

Repetitorium Allgemeines Steuerrecht

Donnerstag, den 23. Oktober 2003

Gegenstand dieses Repetitoriums ist der mögliche Stoff sog. 4 C – Klausuren und daran anschließender mündlicher Prüfungen im ersten juristischen Staatsexamen. Diesen Stoff stelle ich nicht mehr systematisch dar – das war Aufgabe der Vorlesungen -, sondern problemorientiert, wobei ich ein Augenmerk aktuellen, prüfungsrelevanten Problemen zuwenden will. Dass diese Veranstaltung nur 1 SWS umfasst, hat auch einen Vorteil: Dies zwingt zur Bildung kompakter Einheiten. Entsprechend der Gliederung des Prüfungsstoffs will ich in dieser Veranstaltung nacheinander Fragen des Steuerverfassungs-, des Steuerverwaltungs- und des Einkommensteuerrechts ansprechen, beim Einkommensteuerrecht begrenzt auf dessen Systematik und auf die Überschusseinkünfte; im Rahmen der vorhandenen Zeit möchte ich schließlich auf Auswirkungen der EG-Grundfreiheiten auf das deutsche Steuerrecht eingehen.

1. Begrenzungs- und Schutzfunktion der Finanzverfassung

Beginnen möchte ich heute mit einem Begriff, der in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts immer wieder in unterschiedlichen Zusammenhängen eine Rolle spielt: der Begrenzungs- und Schutzfunktion der Finanzverfassung. In dem steuerverfassungsrechtlichen Teil der Veranstaltung werde ich weiter eingehen auf grundrechtliche Grenzen des Steuerzugriffs, insbesondere aus Art. 3 Abs. 1 GG, und auf Fragen des Rückwirkungsverbots, schließlich auf die derzeitigen Bemühungen um eine Gewerbesteuerreform.

Die Finanzverfassung ist in den Art. 104a bis 109 GG geregelt. Sie ist Bundesstaatsrecht und grenzt auf der Einnahmenseite Steuergesetzgebungs-, Steuerverwaltungs- und Steuerertragszuständigkeiten zwischen dem Bund und den Ländern ab, auf der Ausgabenseite sog. Finanzierungszuständigkeiten und gewährleistet die Autonomie, aber auch die Zuordnung ihres Haushaltswesens. Obwohl die Finanzverfassung Staatsorganisationsrecht ist, entfaltet sie doch auch rechtliche Wirkungen für die Bürger oder sonstigen Steuerpflichtigen.

Diese Wirkungen zähle ich zunächst auf, bevor ich einzelne Punkte anhand von Fällen aus der Rechtsprechung des BVerfG vertiefe.

1. Durch die Kompetenzaufteilung wird der Steuerpflichtige gegen einen ungeordneten Zugriff mehrerer Finanzgewalten geschützt. Dies wird umgesetzt durch den Gesetzesvorbehalt für das Steuerrecht, die Beschränkung der Landesgesetzgeber durch die Art. 105 Abs. 2 und 2a GG (Gleichartigkeit) und das Fehlen einer Steuererhebungscompetenz der EG.

2. Die Hervorhebung der Steuer als Finanzierungsinstrument des Staates macht nicht-steuerliche öffentliche Abgaben zu einer rechtfertigungsbedürftigen Ausnahme. Zwar gibt es keinen *numerus clausus* zulässiger öffentlicher Abgaben, der etwa bestünde aus Steuern, Gebühren, Beiträgen und Sonderabgaben. Das BVerfG hat diese Liste erweitert durch die Sammelkategorie der sonstigen nicht-steuerlichen öffentlichen Abgabe (E 93, 319 – Umweltabgabe). Nicht – steuerliche öffentliche Abgaben bedürfen aber einer besonderen Rechtfertigung, die bei Gebühren und Beiträgen, die darum auch unter dem Begriff „Vorzugslast“ zusammengefasst werden, in der vom Staat gewährten Gegenleistung liegt, bei Sonderabgaben in den Kriterien der Gruppenhomogenität, Gruppenverantwortlichkeit und Gruppennützigkeit liegt und bei sonstigen öffentlichen Abgaben in verfassungsrechtlichen Zielbestimmungen, etwa dem Staatsziel Umweltschutz, liegen kann.

3. Die Hervorhebung der Steuer als Finanzierungsinstrument des Staates ist vom BVerfG als Verfassungsentscheidung für den Steuerstaat interpretiert worden. Steuerstaat bedeutet, dass der Staat sich durch Teilhabe am wirtschaftlichen Erfolg seiner Bürger finanziert und dafür eigene wirtschaftliche Tätigkeit, die in Konkurrenz zu wirtschaftlicher Tätigkeit der Bürger tritt, unterlässt. Erwerbswirtschaftliche Staatstätigkeit, die allein der Gewinnerzielung dient, ist verfassungswidrig (BVerfGE 61, 82 (107); 39, 329 (333 ff.)). Stets muss ein sie rechtfertigender öffentlicher Zweck hinzutreten. Dies ist die Grundlage für Regelungen des kommunalen Wirtschaftsrechts der Bundesländer, in Berlin des Betriebsgesetzes.

4. Die Nennung einzelner Steuerarten insbesondere in Art. 106 GG beschränkt die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei konzeptionellen Änderungen vorhandener oder bei der Einführung neuer Steuerarten. So muss eine Vermögensteuer eine Sollertragsteuer sein, um einen Platz im Steuersystem zu finden (BVerfGE 93, 121), und so bereitet es in der

Diskussion um sog. Öko-Steuern immer wieder ein Problem, dass Art. 106 GG ihr Aufkommen weder dem Bund noch den Ländern ausdrücklich zuweist.

5. Nur sehr verhalten wirkt die Begrenzungs- und Schutzfunktion der Finanzverfassung moderierend auf die **Höhe** der steuerlichen Gesamtbelastung, wobei die Belastung der Unternehmen mit Sozialversicherungsabgaben ohnehin kein Thema des X. Abschnitts des GG ist (immerhin Art. 106 III 4 Nr. 2 GG).

Die Begrenzungs- und Schutzfunktion der Finanzverfassung ist vom BVerfG 1998 durch einen Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung ergänzt worden. Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung bedeutet, dass, wenn ein Steuergesetz zulässigerweise nicht nur Fiskal-, sondern auch Lenkungszwecke verfolgt (dazu BVerfGE 98, 106 (Ls. 3); Rodi, StuW 1999, 105), es weder der Gesamtkonzeption der sachlichen Regelung noch konkreten Einzelregelungen widersprechen darf. Auch hier werden mit kompetenzrechtlichen Argumenten Schranken für den Steuergesetzgeber aufgerichtet, die zugunsten der Steuerpflichtigen wirken.

Die Begrenzungs- und Schutzfunktion der Finanzverfassung und die Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung schaffen kein durch Kompetenzrecht des Grundgesetzes geordnetes Steuersystem. Immerhin helfen sie Wertungswidersprüche vermeiden zwischen öffentlichen Abgaben und privatwirtschaftlichen Einnahmen, zwischen einzelnen Arten öffentlicher Abgaben, zwischen Steuer- und Sachgesetzgebungskompetenzen und innerhalb der Steuergesetzgebung. Zur Vertiefung möchte ich jetzt in der Reihenfolge ihrer Aktualität drei Entscheidungen des BVerfG vorstellen: die Entscheidung zu den Rückmeldegebühren an baden-württembergischen Hochschulen (vom 19.03.2003, noch nicht in der amtlichen Sammlung), die Entscheidung zur Verpackungsteuersatzung der Stadt Kassel (E 98, 106) und die Entscheidung zum baden-württembergischen und zum hessischen Wasserpfennig (E 93, 319).

2. Rückmeldegebühren

Sachverhalt: Das Land Baden-Württemberg hat 1997 eine Rückmeldegebühr an staatlichen Hochschulen von 100 DM eingeführt, die nach ihrer gesetzlichen Grundlage die Kosten für die Bearbeitung jeder Rückmeldung decken sollen. Diese lagen jedoch nur bei 8,33 DM. Dem

Land sind auf diese Weise 1997 39,2 Mio. DM und 1998, in dessen Verlauf die Gebühr ausgesetzt worden ist, 27,9 Mio. DM zugeflossen.

Lösung: Die Gebühr ist verfassungswidrig. Dem Land fehlt die Gesetzgebungskompetenz. Zwar unterfallen Hochschulgebühren grundsätzlich der Kulturhoheit der Länder, doch ergibt sich aus der Begrenzungs- und Schutzfunktion der Finanzverfassung, dass diese für überhöhte Gebühren nicht gilt. Aus dieser Funktion ergeben sich drei grundlegende Anforderungen an alle nicht-steuerlichen öffentlichen Abgaben. Sie bedürfen erstens einer besonderen sachlichen Rechtfertigung. Sie müssen sich zweitens ihrer Art nach von einer Steuer, die voraussetzungslos, d.h. ohne besondere sachliche Rechtfertigung erhoben wird, deutlich unterscheiden. Drittens muss der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen Rechnung getragen sein. Zu den Zwecken, die Gebühren rechtfertigen können, rechnet das BVerfG die Kostendeckung, den Vorteilsausgleich, die Verhaltenslenkung sowie soziale Zwecke, wobei es dem Gesetzgeber einen Entscheidungs-, Gestaltungs- und Typisierungsspielraum zubilligt und nur bei einem „groben Missverhältnis“ einschreitet.

Im vorliegenden Fall liegt ein solcher aber vor; es fehlt schon am ersten. Die besondere sachliche Rechtfertigung muss sich auf den Grund und auf die Höhe der nicht-steuerlichen Abgabe beziehen. Im vorliegenden Fall kommt insoweit nur der Aufwand für Rückmeldungen in Betracht, nicht der Aufwand für das Hochschulstudium allgemein in Betracht. Hätte der Gesetzgeber Kostendeckungszwecke verfolgen wollen, die über die speziellen Kosten für die Bearbeitung von Rückmeldungen hinausgehen, hätte er dies nach dem Grundsatz der Normenklarheit im Gebührentatbestand mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck bringen müssen. Das ist hier nicht geschehen; nach dem klaren Gesetzeswortlaut kann nicht von einer „versteckten Studiengebühr“ gesprochen werden. Mit einer Höhe von 100 DM im Verhältnis zu tatsächlichen Kosten von 8,33 DM entfernt die Gebühr sich so weit von ihrem Erhebungsgrund, dass sie verfassungswidrig in die Nähe einer – auch der Höhe nach – voraussetzungslosen Steuer gerät.

3. Verpackungsteuersatzung

Sachverhalt: Die Stadt Kassel erhob seit 1992, mit einer auf das hessische Gesetz über kommunale Abgaben gestützten Satzung, eine Steuer auf nicht wiederverwendbare Verpackungen und nicht wiederverwendbares Geschirr, sofern darin Speisen und Getränke

und zum Verzehr an Ort und Stelle verkauft wurden (Bic Mac – Steuer). Ziel der Steuer war eine Eindämmung von Verpackungsmüll und auch die Verbesserung der Einnahmesituation der Stadt. Bundesgesetzlich war – in § 14 AbfG – vorgesehen, dass als Ausfluss des umweltrechtlichen Kooperationsprinzips zur Vermeidung von Abfällen auf freiwillige Maßnahmen der Hersteller und Vertreiber gesetzt werden solle. In ihren Verfassungsbeschwerden gegen letztinstanzliche Entscheidungen hessischer Verwaltungsgerichte über die Heranziehung zur Verpackungsteuer wird deren Unvereinbarkeit mit Art. 74 Abs. 1 Nr. 24, 105 Abs. 2a und dem Rechtsstaatsprinzip gerügt. Dem hat sich das BVerfG angeschlossen.

Die Beschwerdebefugnis begründet es mit der berufsregelnden Tendenz der Verpackungsteuer aus Art. 12 Abs. 1 GG. Zwar seien Lenkungswirkungen von Steuern grundsätzlich zulässig; die Steuer sei kein reines Fiskalinstrument. Für die Lenkungswirkung kann sich der Gesetzgeber auf eine Steuerkompetenz stützen, er braucht keine Sachkompetenz. Das heißt hier für den hessischen Landesgesetzgeber und für die Stadt Kassel als Satzungsgeberin, dass ihnen nicht die Sperrwirkung des Abfallgesetzes gemäß Art. 74 Abs. 1 Nr. 24, 72 Abs. 1 GG entgegengehalten werden kann, sondern sie sich auf Art. 105 Abs. 2a GG stützen können.

Die Ausübung der Steuergesetzgebungskompetenz zur Lenkung in einem anderweitig geregelten Sachbereich ist jedoch nur zulässig, wenn dadurch die Rechtsordnung nicht widersprüchlich wird. Das BVerfG geht insoweit von einem grundsätzlichen Nachrang des Steuer- im Verhältnis zum Sachgesetzgeber aus (S. 119) und begründet diese mit Bundestreue und Rechtsstaatsprinzip. Die Beschränkung der Steuergesetzgebungskompetenz trifft nicht nur die Länder, sondern auch den Bund.

Im vorliegenden Fall sieht das BVerfG einen Widerspruch darin, dass die zielgebundene umweltrechtliche Kooperationspflicht die konkrete Form der Zusammenarbeit bei der Zielverwirklichung offen lässt und auf Sanktionen verzichtet, während die zielorientierte, wenn auch zielungenaue steuerliche Lenkung dem Steuerpflichtigen ein finanzwirtschaftliches Motiv gibt, sich für eine bestimmte, staatlich erwünschte Verhaltensweise zu entscheiden, also auf eine Sanktion nicht verzichtet.

Aus diesen Gründen überschreitet die Stadt Kassel mit ihrer Satzung die Kompetenz aus Art. 105 Abs. 2a GG.

4. Wasserpfennig

Sachverhalt: Die Länder Baden-Württemberg und Hessen erheben für die Entnahme von Grundwasser und Oberflächenwasser im Wesentlichen zu Produktionszwecken ein Entgelt, das sich nach dem Umfang der Entnahme und der Wasserverschmutzung bemisst. Auf das komplizierte jährliche Berechnungs- und Festsetzungsverfahren kommt es nicht an. Das Entgelt fließt in Baden-Württemberg ohne Zweckbindung in den allgemeinen Landeshaushalt, Anfang der 90er Jahre immerhin zwischen 145 und 165 Mio. DM jährlich.

Lösung: Den rechtlichen Kern des Rechtsstreits über den baden-württembergischen Wasserpfennig bildete die Frage, ob zur Begrenzungs- und Schutzfunktion der Finanzverfassung ein numerus clausus öffentlicher Abgaben gehört, der umfasst: Steuern, Gebühren und Beiträge, also Vorzugslasten, und Sonderabgaben. Hätte man diese Frage bejaht, so wäre es sehr schwierig gewesen, den Wasserpfennig verfassungsrechtlich zu halten. Für eine Steuer hätte dem Land mangels Örtlichkeit (Art. 105 Abs. 2a GG) eine Gesetzgebungskompetenz nur aus Art. 105 Abs. 2 GG zugestanden, doch eine Steuer liegt begrifflich nicht vor, weil die Höhe der Wasserentnahmeentgelte von einer individuell zurechenbaren öffentlichen Leistung abhängt, also nicht voraussetzungslos ist (S. 346). Eine Vorzugslast (Gebühr oder Beitrag) anzunehmen, ist sehr problematisch, weil die Wasserentnahmeentgelte keinen Aufwand ausgleichen sollen, der der öffentlichen Hand entstanden ist, es damit an einem Kriterium für die Bemessung fehlt. Eine Sonderabgabe scheidet mangels Gruppenhomogenität, Gruppenverantwortlichkeit und Gruppennützigkeit bei den Abgabepflichtigen aus.

Das BVerfG verneint einen numerus clausus öffentlicher Abgaben, stellt aber einige Kriterien auf, denen eine sonstige öffentliche Abgabe zu genügen hat, um nicht die Begrenzungs- und Schutzfunktion der Finanzverfassung zu gefährden.

1. Die Abgabe muss dem Prinzip des Steuerstaates entsprechen, was der Fall ist, weil sie einen Sondervorteil abschöpft, der in dem Recht besteht, ein knappes Umweltgut nutzen zu dürfen. Dieser Gedanke scheint der Kerngedanke der Entscheidung zu sein. Er kehrt an allen wichtigen Stellen wieder.

2. Die Abgabe muss sich begrifflich hinreichend scharf von Steuern unterscheiden, so dass die Art. 105 und 106 GG nicht durch ein Wahlrecht zwischen Steuer und sonstiger Abgabe zur Disposition des einfachen Gesetzgebers gestellt sind. Das ist hier der Fall (s.o.).

3. Die Höhe der Abgabe darf den Wert der öffentlichen Leistung nicht übersteigen. Anderenfalls läge doch eine voraussetzungslose Abgabe und damit eine Steuer vor.