff.

⁶⁷ Daneben sind noch die – zahlenmäßig kaum bedeutsamen – jüdischen Religionsgemeinschaften und die Zeugen Jehovas zu nennen. Muslimischen Religionsgemeinschaften wurde hingegen der Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts bislang nicht zugestanden. Hierzu K. Tipke / J. Lang, *Steuerrecht*, 17. Aufl., a.a.O., § 10, Tz. 4.

gebiet gibt, gelten jeweils die für die einzelnen Länder maßgeblichen Rechtsgrundlagen. Kirchensteuerordnungen und Kirchensteuer-Hebesatzbeschlüsse erwerben durch die staatliche Anerkennung bzw. Genehmigung und ihre Bekanntmachung in den kirchlichen Amtsblättern die Qualität von auch für den staatlichen Bereich verbindlichen Sätzen öffentlichen Rechts.⁶⁸ Der Vergleich mit der Kirchensteuer erschien aus folgenden Gründen nahe liegend:

- Die Kirchensteuer- wie die Zivilsteuerpflicht knüpft (als ein wesentliches Tatbestandsmerkmal) an die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht an.
- Sowohl die Kirchensteuer wie auch das Zivilsteuerkonzept können als Durchbrechungen des Nonaffektationsgrundsatzes interpretiert werden. Die Einnahmen stehen also nicht für den allgemeinen Staatshaushalt zur Verfügung, sondern fließen in gesonderte Verwendungen.
- Die Kirchensteuer stellt eine Zuschlagsteuer (§ 51a EStG) dar, die als Prozentsatz auf die veranlagte Einkommensteuer erhoben wird. Nach den Kirchensteuergesetzen und den laufend im Bundessteuerblatt I veröffentlichten Kirchensteuerbeschlüssen bzw. Landesverordnungen beträgt die Kirchensteuer 8 oder 9 v.H. der Einkommensteuer bzw. Lohnsteuer.⁶⁹ Bei der Zivilsteuer wird der dem Bundesmilitärfonds zuzuführende Anteil nicht als Zuschlag, sondern im Wege der Aufteilung der Steuerschuld vorgenommen. Mathematisch und verwaltungstechnisch handelt es sich um ähnliche Operationen.
- Wie bei der Kirchensteuer wird auch im Zivilsteuerkonzept der oben vorgestellten Prägung die Lohnsteuer als Quellensteuer einbezogen, nicht dagegen die Kapitalertragsteuer.
- Wird die Lohnsteuer nach den §§ 40 ff. EStG pauschaliert, so ist auch die Kirchensteuer nach einem Pauschsteuersatz zu erheben (s. auch § 51a Abs. 3 EStG). Das Pauschalierungserfordernis kann auch auf die Zivilsteuer zukommen (s. oben). Im Rahmen der Festsetzung und Erhebung der Kirchenlohnsteuer werden dem Arbeitgeber gesonderte Aufzeichnungspflichten auferlegt. Der Lohnsteuerausgleich (§ 42b EStG) umfasst auch die Kirchenlohnsteuer, wobei der Arbeitgeber den Kirchensteuersatz des Ortes der betreffenden Betriebsstätte

⁶⁸ K. Tipke / J. Lang, ebenda, § 10, Tz. 4.

⁶⁹ L. Schmidt, ESt-Kommentar, 22. Aufl., München 2003, § 10 EStG, Tz. 103.

anwendet.⁷⁰ Wie beim Lohnsteuerabzug handelt der Arbeitgeber bei der Einbehaltung und Abführung der Kirchenlohnsteuer als „Beauftragter des Steuerfiskus“ und als „Hilfsorgan der staatlichen Finanzverwaltung“.⁷¹ Entsprechende Hilfstätigkeiten fallen – wenn auch in geringem Umfang – ebenfalls im Rahmen der Zivilsteuer an (s. auch den folgenden Punkt):

- Im Verfahren der Pauschalierung ist der Nachweis der Religionszugehörigkeit schwierig.⁷² Da die Lohnsteuerpauschalierung die persönliche Kirchensteuerpflicht von Arbeitnehmern nicht erweitert, muss dem Arbeitgeber die Möglichkeit des Nachweises, dass bestimmte Arbeitnehmer nicht Mitglieder der Kirche sind, eingeräumt werden. Die Finanzverwaltung lässt dem Arbeitgeber die Wahl zwischen einem typisierten Verfahren mit einem länderspezifischen Schlüssel der prozentualen Aufteilung der pauschalierten Lohnsteuer auf die evangelische und katholische Kirche und einem Nachweisverfahren.⁷³ Ein ähnliches Verfahren wurde auch für die Pauschalierung im Rahmen der Zivilsteuer propagiert.
- § 51a Abs. 4 EStG regelt die Vorauszahlungen auf Ergänzungsabgaben (wie sie die Kirchensteuer darstellt). § 51a Abs. 5 EStG bestimmt, dass ESt-Vorauszahlungsbescheid und ESt-Jahressteuerbescheide Grundlagenbescheide für die Ergänzungsabgabe sind. Entsprechende Vorschriften sind auch für die Zivilsteuer notwendig (s. den oben vorgeschlagenen § 51b EStG).
- Im Rahmen der Kirchensteuer ist bei glaubensverschiedenen Ehen grundsätzlich derselbe Aufteilungsmaßstab für die Steuererschuld (hier: als Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer) vorgesehen wie bei der Zivilsteuer.
- Wie die Kirchensteuer als Annexsteuer wird auch die „Zivilsteuer“ unmittelbar von einkommensteuerlichen Verlustvor- und Rückträgen beeinflusst.

⁷⁰ L. Schmidt, ESt-Kommentar, 24. Aufl. (2005), a.a.O., § 42d EStG, Tz. 5.

⁷¹ Diese vom Arbeitgeber dem Staat geleisteten Dienste sind insofern neutral, als die Kirchensteuern nicht speziell einer bestimmten Religionsgemeinschaft, sondern mehreren, ja virtuell allen Religions- und Weltanschauungsgemeinschaften zufließen, soweit bei ihnen die Voraussetzungen für das Besteuerungsrecht vorliegen. K. Tipke / J. Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., a.a.O., § 10, Tz. 11.

⁷² K. Tipke / J. Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., a.a.O., § 10, Tz. 12.

⁷³ Entscheidet sich der Arbeitgeber für das typisierte Verfahren, so ist ein ermäßigter Steuersatz anzuwenden, der in pauschaler Weise dem Umstand Rechnung trägt, dass nicht alle Arbeitnehmer einer steuerberechtigten Religionsgemeinschaft angehören. Dieser Steuersatz liegt landesverschieden etwa ein bis zwei Prozent unter dem regulären Steuersatz. Im Nachweisverfahren ist der Nachweis grs. auf der Lohnsteuerkarte zu führen. In den Fällen des § 40a EStG genügt eine Erklärung nach dem in BStBl 1999 I, S. 511 veröffentlichten Muster.- K. Tipke / J. Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., a.a.O., § 10, Tz. 12.

- Körperschaften sind – wie im Konzept der Zivilsteuer – von der Kirchensteuer nicht erfasst.

Allerdings bestehen auch wesentliche Unterschiede zwischen beiden Regelwerken:

- Vor allem ergeben sich mit Blick auf § 51a EStG vor folgendem Hintergrund Abweichungen: Durch die Wahl der staatlichen Einkommensteuer als Maßstab für die Kirchensteuern gilt für beide Steuern das rechtsethische Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit. Dieses Prinzip würde allerdings dann durchbrochen, wenn die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer durch Sozialzwecknormen verfälscht bzw. nicht vollständig (z.B. § 3 EStG) oder überhöht bemessen wird (indem anstelle von Freibeträgen für das Existenzminimum des Kindes Kindergeld gezahlt wird). Beispielsweise dient die Lohnsteuer unter Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen als Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer. Damit fließen die Kinderfreibeträge - anders als bei der eigentlichen Lohnsteuerberechnung - in die Berechnung der Kirchensteuer mit ein. Sind also Kinderfreibeträge zu berücksichtigen, wird zur Berechnung der Kirchensteuer die Lohnsteuer fiktiv unter Einberechnung der Kinderfreibeträge ermittelt; der eigentliche Lohnsteuerabzug erfolgt ohne Beachtung der Kinderfreibeträge, da seit dem 01.01.1996 der Kinderlastenausgleich über das **Kindergeld** geschieht (§ 51a Abs. 2 und 2a EStG). § 51a Abs. 2 S. 2 und 3 EStG soll für den Zeitraum ab 2001 sicherstellen, dass die erhebungsberechtigten Kirchengemeinden durch das Halbeinkünfteverfahren und die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerschuld keine Steuereinsparungen erleiden.⁷⁴ Die komplizierten Korrekturen hinsichtlich der Erfassung von Kinderfreibeträgen, des Halbeinkünfteverfahrens oder der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer sind im Rahmen des Zivilsteuerkonzeptes verzichtbar.
- Mit unterjährigen Ein- und Austritten (Beginn und Ende der Kirchensteuerpflicht) muss – anders als bei der Kirchensteuer - im Rahmen der Zivilsteuer nicht gerechnet werden. Die betreffenden – landesspezifisch unterschiedlichen – Pro-

⁷⁴ „Dies ist entgegen der Gesetzesbegründung (BT-Drs 14/3762, S. 4) gesetzestech-nisch nicht der zweckmäßige Weg, denn er führt zu einer weiteren Verkomplizierung des EStG. Der gesetzestech-nisch zweckmäßige und richtige Weg wäre eine Anhebung der Kirchensteuer-Sätze gewesen. Durch den hier gewählten Weg soll diese Anhebung der Kirchensteuersätze gesetzestech-nisch verschleiert werden.“ L. Schmidt, EStG-Kommentar, 24. Aufl. (2005), a.a.O., § 51a EStG, Tz. 1.

grammier- und Datenerfassungsarbeiten (z.B. Zwölfteilung der Steuer bei unterjährigem Austritt) entfallen somit bei der Zivilsteuer.

- Auf der anderen Seite müssen bei der Zivilsteuer Regelungen getroffen werden, wie mit abweichender Optionsausübung der Steuerpflichtigen in zeitlicher Hinsicht (in den verschiedenen Veranlagungszeiträumen, bei Verlustvor- und Rückträgen, im Rahmen von Rechtsbehelfen, bei gewünschten Abweichungen zwischen Vorauszahlungen und Jahreserklärung etc.) umgegangen werden soll (s. hierzu die Ergänzungen in Kap. 2.4.). Die betreffende Problematik stellt sich bei der Kirchensteuer nicht in dieser Form, da es sich bei der Kirchenzugehörigkeit um eine (außersteuerliche) Tatsache handelt, die lediglich zum Zwecke der richtigen Steuerfestsetzung zutreffend festgestellt werden muss.
- Die im Rahmen der Kirchensteuer existierenden Kappungsvorschriften sowie die vielfachen möglichen Erlass- bzw. Billigkeitsregelungen (Durchbrechung der Akzessorietät v.a. bei außerordentlichen Einkünften) finden im Rahmen des Zivilsteuerkonzeptes keine Berücksichtigung.
- Ebenso existiert im Rahmen des Zivilsteuerkonzeptes auch keine der Mindestkirchensteuer bzw. Kirchgeld (wie sie in einigen Bundesländern erhoben wird) vergleichbare Regelung.
- Bei der Ehegattenveranlagung vereinfacht sich die mehrfache Differenzierung, wie sie bei der Kirchensteuer mit konfessionsgleicher, konfessionsverschiedener und glaubensverschiedener Ehe gegeben ist.
- Die Rechtsbehelfe gegen die Zivilsteuer sind einheitlicher als bei der Kirchensteuer ausgestattet, wo teilweise der Finanzrechtsweg, teilweise der Verwaltungsrechtsweg zu beschreiten ist. Denkbar ist das Beschreiten des Rechtsweges im Rahmen der Zivilsteuer ohnehin nur bei einer fehlerhaften Datenerfassung oder –verarbeitung – anders als bei der Kirchensteuer, wo auch im Rahmen der Festsetzung und Erhebung Fehler passieren können.
- Gesonderte Kosten hinsichtlich der Beitreibung entstehen durch die Zivilsteuerkonzeption nicht.
- Die Aufwendungen, die im Rahmen der Kirchensteuer dadurch verursacht werden, dass für die Kirchenlohnsteuer das Betriebsstättenprinzip gilt (die Kirchensteuer wird mit dem Satz berechnet, der für das Land gilt, in dem die Betriebsstätte liegt), hingegen für die Veranlagung der am Wohnsitz des Arbeitnehmers maßgebliche Kirchensteuersatz anzuwenden ist, entfallen ebenfalls im Rahmen der

Zivilsteuer. Gleiches gilt für die verwaltungstechnischen Probleme, die aus dem Überlappen von Diözesan- und Ländergrenzen bei der Kirchensteuer entstehen. Es besteht – anders als bei der Kirchensteuer – keine Notwendigkeit für ein „Clearing“ bzw. für Ausgleichszahlungen über die Ländergrenzen hinweg. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass die letztgenannten Verrechnungen die Finanzverwaltung wenig berühren, da sie zwischen den Kirchen vorgenommen werden.

Das Zivilsteuerkonzept dürfte somit wesentlich günstiger als die Kirchensteuer zu verwalten sein. Obwohl beispielsweise in § 1 Abs. 2 KiStG, § 7 BbgKiStG davon ausgegangen wird, dass die Kirchensteuer von kirchlichen Stellen verwaltet wird, bildet fast im gesamten Bundesgebiet die z.B. in § 8 Abs. 1 BbgKiStG festgehaltene Ausnahme die Regel. In fast allen Bundesländern wird die Kirchensteuerverwaltung durch die staatliche Finanzverwaltung übernommen. Lediglich in Bayern wird die Kirchengemeindegeldsteuer (nicht die Kirchenlohnsteuer) durch die kirchliche Verwaltung eingezogen. Die Länder behalten als Entgelt für den Einzug der Kirchensteuer je nach Bundesland unterschiedlich 2 % (Bayern) bis 4,5 % (im Saarland) des Kirchensteueraufkommens ein.⁷⁵ Verlässliche Kosten- und Leistungsrechnungen existieren hinsichtlich der auf die Kirchensteuer entfallenden tatsächlichen Aufwendungen jedoch nicht⁷⁶: Zwar werden in der Kosten- und Leistungsrechnung der Finanzämter z.T. Personalbedarfsberechnungen durchgeführt; da jedoch die Einkommen- und Kirchensteuer zusammen erledigt und erfasst werden, findet keine Aufsplittung statt (wenngleich die Kosten- und Leistungsrechnung der Finanzverwaltungen immer leistungsfähiger wird).⁷⁷ Die landesspezifisch unterschiedlich hohen Gebührensätze wurden (in den alten Bundesländern) in den 50er und 60er Jahren festgelegt, als die Verwaltung noch "von Hand" erfolgte. Mittlerweile sind die Verwaltungskosten, bedingt durch den Einsatz moderner EDV drastisch abgesunken. Um wie viel genau, ist innerhalb der Finanzverwaltung wie auch innerhalb der Kirchen wohl unbekannt.

⁷⁵ Vgl. Deutscher Bundestag: Drucksache 13/2326 vom 15.09.1995

⁷⁶ Expertengespräch mit H. Metzger, Finanzministerium Rheinland-Pfalz, am 16.2.2005.- Diese Aussage wurde durch die vorgenommene Umfrage (s. unten) bestätigt.

⁷⁷ Expertengespräch mit H. Metzger, Finanzministerium Rheinland-Pfalz, am 16.2.2005.- Dies ergab sich auch aus schriftlichen Antworten des Finanzministeriums Mecklenburg-Vorpommern, der OFD Chemnitz, der OFD Hannover, dem Finanzministerium NRW, dem Finanzministerium Brandenburg und dem Finanzamt Wiesbaden auf eine vorgenommene Umfrage (s. unten).

Zur Einengung der o.a. Bandbreite an Prozentsätzen (2 % bis 4,5 %) können jedoch die Verwaltungskosten für den Einzug der Lohn- und Einkommensteuer herangezogen werden. Ergänzt man die aus der Finanzstatistik stammenden Daten um Opportunitätskosten und Pensionsverpflichtungen, so entfiel im Jahr 1997 auf die Einkommensteuer ein Verwaltungskostenanteil von 2,5 % des Steueraufkommens.⁷⁸ Was die Fortschreibung dieser Zahl angeht, so muss einerseits das sich weiter ausdifferenzierende und verkomplizierende (Einkommen-) Steuerrecht gesehen werden, was in Richtung einer Erhöhung der Kosten (Zählergröße bei der Ermittlung des Anteils der Verwaltungskosten am Steueraufkommen) wirkt. Andererseits stieg das Aufkommen aus der Einkommensteuer seit 1997 weiter an (Nennergröße beim Anteil der Verwaltungskosten am Steueraufkommen), zugleich sank durch die Fortschritte in der EDV die Verwaltungskosten immer weiter ab. Speziell die Einführung von ELSTER dürfte noch einmal zu beträchtlichen Kostenreduzierungen führen.

Allein schon die Tatsache, dass der Anteil von 2,5 % Verwaltungskosten am Einkommensteueraufkommen unterhalb des von den Kirchen für die Einziehung der Kirchensteuern vergüteten Prozentsatzes liegt, indiziert, dass die von den Kirchen für die Verwaltung der Kirchensteuern eingeforderten Prozentsätze am Kirchensteueraufkommen für eine Kostenschätzung untauglich sind. Abgesehen davon, dass es sich bei den betreffenden Daten um das Ergebnis von weit zurückreichenden Verhandlungen handelt, lagen den Verhandlungen durch die Finanzverwaltungen wohl Vollkostenvorstellungen zugrunde.⁷⁹

Um den den Finanzbehörden entstehenden Aufwand für die Verwaltung der Kirchensteuer zutreffender zu erfassen, dürfte jedoch nur auf die durch die Kirchensteuer den Finanzverwaltungen entstehenden *Mehrkosten* abgestellt werden. Diese werden

⁷⁸ Forschungsgruppe „Öffentliche Finanzen und Steuern des RWI“, Kosten der Besteuerung in Deutschland, in: BMF (Hrsg.), Monatsbericht 07.2003, S. 84.- Bezogen auf das Gesamtsteueraufkommen werden die Erhebungskosten zwischen 2,12 % (Grüske) und 2,29 % (RWI) geschätzt. K.-D. Grüske, Zur Bürokratieverlagerung im Steuerwesen. Kosten der Steuern innerhalb und außerhalb der öffentlichen Administration, in: Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich – Zeitschrift der Gesellschaft für das öffentliche Haushaltswesen, H. 1-2/1991, S. 43-62, hier: S. 48.- Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung, Vollzugskosten der Steuererhebung und Gewährung öffentlicher Transfers, RWI-Mitteilungen 1989, S. 221-246, hier: S. 227.

⁷⁹ Expertengespräch, geführt am 9.2.2005 mit dem Finanzdezernenten der Nordelbischen Landeskirche, Wichard von Heyden.

von *Johnsen* mit ca. 1,5 bis 2 % des Aufkommens an der Kirchensteuer beziffert⁸⁰. M.E. liegt jedoch auch diese Schätzung immer noch wesentlich zu hoch. Interessant sind in diesem Zusammenhang die vor 10 Jahren geführten Verhandlungen der Nordelbischen Landeskirche. Hierbei stand zwar auch ein Satz von 1,5 % zur Diskussion⁸¹ (tatsächlich wurde von den Finanzbehörden jedoch 3,5 % des der Nordelbischen Landeskirche zustehenden Kirchensteueraufkommens einbehalten). Nach Schätzungen des zuständigen Finanzdezernenten der Nordelbischen Landeskirche wären ca. 1/10 der genannten 3,5 %, also eher 0,35 % des Kirchensteueraufkommens, zur Abdeckung der durch die Kirchensteuern *zusätzlich* entstehenden Kosten erforderlich gewesen.⁸² Trotz der Tatsache, dass offensichtlich die den Kirchen berechneten Kosten deutlich zu hoch sind, profitieren diese immer noch von der Übernahme der entsprechenden Aufgabe durch die Finanzverwaltung: Würde sie eine eigenständige (Parallel-)Organisation aufbauen, würden schätzungsweise Kosten i.H.v. 20 % des Kirchensteueraufkommens entstehen.⁸³

Die vom Finanzdezernenten der Nordelbischen Landeskirche genannten 0,35 % des Kirchensteueraufkommens sind hinsichtlich der Größenordnung auch mit überschlägigen Berechnungen kompatibel, die vom Verfasser – allerdings für ein fiktiv vereinfachtes (ohne die „Schlacken“ v.a. des § 51a EStG auskommendes) Kirchensteuersystem - auf der Grundlage von Kostenrechnungsdaten des Landes NRW durchgeführt wurden. Berücksichtigt wurden hierbei – im Gegensatz zu den Berechnungen der Nordelbischen Landeskirche - nur die (relativ geringen) Kosten der Automation und v.a. die Kosten der Finanzkasse im Rahmen der Lohnsteuerfestsetzung und –erhebung (Einzelheiten / Erläuterungen s. Anlage 2).⁸⁴ Die Berechnungen spiegeln den zwischenzeitig erreichten Automatisierungsfortschritt⁸⁵ v.a. in der Kassenverwal-

⁸⁰ H. Johnsen, Die Evangelischen Staatskirchenverträge in den Neuen Bundesländern – ihr Zustandekommen und ihre praktische Anwendung, in: Zeitschrift für Kirchenrecht (ZKR) 43 / 1998, S. 182-222, hier: S. 212.

⁸¹ Vgl. Matthias Krause, Neue Geldquellen, in: IBKA Rundbrief, Mai 1998.

⁸² Expertengespräch, geführt am 9.2.2005 mit dem Finanzdezernenten der Nordelbischen Landeskirche, Wichard von Heyden.

⁸³ A. Frhr. V. Campenhausen, Staatskirchenrecht 3. Auflage, München 1996, S. 281.

⁸⁴ Nicht erfasst wurde u.a. wurde die Beratung, zumal die betreffenden Finanzämter in Kirchensteuer-sachen so gut wie nicht mehr beraten und eine Beratungstätigkeit im Rahmen der Zivilsteuer nicht erforderlich ist.

⁸⁵ Allein zwischen 1983 und 1985 sanken Studien von *Tiebel* und *Täuber* zufolge die Kosten der Steuergesetze pro Unternehmen auf nahezu 1/10 des Ausgangsbetrages ab. Allerdings ist es unzu-

tung dennoch nicht richtig wider. Für ein fiktiv vereinfachtes Kirchensteuersystem ergab sich ein Kostensatz von ca. 0,02 % des Kirchensteueraufkommens.

Anzumerken ist dabei, dass eine Herausfilterung von „Grenzkosten“ einer fiktiv vereinfachten Kirchensteuer auf Grundlage des zur Verfügung stehenden Datenmaterials nicht möglich war. Insoweit ist der Satz also immer noch zu hoch, da er auch fixe Verwaltungskosten bzw. Gemeinkostenkomponenten enthält.

Andererseits stammen die betreffenden Daten noch vor den Änderungen des § 51 a EStG, die durch die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 EStG) und durch die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer (§ 35 EStG) notwendig wurden. Mit dem Steuersenkungsgesetz ging insoweit für die Festsetzung der Kirchensteuer eine Verkomplizierung einher. Allerdings beeinträchtigen gerade diese Verkomplizierungen (die ihren Niederschlag v.a. in § 51a EStG fanden) den hier vorzunehmenden Vergleich Zivilsteuer-Kirchensteuer nicht. Im Zuge der Berechnungen wurde nämlich vom Mehraufwand, der über diese Vorschriften entsteht, in pauschalierender Weise abstrahiert (vgl. Kap. 4.2.2. und Anlage 2).

Insgesamt ist festzuhalten, dass der von der Nordelbischen Landeskirche angegebene bzw. der selbst ermittelte Verwaltungskostensatz von 0,35 % bzw. 0,02 % des Steueraufkommens vor dem Hintergrund der o.a. Konzeption der Zivilsteuer immer noch als wesentlich zu hoch einzuschätzen ist.

c. Expertengespräche und Umfrage

Expertengespräche, die mit den zuständigen Mitarbeitern in den Rechenzentren von Nordrhein-Westfalen und Rheinland-Pfalz geführt wurden, haben Folgendes ergeben⁸⁶:

Im Bereich Festsetzung fällt der Löwenanteil der Arbeiten im Zusammenhang mit der Kirchensteuer im Zusammenhang mit den Sonderregelungen des § 51a EStG an bzw. ist nicht von dem von der Einkommensteuer verursachten Aufwand zu trennen. Dies findet – wie schon oben erwähnt – seinen Niederschlag auch in den Kosten- und Leistungsrechnungen der Finanzverwaltung. Sonderprobleme im Zusammen-

lässig, die anfänglichen Automatisierungserfolge linear fortzuschreiben.- Vgl. G. Täuber, Folgekosten der Besteuerung, a.a.O., S. 121.- C. Tiebel, Überwälzte Kosten der Gesetze, a.a.O., S. 179.

hang mit der Kirchensteuer tauchen v.a. dann auf, wenn die Diözesangrenzen nicht deckungsgleich mit den Landesgrenzen sind und somit auch kirchliches Recht und die Zuständigkeiten der Landesfinanzverwaltungen voneinander abweichen. In den Finanzkassen fallen nennenswerte manuelle Arbeiten (Datenerfassung) im Zusammenhang mit Kappungsanträgen, der Vollstreckung, bei der Übernahme von Akten aus anderen Bundesländern etc. an. Vergleichbare Arbeiten wären im Rahmen des Zivilsteuerkonzeptes jedoch nicht notwendig.

Programmierarbeiten werden nicht in jedem Bundesland erledigt, sondern „dezentral konzentriert“ derzeit in Rheinland-Pfalz, Schleswig-Holstein, Bayern (Bayern gibt im Rahmen eines „Programmierverbundes“ auch den „Support“ für die neuen Bundesländer Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen und Thüringen sowie – als „altes“ Bundesland - dem Saarland⁸⁷) sowie Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen durchgeführt. Eine zentrale, bundeseinheitliche Programmierung besteht also nicht. Allerdings befindet man sich auf dem Weg dorthin: So soll bis zum Ende des Jahres 2005 nur noch in vier Bundesländern programmiert werden, gegen Ende des Jahrzehnts soll die Zentralisierung und Vereinheitlichung erreicht sein.

Pro Rechenzentrum dürfte schätzungsweise ein Aufwand von 1 Mannjahr bei der laufenden Bearbeitung der Kirchensteuer anfallen. Dabei hängt der Löwenanteil der Arbeiten mit den o.a. Problemen im Bereich des § 51a EStG zusammen. Entsprechende Arbeiten wären im Rahmen des Zivilsteuerkonzeptes obsolet, so dass nach der erstmaligen Programmierung die Folgeaufwendungen verschwindend gering wären.

Um Rückschlüsse auf die **zusätzlich** bei Einführung des Zivilsteuerkonzeptes anfallenden Kosten (Grenzkosten) ziehen zu können, wurde sowohl in den Expertengesprächen wie auch in der Umfrage unter den Finanzämtern (s. unten) nach dem Minderaufwand bei einem fiktiven Wegfall der Kirchensteuer gefragt. Geht man pro

⁸⁶ Expertengespräche mit den Herren Over (OFD Koblenz); Schinker und Schröder (Rechenzentrum NRW, Düsseldorf) vom 28.2.2005. Befragt wurden auch die zuständigen Behörden in Bayern und Niedersachsen.

⁸⁷ Antwortschreiben der OFD Magdeburg vom 15.3.2005 auf die u.g. Umfrage.

Mannjahr von einem Aufwand von ca. 55.000 € pro Mannjahr aus⁸⁸, so würde ein Wegfall der Kirchensteuer auf eine Einsparung von maximal 275.000 € laufenden Aufwand über alle Bundesländer pro Jahr hinauslaufen. Andererseits muss gesehen werden, dass gerade die hier als zeitaufwändig angesehenen Festsetzungsarbeiten bei der Zivilsteuer nicht anfallen würden. Bei der Kassenverwaltung ist der Aufwand zudem wesentlich davon abhängig, inwieweit manuelle Vorkontierungen erfolgen. Wenn die gesamte Kassenverwaltung nahezu voll automatisch verläuft, ist an dieser Stelle im Rahmen des Zivilsteuerkonzepts kein Einsatz von Personal nötig. Der Verfasser kann keine sachliche Notwendigkeit für manuelle Vorkontierungsarbeiten entdecken, so dass der laufende zusätzliche Aufwand für die Kassenverwaltung als marginal einzuschätzen ist.

Der Aufwand für eine Neuprogrammierung der Kirchensteuer in eine andere Programmiersprache wird auf ca. 1 bis 6 Mannmonate geschätzt. Die Programmierung der Zivilsteuer würde bei einer heutigen Einführung (an 5 Stellen gleichzeitig) bei geschätzten durchschnittlichen 3 Monaten Aufwand pro Stelle insgesamt also ca. 1,25 Mannjahre in Anspruch nehmen; bei den veranschlagten 55.000 € pro Mannjahr wären dies rund 68.750 €. Gegen Ende des Jahrzehnts ist (bei einer Lohnsteigerungsrate von durchschnittlich 2 %) mit ca. 7.000 € an zusätzlichem Aufwand zu rechnen (ohne Abdiskontierung auf den heutigen Tag). Hinzu kommen noch Aufwendungen für Programmtests, die jedoch schwerlich zu beziffern sind.

Die Ergebnisse der Expertengespräche wurden in einer Umfrage von 100 Finanzämtern (Zufallsauswahl) validiert. Der Text der Umfrage ist in Anlage 3 abgedruckt. Der Rücklauf (31 Antworten, davon drei von Länder-Finanzministerien⁸⁹ und vier von Oberfinanzdirektionen⁹⁰) erlaubte allerdings keine repräsentativen Aussagen und auch keine Hochrechnung, so dass fallweise Folgegespräche erforderlich waren. Diese

⁸⁸ Schreiben des BMF bzgl. der für Kostenberechnungen / Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen anzulegenden Personalkostensätze vom 19.1.2005, <http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage29543/Personalkostensaetze-Sachkostenpauschale-und-Kalkulationssaetze-2004.pdf>. Für Beamtinnen/Beamte des gehobenen Dienstes in nachgeordnete Bundesbehörden können demnach im Durchschnitt 54.934 € angesetzt werden.

⁸⁹ Es handelte sich um Schreiben der Finanzministerien der Länder Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern und Nordrhein-Westfalen

⁹⁰ Es handelte sich um Schreiben der Oberfinanzdirektionen Magdeburg, Frankfurt a.M., Chemnitz und Hannover.

bestätigten allerdings den schon gewonnenen und oben wiedergegebenen Eindruck.⁹¹

5. Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse

Das Zivilsteuerkonzept bedarf einiger konzeptioneller Erweiterungen. In der vorliegenden Studie wurde davon ausgegangen, dass die Körperschaftsteuer nicht einbezogen wird. Ebenfalls blieb die Kapitalertragsteuer außen vor. Die hier vorgeschlagene Zivilsteuer knüpft wesentlich an der veranlagten Einkommensteuer und der Lohnsteuer an. Von den finanzverwaltungstechnischen Prozessen her ergeben sich somit Ähnlichkeiten zur Kirchensteuer. Allerdings ist das hier vorgestellte Zivilsteuerkonzept von den Finanzbehörden wesentlich kostengünstiger zu verwalten.

Die Höhe der zu veranschlagenden Kosten für die Finanzverwaltung hängt stark von der Art und Weise der Durchführung ab. Werden die Rationalisierungspotentiale voll ausgeschöpft, dürften die durch das Zivilsteuerkonzept ausgelösten laufenden Kosten in Automatisierung / Festsetzung sowie Erhebung / Kassenverwaltung marginal sein. Veranlagungsarbeiten fallen nicht zusätzlich an.

Die Kosten der erstmaligen Programmierung liegen ebenfalls deutlich unter der Marke von 100.000 €; je später die Einführung erfolgt, umso kostengünstiger kann die erstmalige Implementierung erfolgen.

⁹¹ Expertengespräche u.a. mit Herrn Dudek, Vorsteher FA Hannover Mitte, vom 24.2.2005, Herrn Bergstein, FA Aachen Kreis vom 4.3.2005.

Literaturverzeichnis

a. Bücher und Zeitschriften

- E.-R. Bauer, Was kostet die Steuererhebung: Eine kritische Analyse des Steuersystems, Göttingen 1988.
- C. Böhret / G. Konzendorf, Handbuch Gesetzesfolgenabschätzung (GFA), Baden-Baden 2001.
- D. Brümmerhoff, Finanzwissenschaft, 8. Aufl., München / Wien 2001, S. 512.
- A. Frhr. V. Campenhausen, Staatskirchenrecht 3. Auflage, München 1996.
- A.G. Coenenberg, Kostenrechnung und Kostenanalyse, 3. Aufl., Landsberg a. Lech 1997.
- A. Fisahn, Gutachten zur Vereinbarkeit eines Zivilsteuergesetzes mit dem Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland und Europäischem Recht.
- Forschungsgruppe „Öffentliche Finanzen und Steuern des RWI“, Kosten der Besteuerung in Deutschland, in: BMF (Hrsg.), Monatsbericht 07.2003, S. 81-92.
- C. Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, Tübingen 2001.
- K.-D. Gröske, Zur Bürokratieverlagerung im Steuerwesen. Kosten der Steuern innerhalb und außerhalb der öffentlichen Administration, in: Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich – Zeitschrift der Gesellschaft für das öffentliche Haushaltswesen, H. 1-2/1991, S. 43-62.
- H. Johnsen, Die Evangelischen Staatskirchenverträge in den Neuen Bundesländern – ihr Zustandekommen und ihre praktische Anwendung, in: Zeitschrift für Kirchenrecht (ZKR) 43 / 1998, S. 182-222.
- K. Koch / R.-D. Scholz, Abgabenordnung – Kommentar, Köln u.a. 1996
- M. Krause, Neue Geldquellen, in: IBKA Rundbrief, Mai 1998.
- D. Löhr, Implikationen des § 3c Abs. 2 EStG für die Besteuerung der GmbH & atypisch Still, in: Betriebsberater, 57. Jg./ H. 46/2002, S. 2361-2365.
- A. Pahlke / U. König, Abgabenordnung (Kommentar), München 2004.
- H. C. Recktenwald, Neue Analytik der Steuerwirkungen, WiSt 8/1984, S. 393-400.
- Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung, Vollzugskosten der Steuererhebung und Gewährung öffentlicher Transfers, RWI-Mitteilungen 1989, S. 221-246.
- L. Schmidt, EStG-Kommentar, 22. Aufl., München 2003.
- L. Schmidt, EStG-Kommentar, 24. Aufl., München 2005.
- G. Täuber, Folgekosten der Besteuerung, Spardorf 1984.
- C. Tiebel, Überwälzte Kosten der Gesetze, Göttingen 1986.
- K. Tiepelmann / G. Dick, Grundkurs Finanzwissenschaft, Hamburg 1995.
- K. Tipke / J. Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., Köln 2002.

- P. Tiedemann, Das Recht zur Steuerverweigerung aus Gewissensgründen, Hildesheim 1991.
- D. Wellisch, Finanzwissenschaft I – Rechtfertigung der Staatstätigkeit, München 2000.
- H.R. Varian, Mikroökonomik, 5. Aufl., München / Wien 2001.
- M. Ziegler, Die Nebenkosten der Besteuerung unter Allokations- und Verteilungsaspekten, Diss., München 1992.

b. Verzeichnis der verwendeten Urteile

Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

- BVerfG, Urt. vom 23.10.1978, 1 BvR 439/75, in: BVerfGE 49, 375-378.
- BVerfG, Urt. vom 22.6.1995, 2 BvL 37/91, in: BVerfGE 93, 121-165
- BVerfG, Urt. vom 21.02.1961, 1 BvL 29/ 60, 1 BvL 29/51, 1 BvL 20/60, 1 BvL 29/57, in: BStBl 1961 I, S. 55, 62.

Entscheidungen des Bundesfinanzhofs

- BFH, Urt. vom 21.07.1983, IV R 59/80, BStBl 1983 II, S. 763.
- BFH, Urt. vom 18.03.1987, II R 35/86, BStBl 1987 II, S. 419.
- BFH, Urt. vom 19.05.1987, VIII R 39/83, BStBl 1987 II, S. 590.
- BFH, Urt. vom 8.8.1991, V R 19/88, BStBl 1991 II, S. 939.
- BFH, Urt. vom 23.11.1993, VII R 32 / 93, BFHE 173, S. 274.
- BFH, Urteil vom 28.02.1996 - XI R 83-84/94, XI R 83/94, XI R 84/94, in: [BFH/NV 1996, S. 712.](#)
- BFH, Urt. vom 21.4.1999, II R 44/97, BStBl 1999 II, S. 493.
- BFH, Urt. vom 18.07.2000, VII R 32/99, in: BFH / NV 2001, S. 86.

c. Internetquellen

<http://www.bmvg.de>

<http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage29543/Personalkostensaetze-Sachkostenpauschale-und-Kalkulationssaetze-2004.pdf>.

Anlagen

Anlage 1

Begründung des Gesetzentwurfs von Paul Tiedemann (abgedruckt aus: P. Tiedemann, Das Recht zur Steuerverweigerung aus Gewissensgründen, Hildesheim 1991, S. 156 - 171).

Allgemeiner Teil

Der Gesetzesvorschlag regelt zunächst die Neuorganisation der Finanzierung der Landesverteidigung über einen Verteidigungsfonds, der aus einer Zwecksteuer gespeist wird. Steuern sind nach § 3 Abgabenordnung - diese Definition gilt auch für den verfassungsrechtlichen Steuerbegriff - Geldleistungen, die keine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts widerspricht es nicht dem Begriff der Steuer, wenn das Aufkommen aus der Abgabe einer Zweckbindung unterliegt (BVerfGE 7, 244, 254). Denn der zu finanzierende Zweck stellt keine Gegenleistung für den Abgabepflichtigen dar. Die Bindung des Steueraufkommens an einen bestimmten Zweck, hier die Finanzierung der Landesverteidigung, ermöglicht es dem einzelnen Steuerpflichtigen, gerade für diesen Zweck seinen finanziellen Beitrag zu verweigern. Zugleich muss aber sichergestellt werden, dass der Verteidigungshaushalt nicht daneben noch aus anderen Abgabenquellen gespeist wird, weil nur so die Verweigerung tatsächlich und umfassend möglich ist.

Der eigentliche Befreiungstatbestand knüpft an die gesetzliche Regelung zur Kriegsdienstverweigerung an, geht aber insoweit darüber hinaus, als auch die situative Gewissensentscheidung berücksichtigt wird.

Eine „lästige Alternative“, wie sie die im Vergleich zur Wehrdienstzeit längere Zivildienstzeit der Kriegsdienstverweigerer darstellt, bedarf es hier nicht. Die Befreiung von der Verteidigungssteuer stellt für den einzelnen Steuerpflichtigen keinen Vorteil dar, der irgendwie kompensiert werden müsste, da er im Falle seiner Befreiung von

der Verteidigungssteuer in entsprechend höherem Maße zur Einkommensteuer herangezogen wird.

Der Staat hat allerdings einen Anspruch darauf, dass der Bürger, der seine Befreiung von sonst allgemein auferlegten und demokratisch legitimierten Pflichten unter Berufung auf sein Gewissen begehrt, in angemessener Weise seine Betroffenheit im Gewissen glaubhaft macht und vor der staatlich verfassten Gemeinschaft bekennt. Dem dient die Darlegungspflicht, von deren Erfüllung die Befreiung von der Verteidigungssteuerpflicht im Wege eines förmlichen Befreiungsverfahrens abhängig gemacht wird. Da anerkannte Kriegsdienstverweigerer dieser Darlegungspflicht bereits entsprochen haben, ist in ihrem Falle ein vereinfachtes Verfahren vorzusehen.

Besonderer Teil

Zu § 1

Absatz 1

Die Errichtung eines Sondervermögens ist erforderlich, um sicherzustellen, dass die eingehenden Mittel nicht dem allgemeinen Staatshaushalt zufließen. Damit ist die Einnahmebindung zugunsten des Zwecks der Landesverteidigung sichergestellt. Die Bildung von Sondervermögen dieser Art ist im Finanzwesen des Bundes üblich.

Es ist nicht erforderlich, dem Sondervermögen „Bundesverteidigungsfonds“ rechtliche Selbstständigkeit in Form einer Juristischen Person des öffentlichen Rechts zu verleihen, da der Fonds nicht, wie etwa die Bundespost oder die Bundesbahn, betriebswirtschaftliche Tätigkeiten ausübt, eine Gewinnerzielung von vornherein ausgeschlossen ist und keinerlei zivilrechtlich Rechtsbeziehungen zu Dritten aufgenommen werden müssen.

Es ist zweckmäßig, die Verwaltung des Fonds dem Bundesminister der Verteidigung zu übertragen, da diesem auch die Verwendung der Mittel nach Maßgabe des Haushaltsplanes (vgl. § 2 Absatz 2) obliegt.

Es erscheint auch zweckmäßig, zur vollständigen Verwaltung der Einnahmen und Ausgaben des Fonds abweichend von § 79 Absatz 3 Bundeshaushaltsordnung beim Bundesminister eine Bundeskasse zu errichten.

Absatz 2

Die Kosten der Landesverteidigung, die aus dem Fonds zu finanzieren sind, müssen so abgegrenzt sein, dass sie alle jene Zwecke erfassen, die vernünftigerweise geeignet sein können, Gewissenskonflikte im Hinblick auf Kriegsvorbereitung und Kriegsführung auszulösen. Dazu gehören zunächst sämtliche Kosten, die bisher schon in den Haushalt des Bundesministers der Verteidigung eingestellt worden sind. Weiterhin gehören dazu auch jene Kosten, die auf Grund der Einbindung in Militärbündnisse entstehen. Die Finanzierung von Infrastrukturmaßnahmen für NATO-Truppen über die Länder und Kommunen ist damit ausgeschlossen. Des Weiteren müssen auch die Kosten für den Zivilschutz als solche angesehen werden, die im Zusammenhang mit der militärischen Landesverteidigung stehen. Es ist nicht möglich, alle in Betracht kommenden Ausgabeposten gegenständlich zu bezeichnen und enumerativ aufzuführen. Es muss in Kauf genommen werden, dass die generalklauselartige Formulierung des Entwurfs die Gefahr der Umgehung birgt. Dieser Gefahr kann nicht anders als durch die in § 7 geregelten Maßnahmen begegnet werden.

Um sicherzustellen, dass der Bürger mit seinen Steuern, sofern sie nicht Verteidigungssteuern sind, nicht doch indirekt zur Finanzierung der Landesverteidigung beizutragen gezwungen sein kann, ist sicherzustellen, dass der Bund mit seinem allgemeinen Vermögen für Verbindlichkeiten, die er zum Zwecke der Landesverteidigung eingegangen ist, keine Haftung übernehmen kann. Bei kostenintensiven und längerfristigen Rüstungsprojekten muss dies berücksichtigt werden. Die Verteidigungspolitik wird deshalb auch von Prognosen über die künftige moralische Akzeptanz abhängig. Dies dürfte das Verantwortungsbewusstsein der Bundesregierung bzw. des Bundesverteidigungsministers zu schärfen geeignet sein.

Zu § 2**Absatz 1**

Die Regelung entspricht dem allgemeinen Haushaltsrecht (§ 4 BHO), wobei jedoch die Ermächtigung des Bundesministers der Finanzen entfällt, etwas anderes zu bestimmen.

Absatz 2

Entgegen dem allgemeinen Bundeshaushaltsrecht (§§ 27, 28 BHO) wird nicht der Bundesminister der Finanzen, sondern der Bundesminister der Verteidigung mit der Aufstellung des Haushaltsplanentwurfes betraut. Dies rechtfertigt sich daraus, dass eine Gesamtkoordinierung mit den Ausgaben anderer Ressorts hier nicht erforderlich ist (vgl. § 4). Satz 2 stellt klar, dass der Bundesverteidigungshaushaltsplan, obgleich Haushaltsplan für ein Sondervermögen, denselben Regelungen wie der allgemeine Bundeshaushaltsplan unterworfen ist, sofern in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist. Dies gilt insbesondere für die Regelungen der Bundeshaushaltsordnung, des Gesetzes über die Grundsätze des Haushaltsrechts und das Stabilitätsgesetz. Entsprechend § 29 Absatz 1 BHO wird klargestellt, dass der Haushaltsplan von der Bundesregierung beschlossen wird.

§ 26 Absatz 2 BHO ist für unanwendbar zu erklären, weil diese Vorschrift für Sondervermögen das allgemeine Budgetprinzip der Vollständigkeit ausschließt, was in Bezug auf den Verteidigungshalt unerwünscht ist. Das Vollständigkeitsprinzip verlangt, dass nicht nur die Salden aus diesen Einnahmen und Ausgaben (Nettoprinzip) sondern alle Einnahmen und vor allem alle Ausgaben in voller Höhe unsaldiert verzeichnet werden. Nur so ist ein Einblick über die geplante Staatstätigkeit auf dem Gebiet der Landesverteidigung möglich. Dies ist nicht nur im Hinblick auf die vollständige parlamentarische Kontrolle wichtig, sondern auch im Hinblick auf den Bürger, der nur dann in der Lage ist, eine angemessene Gewissensentscheidung zu treffen, wenn er sich ausreichend darüber informieren kann, was mit den Mitteln des Verteidigungsfonds geschieht.

Absatz 3

Der Verteidigungshaushalt unterliegt ebenso wie der allgemeine Haushalt der Budgethoheit des Parlaments. Er ist daher durch Gesetz festzustellen.

Im Gegensatz zum allgemeinen Bundeshaushaltsrecht (§1 Satz 2 BHO) sind jedoch mit dem Haushaltsgesetz nicht nur der Gesamtplan, sondern auch die Einzelpläne mit ihren Kapiteln und Titeln (§13 BHO) im Bundesgesetzblatt zu veröffentlichen. Nur so wird dem gesteigerten Informationsbedürfnis des Bürgers Rechnung getragen.

Zu § 3

Dem spezifischen Charakter des Verteidigungsfonds entspricht es, die Rechnungslegung entgegen § 80 Absatz 2 BHO dem Bundesminister zu übertragen.

Weitere Vorschriften über die Rechnungslegung und Rechnungsprüfung sind nicht erforderlich, da insoweit die Bundeshaushaltsverordnung Anwendung findet.

Zu § 4

Absatz 1

Die Vorschrift soll sichern, dass der Bürger tatsächlich und umfassend aus der Finanzierung der Verteidigungspolitik ausgeschlossen werden kann. Dafür ist es nötig zu bestimmen, dass der Bund oder andere Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts, die Abgaben erheben, keine Zuschüsse oder Darlehen an den Fonds gewähren dürfen.

Absatz 2

Es bestehen keine Bedenken dagegen, dass der Fonds auf dem Kapitalmarkt Kredite aufnimmt. Wichtig ist nur, dass diese Staatsanleihen entsprechend deklariert sind, so dass jeder Käufer weiß, für welche Zwecke er dem Staat Kredite gewährt. Der Hinweis auf die Geltung des § 19 StabG dient zur Klarstellung. Die Bundesregierung soll zur Abwehr einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts auch ermächtigt sein, durch Rechtsverordnung die Beschaffung von Geldmitteln im Wege des Kredits zu beschränken.

Absatz 3

Im Prinzip soll der Fonds ausschließlich über die nach Absatz 3 zu erhebende Verteidigungssteuer finanziert werden. Die Verteidigungssteuer ist ihrer Rechtsnatur

nach Einkommensteuer, die einer Zweckbindung unterliegt. Ihre Erhebung ist daher von Artikel 105 und 106 GG gedeckt.

Absatz 4

Die Höhe der Verteidigungssteuer entspricht einem Prozentsatz der Einkommenssteuer. Die Feststellung der Steuerhöhe ist mit keinerlei zusätzlichen Schwierigkeiten verbunden, wenn die Höhe der Einkommensteuer feststeht. Maßgeblich ist die Einkommensteuer, wie sie sich ohne Berücksichtigung der Verteidigungssteuer (§ 35 a EStG; vgl. dazu § 6) ergibt.

Absatz 5

Der Vom-Hundert-Satz selbst ist in diesem Gesetz nicht festgelegt. Er kann in einem eigenen Gesetz oder im jährlich Haushaltsgesetz geregelt werden. Der Vom-Hundert-Satz selbst wird dem Verhältnis der im Haushaltsplan veranschlagten Verteidigungskosten zum Gesamtaufkommen des Bundes an der Einkommensteuer entsprechen.

Absatz 6

Diese Vorschrift regelt das Erhebungsverfahren. Es ist mit dem geringsten Verwaltungsaufwand verbunden, die Verteidigungssteuer zusammen mit der Einkommenssteuer von den dafür zuständigen Finanzbehörden erheben zu lassen. Auch das Lohnabzugsverfahren ist hier anwendbar, die Lohnsteuerkarte weist dann die vom Arbeitgeber unschwer zu errechnende Verteidigungssteuer gesondert aus. Im Falle der Befreiung von der Verteidigungssteuer kann der Arbeitgeber dies bei Vorlage des Befreiungsbescheides ebenfalls unschwer berücksichtigen.

Absatz 7

Da der allgemeine Bundeshaushalt um die Ausgaben für die Landesverteidigung entlastet wird, ist vorzusehen, dass die Einnahmen des Bundes aus der Einkommenssteuer entsprechend gekürzt werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass nach Artikel 106 Absatz 3 GG nach Abzug des Gemeindeanteils der Bund nur mit der Hälfte des Aufkommens an der Einkommensteuer beteiligt ist. Der Bundesanteil ist deshalb um das Aufkommen an der Verteidigungssteuer zu kürzen. Damit ist zugleich sichergestellt, dass der Länderanteil an der Einkommensteuer unberührt bleibt.

Zu § 5**Absatz 1**

Die Vorschrift enthält den Befreiungstatbestand. Von der Verteidigungssteuer soll derjenige befreit sein, der aus Gewissensgründen die Art und Weise der Landesverteidigung nicht mittragen kann. Es wird also nicht ein absoluter Pazifismus verlangt; vielmehr wird berücksichtigt, dass situative Gewissensgründe ebenso nachhaltig die moralische Integrität des Betroffenen beeinträchtigen können. Die Vorschrift erkennt an, dass es ein ethisch vertretbarer Standpunkt sein kann, militärische Landesverteidigung prinzipiell zu bejahen, aber bestimmte Formen derselben als unmoralisch abzulehnen.

In Satz 2 wird eine Definition des Gewissens gegeben, die zugleich ein Prüfungsmaßstab für das Anerkennungsverfahren setzt. Die Definition orientiert sich an einem Gewissenbegriff, für den die Identität der Person mit ihrem Verhalten wesentlich ist.

Absatz 2

Dem Anspruch auf Befreiung von der Verteidigungssteuer wird durch einen feststellenden Befreiungsbescheid genügt.

Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung sollte das Befreiungsverfahren auch von den Finanzbehörden durchgeführt werden. Es wäre allerdings zu prüfen, ob mit diesem Verfahren das Bundesamt für den Zivildienst betraut werden sollte, das bereits die Anerkennungsverfahren für Kriegsdienstverweigerer durchführt und deshalb auch für das Befreiungsverfahren möglicherweise die erforderliche Infrastruktur bereits aufweist, während die Finanzämter auf diese Aufgabe wenig vorbereitet sein dürften.

Der Antrag ist persönlich zu stellen. Der Antragsteller kann sich also dabei keines Bevollmächtigten bedienen. Damit soll verhindert werden, dass die Antragsstellung zu einer Routineangelegenheit wird, die keine persönliche Auseinandersetzung erfordert und dem Steuerberater überlassen werden kann. Wer entgegen allgemein auferlegten Pflichten vom Gemeinwesen den Respekt seines Gewissens verlangt, soll dies vor den staatlichen Organen auch persönlich vertreten.

Im Interesse der Rechtsklarheit ist zu bestimmen, für welchen Zeitraum der Antrag und damit auch der Befreiungsbescheid Gültigkeit hat. Da die Gründe für die Gewissensentscheidung situativ sein können und daher wegfallen, wenn sich die Situation ändert, erscheint es zweckmäßig, die Gültigkeit des Befreiungsbescheides auf ein Jahr zu begrenzen. Sofern der/die Befreite genötigt ist, seinen/ihren Antrag regelmäßig zu wiederholen, wird ihm/ihr auch der Ausnahmecharakter der Befreiung stets erneut vor Augen geführt.

Absatz 3

Die Befreiung von der allgemeinen Pflicht von der Verteidigungssteuerzahlung soll davon abhängig sein, dass sich der Bürger/die Bürgerin zu seiner/ihrer Gewissensentscheidung auch inhaltlich bekennt und zu erkennen gibt, dass er/sie sich mit der Problematik auch unter Beachtung des Anspruchs der Allgemeinheit auf Gehorsam gegenüber den allgemein demokratisch legitimierten (Steuer-) Gesetzen auseinandergesetzt hat.

Dem dient die Darstellung der Beweggründe mit denen der Antragsteller/die Antragstellerin sein/ihre Gewissensentscheidung stützt. In der Regel kann erwartet werden, dass diese Beweggründe schriftlich dargestellt werden. Denjenigen, die mit einer schriftlichen Darstellung überfordert sind, darf daraus kein Nachteil erwachsen. Deshalb muss auf Antrag Gelegenheit gegeben werden, die Beweggründe auch mündlich vorzutragen.

Absatz 4

Zweifel an der Wahrheit der Angaben können sich nur auf äußere Tatsachen beziehen. Die eigentliche Gewissensentscheidung ist von außen nicht überprüfbar. Hier verlangt die Würde der Person, dass dem Antragsteller/der Antragstellerin geglaubt wird. Wenn allerdings äußere Tatsachen vorgetragen werden, die falsch sind, so kann dies die gesamte Darstellung unplausibel machen. Auch können Tatsachen, die der Antragsteller/die Antragstellerin nicht vorträgt, aber die der Behörde bekannt werden, Zweifel an der Gewissensentscheidung wecken. In diesen Fällen hat die Behörde die Möglichkeit, die Wahrheit der Behauptungen zu überprüfen und festzustellen bzw. sie kann sich ihre Vereinbarkeit mit der behaupteten Gewissensent-

scheidung erläutern lassen. In der Praxis wird davon wahrscheinlich selten Gebrauch zu machen sein.

Absatz 5

Die Behörde nimmt nur eine Schlüssigkeitsprüfung vor.

Absatz 6

Wegen der situativ begründeten Befreiung muss die Möglichkeit bestehen, den Befreiungsbescheid zu widerrufen, wenn die Situation weggefallen ist, auf der der Gewissenskonflikt beruhte.

Zu § 6

Der Instanzenzug im Rechtsschutzverfahren ist in Anlehnung an die entsprechenden Regelungen des Kriegsdienstverweigerungsgesetzes gefasst. Im Interesse einer ordentlichen Finanz- und Haushaltspolitik ist es erforderlich, die Rechtslage im Einzelfall alsbald zu klären.

Es erscheint zweckmäßig, den Rechtsweg zu den Verwaltungsgerichten zu eröffnen, da diese auch bisher schon mit Verfahren nach Artikel 4 (Absatz 3) GG befasst sind.

Zu § 7

Absatz 1

Es besteht die Gefahr, dass das Gebot des § 1 Absatz 2, wonach die Landesverteidigung einschließlich des Zivilschutzes ausschließlich aus dem Bundesverteidigungsfonds zu finanzieren ist, umgangen wird und Kosten, die tatsächlich im Zusammenhang mit der Landesverteidigung stehen, im allgemeinen Bundeshaushalt oder gar in den Landeshaushalten „versteckt“ werden. Diese Gefahr lässt sich durch eine abstrakt-generelle gesetzliche Norm nicht bannen. Dem Gebot des § 1 Absatz 2 muss daher dadurch Geltung verschafft werden, dass den Steuerpflichtigen, die von der Verteidigungssteuer befreit sind und daher ein Interesse daran haben, dass sie nicht über ihre anderen Steuern doch noch zum Verteidigungshaushalt beitragen, das Recht eingeräumt wird, durch Feststellungsklage feststellen zu lassen, dass Kosten

der Landesverteidigung aus anderen Mitteln als aus denen des Bundesverteidigungsfonds finanziert werden oder worden sind. Durch dieses Verfahren erhalten die Gerichte Gelegenheit, die Beachtung des § 1 Absatz 2 zu kontrollieren.

Absatz 2

Es erscheint zweckmäßig, weil sachnah, für die Feststellungsklage nach Absatz 1 den Rechtsweg zu den Verwaltungsgerichten zu eröffnen.

Absatz 3

Dieser Absatz institutionalisiert ein gesetzliches Zurückbehaltungsrecht an der allgemeinen Einkommensteuer für den Fall, dass Verteidigungskosten aus anderen Mitteln als aus denen des Verteidigungsfonds finanziert werden und dies gerichtlich rechtskräftig festgestellt worden ist. Dadurch erlangen die Bürger ein Druckmittel, um die öffentlichen Haushalte zu rechtmäßigem Verhalten zu veranlassen. Das Zurückbehaltungsrecht steht jedem Steuerpflichtigen zu, nicht etwa nur den Betreibern der Feststellungsklage nach Absatz 1.

Zu § 8

Diese Vorschrift enthält ergänzende Änderungen des Einkommensteuergesetzes. Der neu einzuführende § 35 a EStG gewährleistet, dass die Abgabenlast der Verteidigungssteuerpflichtigen nicht von derjenigen des Befreiten abweicht. Was im Falle der Befreiung an Verteidigungssteuer eingespart wird, muss als Einkommensteuer gezahlt werden. Was an Verteidigungssteuer gezahlt wird, muss nicht als Einkommensteuer gezahlt werden.

Die Ergänzung in § 38 a Absatz 2 EStG sichert, dass auch die Lohnsteuer um den Betrag der Verteidigungssteuer bereits im Abzugsverfahren gekürzt wird.

Zu § 9

Diese Vorschrift stellt sicher, dass nicht auf dem Umweg über die Konjunkturausgleichsrücklage nach dem Stabilitätsgesetz Mittel aus dem allgemeinen Bundeshaushalt oder den Landeshaushalten für Zwecke der Verteidigung zweckentfremdet verwendet werden. Deshalb dürfen aus Mitteln der Konjunkturausgleichsrücklage Zwecke der Landesverteidigung nur insoweit finanziert werden, als Mittel aus den Bundesverteidigungsfonds in die Rücklage eingezahlt worden sind.

Zu § 10

Die für den Bund allgemein geltende Pflicht, seine flüssigen Mittel bei der Deutschen Bundesbank auf Girokonto anzulegen, soll auch für das Sondermögen des Fonds gelten.

Zu § 11

Das Inkrafttreten des Gesetzes ist so zu bemessen, dass noch genügend Zeit bleibt, um die administrativen Voraussetzungen für seine Durchführung zu schaffen. Im Interesse der Verwaltungsvereinfachungen ist das Inkrafttreten an den Beginn des Steuer- und Haushaltsjahres zu koppeln.

Anlage 2: Schema der überschlägigen Kalkulation der Kosten einer fiktiv vereinfachten Kirchensteuer

In einer selbst durchgeführten Berechnung wurde von den verschiedenen Haupt- und Hilfskostenstellen der Festsetzungsfinanzämter bzw. den hier bei der Festsetzung und Erhebung anfallenden Kosten ausgegangen.

Gefragt wurde, welche Kostentreiber bei einer fiktiv vereinfachten, von den „Schlacken“ v.a. des § 51a EStG bereinigten Kirchensteuer zu Buche schlagen würden. Dabei blieben Kosten, die beim Zivilsteuerregime nicht oder nur marginal anfallen würden, von vornherein außen vor. Es wurde von folgendem Schema ausgegangen:

I	II	III	IV	V	VI	VII
	VST AN	PG/Kö	VST Ü	AGSt	LASt	LSt Apr
Primärkosten Veranlagung	[-]	[-]	[-]	[-]	[-]	[-]
Sekundär- kosten						
Erhebung (v.a. Finanzkasse)	[-]	[-]	[-]	[++] 5	[++] 13.377	[++] 0
Automation	[-]	[-]	[-]	[++] 171	[++] 1.351	[++] 533
Rechtsbehelfe	[-]	[-]	[-]	[-]	[-]	[-]

Legende:

VST AN: Veranlagungsstelle Arbeitnehmerbereich u.ä.

PG/Kö: Veranlagungsstelle Körperschaften und Personengesellschaften mit Gewinneinkünften

VST Ü: Veranlagungsstelle Übrige Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften u.ä.

AGSt: Arbeitgeberstelle

LASt: Lohnsteueranmeldungsstelle

LSt Apr: Lohnsteueraußenprüfung

[-]: Ging nicht in die Berechnung ein

[+]: Ging mit einem geringen Gewicht in die Berechnung ein

[++]: Ging mit einem hohen Gewicht in die Berechnung ein

Tabelle 3: Berechnungsschema für die Kostenschätzung

Zugrunde lagen Kosten- und Leistungsrechnungen für die Finanzämter aus dem Jahr 1993 für Nordrhein-Westfalen. Auf den Daten des betreffenden Jahres beruhten auch die o.a. Schätzungen der Nordelbischen Landeskirche. Aktuellere Daten waren dem Autor nicht zugänglich.

Die Rechtsbehelfsstelle wurde nur aus Gründen der Illustration aufgenommen; sie steht stellvertretend für die anderen sekundären Kosten, die für die Ermittlung des Aufwandes des Zivilsteuerkonzeptes kaum eine Rolle spielen.

Die Primärkosten der Veranlagung gingen nicht in die Berechnung ein, da im Rahmen des Zivilsteuerkonzeptes so gut wie keine Veranlagungsarbeiten durchzuführen sind. Hinsichtlich der Kontenverwaltung bzw. des Aufwandes für die Finanzkasse hielten wir angesichts der Tatsache, dass die Aufteilung streng akzessorisch zu den lohn- und einkommensteuerlichen Regelungen erfolgt, den geringen Aufwand für die Lohnsteuererhebung für am ehesten angemessen. Die in das Schema aufgenommenen Daten für die gesamte Einkommensteuer (also incl. der veranlagten Einkommensteuer) sind somit nur als ergänzende Information zu verstehen.

Nach Darstellung der absoluten Kosten der Erhebung und der Automation (Spalte IX) wurden die betreffenden Kosten in Prozent zum Steueraufkommen gesetzt (Spalte X). Hierbei wurde konsequenterweise ebenfalls Bezug auf die Lohnsteuer (Aufkommen im Bezugsjahr: 65 Mrd. D-Mark), nicht auf die gesamte Einkommensteuer (Aufkommen im Bezugsjahr: 81 Mrd. D-Mark) genommen.

I	IX	X
	Gesamtkosten	
	Bezogen auf die LSt	Bezogen auf das Aufkom- men.
Sekundärkos- ten		
Erhebung (v.a. Finanzkasse)	13.382	0,02 %
Automation	2.055	0,00 %
Gesamt:		0,02 %

Es ergibt sich für eine fiktiv vereinfachte Kirchensteuer eine grob geschätzte Kostenbelastung i.H.v. 0,02 % des Steueraufkommens.

Da nur auf die Kostentreiber abgestellt wurde, die bei einer fiktiv vereinfachten Kirchensteuer anfallen würden, musste nun der Bezug zur Kirchensteuer hergestellt werden, um absolute Kostengrößen zu erhalten. Betont sei noch einmal, dass es nicht um absolute Genauigkeit gehen kann, sondern vielmehr Größenordnungen geschätzt werden.

Geht man vor dem Hintergrund der in Tabelle 1 dargestellten Werte von einem bundesweiten Einkommensteueraufkommen i.H.v. rund 160 Mrd. € (vor Abzug von Kindergeld), einem Kirchensteuersatz von ca. 8,5 % und ca. 60 % Kirchensteuerpflichtiger aus, ergibt sich ein Kirchensteueraufkommen von ca. 8,2 Mrd. €. Der – nun auch für die Zivilsteuer anzulegende – Satz von ca. 0,02 % würde auf jährliche Kosten i.H.v. ca. 1,6 Mio. € hinauslaufen. Diese erste Schätzgröße liegt schon bedeutend unter den von den Kirchen für die staatliche Verwaltung der Kirchensteuer abgeführten Beträge.

Bei dem zugrunde gelegten Satz von 0,02 % gehen letztlich nur Kosten der Finanzkasse in den v.H.-Satz ein. Nach den Ergebnissen unserer Umfrage ist dies – vor dem Hintergrund des zwischenzeitig erfolgten Automatisierungsfortschrittes - mittlerweile jedoch mittlerweile nicht mehr schlüssig. Nach übereinstimmender Aussage der befragten Finanzbehörden fallen für die Erhebung der Kirchensteuer im Bereich der Finanzkassen so gut wie keine laufenden Aufwendungen mehr an.

Anlage 3: Inhalt des Schreibens betr. der Kurzumfrage an 100 zufällig ausgewählte Finanzämter

**Betr.: Kurzumfrage Gesetzesfolgekosten
Zivilsteuerkonzept**

Sehr geehrte Damen und Herren,

anbei bitte ich Sie darum, mir fünf Minuten Ihrer Zeit zu opfern. Anlass meiner Bitte ist der an mich gerichtete Auftrag, eine Kostenabschätzung eines „Zivilsteuergesetzes“, das sich in den Verwaltungsabläufe an die Kirchensteuer anlehnt, gutachterlich vorzunehmen. Eine erste vorgenommene Kostenschätzung soll nun - Ihre Hilfe vorausgesetzt - validiert werden.

Ich bitte Sie, mir in diesem Zusammenhang zwei Fragen zu beantworten (*auch schon überschlägige Antworten wären für mich sehr hilfreich*):

1. Wie viele Mitarbeiter zählt Ihr Finanzamt?

2. Angenommen, die Kirchensteuer entfiel: Wie viel Arbeitszeit pro Woche könnten Sie einsparen?

	3 h/ 180 min	2,5 h/ 150 min	2 h/ 120 min	1,5 h/ 90 min	1 h/ 60 min	½ h/ 30 min	Individ. Wert
Finanzkasse							
Programmierung							
Veranlagung							
Sonstiges*							

(Zutreffendes bitte ankreuzen)

Bitte die unter „Sonstiges“ angeführte Tätigkeit bezeichnen:

Auskunft gab (Name):

Sollten Sie noch kritische Anregungen für meine Befragung haben, wäre ich ebenfalls sehr dankbar.

Bitte senden Sie Ihre Antwort an die Fax-Nummer:

06782 / 17-1437

Ich versichere Ihnen, dass Ihre Auskunft vertraulich behandelt wird. Die Angaben der verschiedenen Finanzämter fließen in eine aggregierte Zahl ein, welche keine Rückschlüsse auf das einzelne Finanzamt mehr zulassen.

Ich sichere Ihnen des Weiteren zu, dass die Angaben keinen dritten Personen oder Institutionen zur Verfügung gestellt werden.

Für Ihre Mitarbeit haben Sie herzlichen Dank.

Mit freundlichen Grüßen

gez. Prof. Dr. Dirk Löhr

Professor für Steuerlehre und Ökologische Ökonomik
an der Fachhochschule Trier / Umwelt-Campus Birkenfeld