

DRÜEN

Jetzt bei
BOORBERG

Allgemeines Steuerrecht

22. Auflage

Allgemeines Steuerrecht

Professor Dr. Klaus-Dieter Drüen

Lehrstuhl für Steuerrecht und Öffentliches Recht
Ludwig-Maximilians-Universität München (LMU)

22., vollständig überarbeitete Auflage, 2025

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek | Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über www.dnb.de abrufbar.

22. Auflage, 2025
ISBN 978-3-415-07626-6

© 2025 Richard Boorberg Verlag

Bis zur 21. Auflage erschien das Werk im Verlag Alpmann und Schmidt Juristische Lehrgänge Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG, Münster.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen. Die Nutzung sämtlicher Inhalte für das Text- und Data Mining ist ausschließlich dem Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG vorbehalten. Der Verlag untersagt eine Vervielfältigung gemäß § 44b Abs. 2 UrhG ausdrücklich. Anfragen gemäß EU-Verordnung über die allgemeine Produktsicherheit (EU) 2023/988 (General Product Safety Regulation - GPSR) richten Sie bitte an: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Produktsicherheit, Scharrstraße 2, 70563 Stuttgart; E-Mail: produktsicherheit@boorberg.de

Satz: abavo GmbH, Nebelhornstraße 8, 86807 Buchloe | Druck und Bindung: CPI books GmbH, Eberhard-Finck-Straße 61, D-89075 Ulm

Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG | Scharrstraße 2 | 70563 Stuttgart
Stuttgart | München | Hannover | Berlin | Weimar | Dresden
www.boorberg.de

1. Abschnitt Grundlagen

A. Begriff der Steuer, Steuerarten, Steuerhoheit

I. Begriff der Steuer

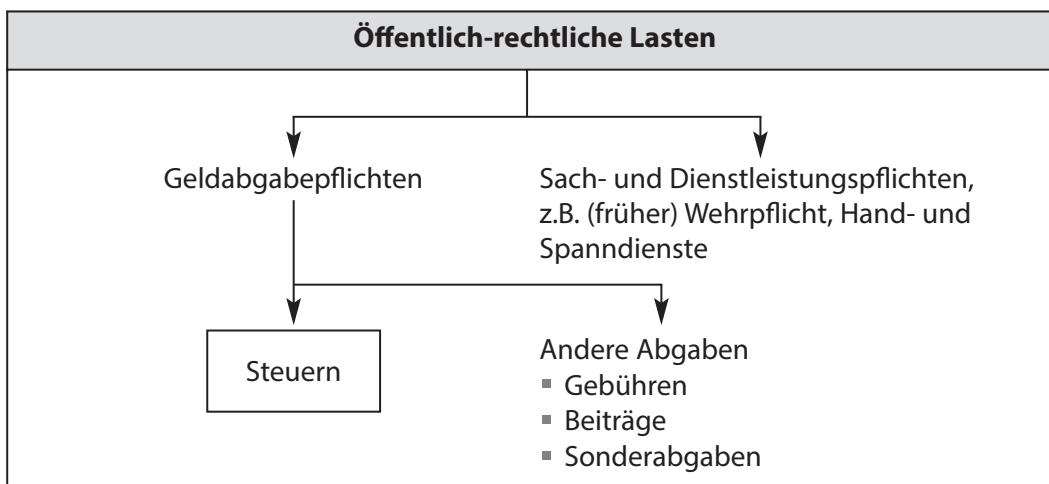


Fall 4: Verfassungsmäßigkeit der Schwerbehinderten-Ausgleichsabgabe

9

Nach § 154 Abs. 1 SGB IX müssen Arbeitgeber, die über mindestens 20 Arbeitsplätze verfügen, auf wenigstens 5 % der Arbeitsplätze Schwerbehinderte beschäftigen. Unternehmer U hat diese sog. Pflichtplatzquote nicht eingehalten. Daraufhin hat ihn das zuständige Integrationsamt (vgl. § 185 SGB IX) nach § 154 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 Nr. 3 SGB IX zu einer Ausgleichsabgabe in Höhe von 320 € jährlich für jeden nicht besetzten Pflichtplatz herangezogen. U ist der Ansicht, die Ausgleichsabgabe stelle eine verfassungsrechtlich unzulässige Sondersteuer für Arbeitgeber dar.

- I. Es fragt sich zunächst, ob die Ausgleichsabgabe nach § 160 SGB IX eine Steuer im Sinne der finanzverfassungsrechtlichen Normen des GG (Art. 104 a–108) darstellt und daher an diesen Verfassungsbestimmungen zu messen ist. Der **Steuerbegriff des GG** knüpft an den seit Jahrzehnten gefestigten Steuerbegriff des allgemeinen Abgabenrechts an,⁴⁹ dessen Legaldefinition sich in § 3 Abs. 1 AO findet. Danach sind Steuern Geldleistungen, die nicht eine 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; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein. Nach § 3 Abs. 3 AO sind auch Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach Art. 5 Nr. 20 und 21 des Zollkodex der Union (UZK) Steuern im Sinne der AO. Die Stellung der Steuern im System der öffentlich-rechtlichen Lasten veranschaulicht das folgende Schaubild:



Aus dem Steuerbegriff des § 3 Abs. 1 AO ergeben sich die folgenden Merkmale:

1. Steuern können nur **Geldleistungen**, also nicht Sach- und Dienstleistungen sein.
2. Steuern sind **keine Gegenleistungen** für eine bestimmte Leistung der steuererhebenden Körperschaft. Dadurch unterscheiden sie sich insbesondere von den Gebühren und Beiträgen, den sog. Vorzugslasten. **Gebühren** werden aus Anlass einer

49 BVerfG v. 06.11.1984–2 BvL 19/83, 2 BvL 20/83, 2 BvR 363/83, 2 BvR 491/83, BVerfGE 67, 256, 282.

dem Abgabepflichtigen individuell zurechenbaren öffentlichen Leistung erhoben; durch **Beiträge** werden Interessenten und Nutznießer an den Kosten einer öffentlichen Einrichtung beteiligt, ohne Rücksicht darauf, ob der Beitragspflichtige die Vorteile auch tatsächlich wahrnimmt.⁵⁰

Beispiele

Spielbankabgabe und sog. Troncabgabe, die öffentlich-rechtlich konzessionierte Spielbanken nach den Spielbankgesetzen der Länder schulden, sind keine Gegenleistung für die Konzession und deshalb Steuern i. S. d. AO.⁵¹

Sog. **Studiengebühren**, die in NRW bis zum Sommersemester 2011 von Studenten für das Erststudium entrichtet werden mussten, sind im Studienbeitrags- und Hochschulabgabengesetz NRW zu Recht als Beiträge bezeichnet. Denn es handelt sich um eine Abgabe, die für die Möglichkeit der Inanspruchnahme der vom Staat zur Verfügung gestellten Einrichtung Universität erhoben wird.⁵²

3. Die Geldleistung muss von einem **öffentlicht-rechtlichen Gemeinwesen** (Bund, Land, Gemeinde, Religionsgemeinschaft⁵³) auferlegt sein. Auferlegt sind nur Leistungen, die in einem öffentlich-rechtlichen Subordinationsverhältnis erhoben werden. Freiwillige und vertragliche Zahlungen erfüllen daher nicht den Steuerbegriff.
4. Die Geldleistung muss **zur Erzielung von Einnahmen** auferlegt sein, d. h. der Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs dienen. Allerdings stellt § 3 Abs. 1 AO in Übereinstimmung mit der verfassungsrechtlichen Rspr.⁵⁴ klar, dass die Einnahmezielungsabsicht als Nebenzweck des Gesetzes ausreicht. Daraus ergibt sich die Unterscheidung zwischen

- **Fiskalzwecknormen**, bei denen der Steuerertrag im Vordergrund steht, und
- **Lenkungsnormen**, mit denen der Gesetzgeber in erster Linie sozialpolitische oder wirtschaftspolitische Zwecke verfolgt.⁵⁵

Beispiel

Die Ergänzungsabgabe zur ESt, die bis Ende 1974 erhoben wurde, hatte hauptsächlich den Sinn, Kaufkraft zur Konjunkturdämpfung abzuschöpfen. Es handelt sich trotzdem um eine Steuer.

5. Das Aufkommen aus einer Steuer muss dem Fiskus **endgültig** zufließen. Die zeitlich begrenzte Nutzungsmöglichkeit einer rückzahlbaren Abgabe stellt keine Einnahme i. S. d. klassischen Steuerbegriffs dar. Daher bestand für die Investitionshilfeabgabe (sog. Zwangsanleihe) nach Art. 10 des Haushaltbegleitgesetzes 1983 keine Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 105 GG.⁵⁶
6. Steuern müssen **allen** auferlegt sein, bei denen der **Tatbestand** zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Das Gesetz bringt damit „programmatisch“ die auch in § 85 AO verankerten Prinzipien der Tatbestandsmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zum Ausdruck.⁵⁷ Tatbestandsmäßigkeit und Gleichmäßigkeit sind demnach keine begrifflichen Merkmale der Steuer; Verstößt ein Steuer-

50 Drüen in T/K § 3 AO Rn. 21, 25 m. w.N.

51 BFH v. 08.03.1995 – II R 58/93, BStBl. II 1995, 438.

52 Vgl. OVG Münster, v. 09.10.2007-15 A 1596/07, DVBl. 2007, 1442.

53 Mit dem Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 Abs. 6 Weimarer Reichsverfassung 1919).

54 BVerfG v. 07.05.1998-2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106, 117.

55 Vgl. B/D/T Rn. 195 ff.; ähnlich Hey in T/L Rn. 3.19 ff.: Unterscheidung zwischen Fiskalzweck-, Sozialzweck- und Vereinfachungszwecknormen.

56 BVerfG v. 06.11.1984-2 BvL 19/83, 2 BvL 20/83, 2 BvR 363/83, 2 BvR 491/83, BVerfGE 67, 256 ff.; dazu Kirchhof ZIP 1984, 1423 ff.

57 Seer in T/L Rn. 2.19.

gesetz z.B. gegen den Gleichheitsgrundsatz, handelt es sich gleichwohl um eine – wenn auch verfassungswidrige – Steuer.⁵⁸

Die Voraussetzungen zu 1. und 3. sind erfüllt, weil die Ausgleichsabgabe nach § 160 SGB IX eine Geldleistung ist, die von den Integrationsämtern, also staatlichen Behörden, erhoben wird. Sie ist auch keine Gegenleistung für eine bestimmte Leistung der Integrationsämter (vgl. oben 2.); denn sie ist nicht mit Leistungen oder Vorteilen verknüpft, die dem abgabebelasteten Unternehmer gewährt oder zumindest zur Inanspruchnahme zur Verfügung gestellt werden. Das Aufkommen der Ausgleichsabgabe dient jedoch weder als Hauptzweck noch als Nebenzweck zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs. Die Mittel werden vielmehr zweckgebunden für die Förderung Schwerbehinderter verwaltet (§ 160 Abs. 5 SGB IX). Damit fehlt es an der Voraussetzung zu 4., nämlich an dem für den Steuerbegriff wesentlichen Tatbestandsmerkmal der Einnahmeerzielungsabsicht des öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens.⁵⁹

- II. Scheidet eine Qualifizierung der Ausgleichsabgabe als Steuer- oder Vorzugslast aus, könnte es sich um eine – in der Verfassung nicht normierte – sog. **Sonderabgabe** handeln. Durch Sonderabgaben werden bestimmte Gruppen von Bürgern zur Finanzierung besonderer Aufgaben herangezogen.⁶⁰ Die Gesetzgebungskompetenz für Sonderabgaben ergibt sich nicht aus den Normen der Finanzverfassung, sondern aus der allgemeinen Sachzuständigkeit nach Art. 70 ff. GG.⁶¹ Nach Art. 74 Abs. 1 Nr. 7 GG aber hat der Bund für Regelungen des Schwerbehindertenrechts die konkurrierende Gesetzgebungszuständigkeit.
- III. Obwohl sich Sonderabgaben als Abgabetyprägnant formulierte Sätzen begründet:
- 10
11

- „Die Finanzverfassung des Grundgesetzes geht davon aus, dass Gemeinlasten aus Steuern finanziert werden. Deshalb regelt sie, um eine Finanzordnung sicherzustellen, die den Gesamtstaat und die Gliedstaaten am Gesamtertrag der Volkswirtschaft sachgerecht beteiligt,⁶³ die Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungskompetenzen im Wesentlichen – neben den Zöllen und Finanzmonopolen – nur für das Finanzierungsmittel der Steuer. Sie versagt es dem Gesetzgeber, selbst unter Inanspruchnahme von Sachkompetenzen, Sonderabgaben zur Erzielung von Einnahmen für den allgemeinen Finanzbedarf eines öffentlichen Gemeinwesens zu erheben.“
- ... Wählt der Gesetzgeber als Finanzierungsmittel für eine öffentliche Aufgabe die **Sonderabgabe**, weicht er von drei grundlegenden Prinzipien der Finanzverfassung ab. Er beansprucht zur Auferlegung von Abgaben eine **Gesetzgebungskompetenz** außerhalb der Finanzverfassung und stellt damit einen der tragenden Eckpfeiler der bundesstaatlichen Ordnung des Grundgesetzes in Frage. Er gefährdet durch den haushaltsflüchtigen Ertrag der Sonderabgabe das **Budgetrecht des Parlaments** und berührt damit auch die an den Staatshaushalt anknüpfenden Regelungen für den Finanzausgleich, die Stabilitätspolitik, die Verschuldensgrenze, Rechnungslegung und Rechnungsprüfung. Schließlich verschiebt er die Belastung der Abgabepflichtigen von der Gemeinlast zu einer die **Belastungsgleichheit der Bürger** in Frage stellenden besonderen Finanzierungsverantwortlichkeit für eine Sachaufgabe. Zwar führt die Abweichung von den genannten Prinzipien nicht ausnahmslos zur Verfassungswidrigkeit einer Abgabe. Doch muss, um die bundesstaatliche Finanzverfassung wie auch die Budgetfreiheit des Parlaments vor Störungen zu schützen und den Erfordernissen des Individualschutzes der Stpl. im Blick auf die Belastungsgleichheit Rechnung zu tragen, die Sonderabgabe engen Grenzen unterliegen; sie muss deshalb eine seltene Ausnahme bleiben.“

⁵⁸ Dazu Drüen in T/K § 3 AO Rn. 32f.

⁵⁹ So BVerfG v. 26.05.1981–1 BvL 56/78, 1 BvL 57/78, 1 BvL 58/78, BVerfGE 57, 139, 166.

⁶⁰ Seer in T/L Rn. 2.25; B/D/T Rn. 107ff.; Kirchhoff, in Handbuch des Staatsrechts, V, 3. Aufl. 2007, § 119 Rn. 69ff.

⁶¹ BVerfG v. 09.11.1999–2 BvL 5/95, BVerfGE 101, 141.

⁶² BVerfG v. 11.10.1994–2 BvR 633/86, BVerfGE 91, 186.

⁶³ BVerfG v. 10.12.1980–2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274, 300.

Damit eine Sonderabgabe verfassungsrechtlich zulässig ist, muss sie nach der Rspr. des BVerfG folgende Rechtfertigungselemente erfüllen:

- Es muss ein bestimmter **Sachzweck** verfolgt werden, der über den allgemeinen Zweck der Mittelbeschaffung hinausgeht.
- Die belastete Gruppe der Abgabepflichtigen muss **homogen**, d.h. von der Allgemeinheit und anderen Gruppen durch besondere gemeinsame Gegebenheiten abgrenzbar sein.⁶⁴
- Die mit der Abgabe belastete Gruppe muss eine **spezifische Sachnähe** zu dem mit der Abgabe verfolgten Zweck aufweisen.⁶⁵
- Aus der Sachnähe muss eine **besondere Gruppenverantwortung** für die Erfüllung der mit der außersteuerlichen Abgabe zu finanzierenden Aufgabe entspringen.⁶⁶
- Das Abgabeaufkommen muss im Interesse der Gruppe der Abgabepflichtigen, also **gruppennützige**, verwendet werden.⁶⁷
- Die Sonderabgabe darf grundsätzlich nur vorübergehend erhoben werden, d.h., der Gesetzgeber muss **in angemessenen Zeitabständen überprüfen**, ob er die Sonderabgabe aufrechterhält oder veränderte Umstände eine Aufhebung der Belastung gebieten.⁶⁸
- Der Gesetzgeber muss die erhobenen Sonderausgaben **haushaltsrechtlich vollständig dokumentieren** und in einer dem Haushaltsplan beigefügten Anlage als nichtsteuerliche Abgabe ausweisen.⁶⁹

- 12 IV. Legt man diese vom BVerfG entwickelten Kriterien an die Ausgleichsabgabe nach § 160 SGB IX an, so ergibt sich Folgendes: Die belastete Gruppe – Arbeitgeber mit einer Mindestzahl von 20 Arbeitsplätzen – ist von der Allgemeinheit klar abgrenzbar. Es bestehen auch eine besondere Sachnähe und eine spezifische Gruppenverantwortung, weil nur Arbeitgeber über die Möglichkeit verfügen, Schwerbehinderte in Arbeit und Beruf einzugliedern. Es fehlt jedoch am Merkmal der gruppennützigen Verwendung der Abgabe. Denn das Aufkommen wird nicht zugunsten der Arbeitgeber, also der abgabepflichtigen Gruppe, sondern ausschließlich für die Förderung Schwerbehinderter verwendet.

Ausnahmsweise sind nach Ansicht des BVerfG jedoch auch „**fremdnützige**“ **Sonderabgaben** zulässig, wenn sich „aus der Natur der Sache eine finanzielle Inanspruchnahme der Abgabepflichtigen zugunsten fremder Begünstigter aus triftigen Gründen eindeutig rechtfertigt“.⁷⁰ In dem Urteil vom 26.05.1981⁷¹ hat das BVerfG das Merkmal der Gruppennützigkeit noch weiter relativiert: Die gruppennützige Verwendung ist nur dann erforderlich, wenn die Finanzierungsfunktion der Sonderabgabe im Vordergrund steht. Die Ausgleichsabgabe nach § 160 SGB IX aber hat primär die Aufgabe, Arbeitgeber zur Einstellung Schwerbehinderter anzuhalten (sog. Antriebsfunktion) und die Belastungen zwischen Arbeitgebern, die die Pflichtquote erfüllen, und solchen, die dieser Verpflichtung nicht entsprechen, auszugleichen (sog. Ausgleichsfunktion). Somit ist das Merkmal der Gruppennützigkeit der Abgabe im konkreten Fall entbehrlich.

Ergebnis:

Die Ausgleichsabgabe nach § 160 SGB IX stellt eine verfassungsrechtlich zulässige Sonderabgabe dar.

⁶⁴ BVerfG v. 10.12.1980–2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274, 305 f.; BVerfG v. 06.11.1984–2 BvL 19/83, 2 BvL 20/83, 2 BvR 363/83, 2 BvR 491/83, BVerfGE 67, 256, 276.

⁶⁵ BVerfG v. 10.12.1980 (a.a.O.).

⁶⁶ BVerfG v. 10.12.1980 (a.a.O.).

⁶⁷ BVerfG v. 10.12.1980 (a.a.O.).

⁶⁸ BVerfG v. 07.05.1998–2 BvR 1876/91, 2 BvR 1083/92, 2 BvR 2188/92, 2 BvR 2200/92, 2 BvR 2624/94, BVerfGE 98, 83.

⁶⁹ BVerfG v. 18.05.2004–2 BvR 2374/99, BVerfGE 110, 370.

⁷⁰ BVerfG v. 10.12.1980–2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274, 307.

⁷¹ BVerfG v. 26.05.1981–1 BvL 56/78, 1 BvL 57/78, BVerfGE 57, 139, 167.

II. Steuerarten

Steuern sind in organisierten Gemeinschaften erforderlich, um Gemeinschaftsaufgaben zu finanzieren. Theoretisch wäre denkbar, den Finanzbedarf eines Staates über eine „Alleinsteuer“ zu finanzieren. Tatsächlich existieren jedoch in allen modernen Staaten „**Vielsteuersysteme**“, weil ein differenziertes Steuersystem mit unterschiedlichen Steuerquellen den staatlichen Zugriff erleichtert und geringeren Steuerwiderstand auslöst.⁷²

13

Eine allgemeingültige **Einteilung der Steuern** lässt sich angesichts der Differenziertheit des Steuersystems nicht finden. Die Steuern können nur unter verschiedenen Ordnungsgesichtspunkten eingeteilt werden.

1. Die AO unterscheidet in Übereinstimmung mit der Verwaltungsorganisation (dazu unten 2.) zwischen Besitz- und Verkehrsteuern einerseits und Zöllen und Verbrauchsteuern andererseits.⁷³

- **Besitzsteuern** knüpfen an Besitz und Vermögen bzw. deren Erwerb an. Dazu gehören die ESt, KSt und die ErbSt. Aus finanzwissenschaftlicher Sicht gehört auch die Steuer vom Gewerbeertrag zu den Einkommensteuern. Die AO ordnet diese Steuer jedoch den Realsteuern zu (§ 3 Abs. 2 AO).
- **Verkehrsteuern** wie die GrESt knüpfen an Vorgänge des Rechtsverkehrs an.⁷⁴
- **Verbrauchsteuern** belasten den Verbrauch von Waren und Leistungen.

Beispiele

Energie-, Strom-, Tabak-, Bier-, Kaffee-, Alkopop- und Schaumweinsteuer. Die frühere Kernbrennstoffsteuer unterfällt nicht dieser Steuerkategorie.⁷⁵

- **Zölle** knüpfen an den Grenzübertritt von Waren an.

2. Nach der Auswirkung auf den „Steuerträger“ unterscheidet man zwischen direkten Steuern und indirekten Steuern:

- Direkte **Steuern** werden von dem erhoben, der sie nach dem Willen des Gesetzgebers wirtschaftlich tragen soll. Steuerschuldner und Steuerträger sind also identisch.

Beispiele

Die ESt und die ErbSt

- Indirekte **Steuern** werden vom Steuerschuldner im Preis auf einen anderen abgewälzt (den Steuerträger), der sie nach dem Willen des Gesetzgebers wirtschaftlich tragen soll.

Beispiele

Die USt, die Zölle und die Verbrauchsteuern

3. Beim Ablauf des Besteuerungsverfahrens wird zwischen Veranlagungs- und Festsetzungsteuern und sog. Abzugsteuern unterschieden.

- Bei **Veranlagungs- und Festsetzungsteuern** bedarf es eines Steuerbescheids (§ 155 AO) oder zumindest einer Steueranmeldung (§ 150 Abs. 1 S. 3 AO), die wie eine Steuerfestsetzung wirkt (§§ 167, 168 AO).

⁷² B/D/T Rn. 10; Hey in T/L Rn. 3.52 ff.

⁷³ Vgl. §§ 169 Abs. 2, 172 Abs. 1 AO.

⁷⁴ Die Umsatzsteuer hingegen ist nur von der technischen Anknüpfung her eine Verkehrsteuer und gilt für die Verfahrensvorschriften (insbesondere § 169 Abs. 1 AO) als solche, BFH v. 16.10.1986 – V B 64/86, BStBl. II 1987, 95; BFH v. 14.07.2015 – XI B 41/15, BFH/NV 2015, 1445. Von der wirtschaftlichen Funktion hingegen ist sie eine Verbrauchsteuer, Drüen in T/K § 3 AO Rn. 67.

⁷⁵ Dazu BVerfG v. 13.04.2017–2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171; näher Drüen in T/K § 3 AO Rn. 69 ff. 69b.

- Bei den **Abzugsteuern** (LSt, KapErtrSt) kommt eine förmliche Festsetzung gegenüber dem Steuerschuldner nur ausnahmsweise in Betracht.
4. Für die Abgrenzung der Gesetzgebungskompetenzen ist die Unterscheidung zwischen Verbrauch- und Aufwandsteuern einerseits und sonstigen Steuern andererseits von Bedeutung (Art. 105 Abs. 2 a GG).
 - **Aufwandsteuern** sind Steuern auf die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende (besondere) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit.⁷⁶
 5. In der Steuerrechtswissenschaft werden die Steuern unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit nach „Leistungsfähigkeitsindikatoren“ eingeteilt: Steuern auf das Einkommen, Steuern auf das Vermögen und Steuern auf die Einkommens- bzw. Vermögensverwendung (Konsum).⁷⁷
Das BVerfG ist diesem Ansatz gefolgt und unterscheidet bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung der „Gesamtbelastung“ durch die Besteuerung zwischen der Besteuerung des Vermögenserwerbs, des Vermögensbestandes und der Vermögensverwendung.⁷⁸

III. Steuerliche Nebenleistungen

14

Von der Steuer sind die sog. steuerlichen Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO) zu unterscheiden (Verzögerungsgelder, § 146 Abs. 2 c AO; Verspätungszuschläge, § 152 AO; Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO; Zinsen, §§ 233–237 AO sowie Zinsen nach den Steuergesetzen, auf die die §§ 238, 239 AO anwendbar sind; Säumniszuschläge, § 240 AO; Zwangsgelder, § 329 AO, und Kosten, §§ 89, 178, 178 a und §§ 337–345 AO, Verspätungsgelder nach § 22 a Abs. 5 EStG⁷⁹ sowie Zinsen im Sinne des Zollkodexes). Die Bedeutung der Nebenleistungen wächst an Höhe und Aufkommen.⁸⁰ Diese Geldleistungen stehen zwar in einem gewissen Zusammenhang mit den Steuern, dienen jedoch nicht (primär) der Einnahmeerzielung, sondern verfolgen verschiedene Zwecke:

Ein Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2 c AO etwa soll laut Gesetzesbegründung und aus Sicht der Verwaltung den Stpf. im Rahmen seiner Aufzeichnungspflichten „insbesondere zur zeitnahen Mitwirkung“ anhalten und „ein Druckmittel eigener Art“ darstellen.⁸¹ Der Verspätungszuschlag bezweckt, den Steuerpflichtigen zur rechtzeitigen Abgabe der Steuererklärung anzuhalten.⁸² Daneben wirkt der Verspätungszuschlag aber auch präventiv, indem er den Stpf. zur zukünftigen Pflichterfüllung anregt sowie repressiv, weil er an ein in der Vergangenheit liegendes Fehlverhalten anknüpft.⁸³ Insofern unterscheidet er sich vom Zwangsgeld (§ 329 AO), das allein als Beugemittel dient, um den Pflichtigen zur geforderten Handlung zu veranlassen, jedoch keinen repressiven oder „allgemein präventiven“ Charakter hat.⁸⁴ § 162 Abs. 4 AO ermöglicht Steuerzuschläge, um Verstöße gegen Dokumentationspflichten bei Auslandssachverhalten (§ 90 Abs. 3 AO) zu sanktionieren.⁸⁵ Säum-

⁷⁶ Z. B. Zweitwohnungsteuer, vgl. BVerfG v. 30.11.1982–1 BvR 818/81, BVerfGE 62, 325 und BFH v. 05.03.1997 – II R 28/95, BStBl. II 1997, 469; Jagdsteuer, vgl. BVerfG v. 10.08.1989–2 BvR 1532/88, BStBl. II 1989, 867; Spielgerätesteuer, vgl. BFH v. 21.02.1990 – II B 98/89, BStBl. II 1990, 510; zur sog. Bettentsteuer Anriss BB 2010, 2335; zur Bremischen Tourismusabgabe BFH v. 15.07.2015 – II R 32/14, BStBl. II 2015, 1031.

⁷⁷ Hey in T/L Rn. 3.55 ff.; Seer in T/L Rn. 2.47 ff.; B/D/T Rn. 72 ff.

⁷⁸ BVerfG v. 22.06.1995–2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655 zur VSt.

⁷⁹ Zur Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht BFH v. 20.02.2019 – X R 28/17, BStBl. II 2019, 430.

⁸⁰ Überblick bei Stein/Meister BB 2014, 538.

⁸¹ Dazu und zur Kritik sowie Reichweite der Vorschrift Drüen in T/K § 146 AO Rn. 48 ff. m. w. N.; näher Schraut/Stumpf BB 2014, 2910.

⁸² So ausdrücklich noch § 152 Abs. 2 S. 2 AO bis zum 31.12.2018.

⁸³ Seer in T/K § 152 AO Rn. 2.

⁸⁴ Drüen in T/K § 329 AO Rn. 1.

⁸⁵ Näher Seer in T/K § 162 AO Rn. 72 ff.
zur Frage der Vereinbarkeit von § 162 Abs. 4 AO mit dem Unionsrecht Vorabentscheidungsersuchen FG Bremen v. 07.07.2021–2 K 187/17 (3), EFG 2021, 1665.

niszuschläge nach § 240 AO sind ein Druckmittel zur pünktlichen Zahlung der Steuern.⁸⁶ Zinsen nach §§ 233ff. AO dienen hingegen grundsätzlich dem Ausgleich eines auf Zeit überlassenen oder vorenthaltenen Geldkapitals.⁸⁷ Kosten (vor allem für verbindliche Auskünfte, Vorabverständigungsverfahren oder die Vollstreckung) haben ebenfalls eine ausgleichende Funktion, allerdings hinsichtlich des (zusätzlichen) Verwaltungsaufwandes.⁸⁸ Auf steuerliche Nebenleistungen sind die Vorschriften der AO nur mit den Einschränkungen des § 1 Abs. 3 AO anwendbar.

IV. Steuerhoheit

1. Nationale Steuerhoheit

a) Völkerrechtliche Schranken der Besteuerung

§

Fall 5: Besteuerung eines Ausländers im Ausland

15

Der deutsche Staatsangehörige S ist vier Wochen, nachdem er seinen Wohnsitz nach Kanada verlegt und sein Vermögen dorthin transferiert hat, von seiner in Kanada lebenden Tochter T beerbt worden. Das FA möchte gegen T (kanadische Staatsangehörige) ErbSt festsetzen. Da T sich geweigert hat, einen inländischen Empfangsbevollmächtigten zu benennen (§ 123 S. 1 AO), gibt das FA den ErbSt-Bescheid mit einfacher Brief zur Post auf. T legt gegen den Bescheid Einspruch ein mit der Begründung, sie unterliege nicht der deutschen Steuerhoheit und die Bekanntgabe des Steuerbescheids sei wegen der Beeinträchtigung kanadischer Hoheitsrechte unwirksam.

I. Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG tritt die **persönliche Steuerpflicht** ein, wenn der Erblasser zurzeit seines Todes oder der Erwerber ein Inländer ist. Als Inländer gelten auch deutsche Staatsangehörige, die sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben, § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b) ErbStG. T ist daher nach § 20 ErbStG Schuldnerin der auf den Erwerb entfallenden ErbSt.

Die Regelung des § 2 ErbStG ist mit den **Grundsätzen der nationalen Steuerhoheit** vereinbar. Nach dem Völkerrecht ist es jedem Staat erlaubt, die Abgabepflicht auf Ausländer innerhalb seines Gebietes und Staatsangehörige außerhalb seines Gebietes zu erstrecken.⁸⁹ Soll dagegen ein Ausländer wegen eines ganz oder teilweise im Ausland verwirklichten Sachverhalts besteuert werden, ergeben sich aus dem Verbot völkerrechtswidriger Einmischung gewisse Beschränkungen für den deutschen Gesetzgeber: Die Abgabenerhebung gegenüber dem Ausländer bedarf in diesem Fall „hinreichender sachgerechter Anknüpfungspunkte“.⁹⁰ Ein solcher hinreichender sachlicher Anknüpfungspunkt ist gegeben, weil der Erblasser deutscher Staatsangehöriger war und seinen Wohnsitz erst kurze Zeit vor dem Erbfall in das Ausland verlegt hatte.

II. Fraglich ist, ob der Steuerbescheid gegenüber T auch wirksam bekannt gegeben worden ist. Nach § 122 Abs. 2 Nr. 2 AO gilt ein an einen Empfänger im Ausland durch einfacher Brief übermittelter Verwaltungsakt mit Ablauf eines Monats nach Aufgabe zur Post als bekannt gegeben. Wie bei der vereinfachten **Bekanntgabe** im Inland entfällt die Zugangsvermutung, wenn der Empfänger den Empfang des Schriftstücks bestreitet. Im Zweifel muss also die Behörde den Zugang des Verwaltungsakts und den Zeitpunkt des Zugangs nachweisen (§ 122 Abs. 2 letzter Hs. AO). T hat den Zugang des Steuerbe-

⁸⁶ Loose in T/K § 240 AO Rn. 1.

⁸⁷ Loose in T/K § 233 AO Rn. 1 m. w. N.

⁸⁸ So z. B. für die Kosten der verbindlichen Auskunft Seer in T/K § 89 AO Rn. 64 ff.; allgemein für Gebühren Drüen in T/K § 3 AO Rn. 93 a.

⁸⁹ Vgl. K. Vogel StuW 1982, 111, 112.

⁹⁰ BVerfG v. 22.03.1983–2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343–380.

scheids nicht bestritten. Der Bescheid ist somit wirksam bekannt gegeben, sofern die Bekanntgaberegelung in § 122 Abs. 2 Nr. 2 AO nicht wegen Verletzung höherrangigen Völkerrechts (Art. 25 GG) unwirksam oder zumindest einschränkend auszulegen ist:

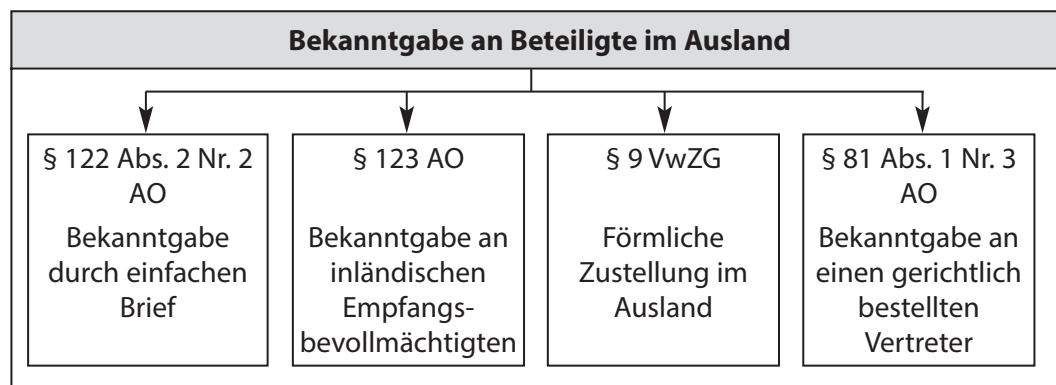
- Nach Ansicht der Finanzverwaltung soll die vereinfachte Bekanntgabe nur in solchen Staaten möglich sein, die diesem Verfahren zugestimmt haben oder es tolerieren.⁹¹
- Nach der Gegenansicht⁹² liegt allein in der Bekanntgabe keine völkerrechtswidrige Beschneidung ausländischer Hoheitsrechte, weil die Wirkung des bekannt gegebenen Bescheids sich zunächst auf das Inland beschränkt.

Welcher Auffassung zu folgen ist, kann dahingestellt bleiben, weil Kanada zu den Staaten gehört, die sich mit der Zusendung von Verwaltungsakten durch Briefpost in ihr Staatsgebiet einverstanden erklärt haben.⁹³ Im Übrigen wäre auch fraglich, ob die völkerrechtswidrige Bekanntgabe zur Nichtigkeit des Steuerbescheids führen würde.⁹⁴

Ergebnis:

Das Verfahren des FA war ordnungsgemäß, und der Einspruch ist unbegründet, sofern die Steuer sachlich zutreffend berechnet ist.

- b) Die Bekanntgabe von Steuerverwaltungsakten an ausländische Beteiligte im Einzelnen**
16 Steuerverwaltungsakte können an ausländische Beteiligte wie folgt bekannt gegeben werden:



Für die Verwaltungspraxis ist vor allem § 123 AO von Bedeutung. Danach hat ein Beteiligter im Ausland auf Verlangen der Finanzbehörde einen Empfangsbevollmächtigten im Inland zu benennen (§ 123 S. 1 AO). Wird daraufhin kein Empfangsbevollmächtigter genannt, braucht das an den ausländischen Beteiligten gerichtete Schriftstück nur als einfacher Brief zur Post aufgegeben zu werden. Abweichend von § 122 Abs. 2 letzter Hs. AO gehen Zugangszweifel nunmehr nicht zu lasten der Behörde. Nur wenn feststeht, dass der Beteiligte das Schriftstück nicht oder später erhalten hat, greift die **Zugangsvermutung** des § 123 S. 2 AO (Bekanntgabe einen Monat nach Aufgabe zur Post) nicht ein, § 123 S. 3 AO.

Unter den Voraussetzungen des § 10 VwZG (i. V. m. § 122 Abs. 5 AO) kann die Zustellung auch durch **öffentliche Bekanntmachung** erfolgen. Diese Maßnahme kommt allerdings nur als „letztes Mittel“ in Betracht, wenn alle Möglichkeiten erschöpft sind, das Schriftstück dem Empfänger in anderer Weise zu übermitteln.⁹⁵

91 BT-Drs. 10/1636, 40; AEAO zu § 122 Nr. 3.1.4.1; ebenso Werth in K/vW § 122 Rn. 20; Bock DStZ 1986, 329.

92 Seer in T/K § 123 AO Rn. 2; Koenig/Vorbeck § 122 Rn. 82.

93 AEAO zu § 122 Nr. 1.8.4.

94 Vgl. Bock DStZ 1986, 329.

95 BFH v. 09.12.2009 – X R 54/06, BStBl. II 2010, 732.

c) Doppelbesteuerung und Außensteuerrecht

Die Erstreckung der Steuerhoheit auf Sachverhalte mit Auslandsberührung führt zwangsläufig zu Überschneidungen nationaler Steueransprüche. Die Kollisionsproblematik ist Gegenstand des internationalen Steuerrechts.⁹⁶ Eine Mehrfachbelastung wird in vielen Fällen durch völkerrechtliche Vereinbarungen (vgl. § 2 AO), sog. **Doppelbesteuerungsabkommen** (DBA) vermieden. Andererseits können durch das internationale Steuergefülle auch ungerechtfertigte Steuervorteile entstehen. Sie zu vermeiden, ist der Zweck des Außensteuergesetzes vom 08.09.1972 (AStG), das insbesondere eine Durchgriffsmöglichkeit bei der Beteiligung an ausländischen Basisgesellschaften geschaffen hat.

17

2. Gesetzgebungshoheit

a) Der Bund hat die ausschließliche Gesetzgebungshoheit für Zölle und Finanzmonopole (Art. 105 Abs. 1 GG):¹⁸

- **Zölle** sind Abgaben, die an die Einfuhr einer Ware in das Zollgebiet der EU (Einfuhrzoll) oder an die Ausfuhr einer Ware aus diesem Gebiet anknüpfen (Ausfuhrzoll). Das materielle Zollrecht ergibt sich aufgrund der Zuständigkeit der EU in erster Linie aus unionsrechtlichen Vorschriften, insbesondere dem Zollkodex der Union (UZK), der Zollkodex-Durchführungsverordnung (UZK-DVO), der Zollbefreiungsverordnung (ZollBefrVO) und dem Zolltarif. Aufgaben und Befugnisse der deutschen Zollbehörden sind im Zollverwaltungsgesetz (ZollVG) geregelt.
- **Finanzmonopole** dienen der Erzielung von Einnahmen bei der Herstellung oder im Vertrieb von Waren. Das letzte deutsche Finanzmonopol war das Branntweinmonopol nach dem Gesetz über das Branntweinmonopol, das zuletzt nicht mehr der Erzielung von öffentlichen Einnahmen, sondern der Subventionierung kleiner und mittelständischer landwirtschaftlicher Brennereien diente und zum 31.12.2017 abgeschafft wurde.

b) Für die wichtigsten Steuern (insbesondere die ESt, KSt und USt als sog. Gemeinschaftsteuern und die – derzeit nicht erhobene – VSt) hat der Bund das konkurrierende Gesetzgebungsrecht (Art. 105 Abs. 2, 72 GG). Ob der Bund aus Art. 105 Abs. 2 GG auch das Recht ableiten kann, neue und im Verteilungssystem des Art. 106 GG bisher nicht erfasste Steuern einzuführen, war lange umstritten.⁹⁷

Das BVerfG sieht die Zuweisung von Gesetzgebungskompetenzen an Bund und Länder durch Art. 105 i. V. m. Art. 106 GG (zu Recht) als abschließend an und verneint ein über den Katalog der Steuertypen des Art. 106 GG hinausgehendes allgemeines Steuererfindungsrecht.⁹⁸

Soweit das Aufkommen aus Bundesgesetzen über Steuern ganz oder zum Teil den Ländern oder Gemeinden zufließt, bedürfen diese Gesetze der Zustimmung des Bundesrates. Damit finden die Interessen der Länder im Gesetzgebungsverfahren angemessene Berücksichtigung.

c) Ausschließlich den Ländern vorbehalten ist die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern (Art. 105 Abs. 2 a GG). Die Länder haben dieses Gesetzgebungsrecht regelmäßig durch ihre Kommunalabgabengesetze den Gemeinden übertragen.

d) Den Gemeinden weist das GG lediglich das Recht zu, die Hebesätze für Realsteuern (GewSt und GrSt, vgl. § 3 Abs. 2 AO) festzusetzen (Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG).

⁹⁶ Seer in T/LRn. 1.81 ff. näher Frotscher, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 5 ff.

⁹⁷ Dazu Seer in T/L Rn. 2.4f. m. w. N.

⁹⁸ BVerfG v. 13.04.2017–2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (zur nichtigen Kernbrennstoffsteuer).

3. Steuerertragshoheit (Art. 106 bis 107 GG)

- 19 Die Steuerertragshoheit ist das Recht auf das Steueraufkommen.
- a) Art. 106 GG regelt die **vertikale Aufteilung** der Steuererträge, d. h. die Aufteilung der Steuererträge auf den Bund einerseits und Länder und Gemeinden andererseits:
- Dem Bund stehen die Erträge aus den Finanzmonopolen, den Zöllen und den sonstigen in Art. 106 Abs. 1 GG genannten Abgaben zu. Wegen der Übertragung der Kraftfahrzeugsteuer auf den Bund steht den Ländern ab dem 01.07.2009 insoweit ein Betrag aus dem Steueraufkommen des Bundes zu (Art. 106 b GG).
- Die Länder haben die ausschließliche Ertragshoheit an der VSt, ErbSt und den sonstigen in Art. 106 Abs. 2 GG aufgeführten Abgaben (insbesondere der GrEST als Verkehrsteuer).
 - Die ergiebigsten Steuern (ESt, KSt und USt) stehen als sog. Gemeinschaftsteuern Bund und Ländern gemeinsam zu (Art. 106 Abs. 3 GG).
 - Die quotenmäßige Aufteilung erfolgt nach den (komplizierten) Regelungen der Art. 106 Abs. 3 und 4, Art. 107 GG (sog. Finanzausgleich).⁹⁹
 - Den Gemeinden weist das Grundgesetz neben einem Anteil an der ESt insbesondere das Aufkommen aus den Realsteuern und das Aufkommen der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern zu (Art. 106 Abs. 5–7 GG).
- b) Die **horizontale Aufteilung** betrifft die Aufteilung des Anteils der Ländergesamtheit auf die einzelnen Länder (Art. 107 Abs. 1 GG). Die primäre Aufteilung nach Art. 107 Abs. 1 GG wird ergänzt durch die Regelungen über den horizontalen Finanzausgleich nach Art. 107 Abs. 2 S. 1 GG und Bundesergänzungszuweisungen nach Art. 107 Abs. 2 S. 3 GG. Der danach verfassungsrechtlich gebotene Finanzausgleich erfolgt nach Maßgabe der Finanzkraft der Länder durch sog. Finanzausgleichsgesetze des Bundes.¹⁰⁰ Durch die Änderungen der Finanzverfassung im Jahre 2017¹⁰¹ gelten seit 2020 Änderungen beim Länderfinanzausgleich, insbesondere bei der Umsatzsteuerverteilung sowie neue Zuweisungsmöglichkeiten durch den Bund.¹⁰²

4. Steuerverwaltungshoheit

- 20 Die Steuerverwaltungshoheit betrifft die verfassungsrechtliche Befugnis zur Steuerfestsetzung und Steuererhebung.
- a) Der Bund verwaltet lediglich Zölle, Finanzmonopole, die bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer, EU-Abgaben sowie ab 01.07.2009 die Kraftfahrzeugsteuer und sonstige auf motorisierte Verkehrsmittel bezogene Verkehrsteuern (Art. 108 Abs. 1 GG).
- b) Das Schwergewicht der Verwaltungskompetenzen liegt bei den Ländern: Sie verwalteten ihre eigenen Steuerquellen und im Auftrag des Bundes die Steuern, die ganz oder (als Gemeinschaftsteuern) zum Teil dem Bund zufließen (Art. 108 Abs. 2 und 3 GG). Allerdings eröffnen Art. 108 Abs. 4 und 4 a GG gesetzliche Änderungen der Verwaltungszuständigkeit und ein Zusammenwirken der Finanzbehörden von Bund und Ländern, „wenn und soweit dadurch der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert wird“.
- c) Den Gemeinden kann die Verwaltung von Steuern, die ihnen zufließen, von den Ländern ganz oder teilweise übertragen werden (Art. 108 Abs. 4 S. 2 GG). In den Flächenstaaten ist ihnen insbesondere die Realsteuerfestsetzung zugewiesen: Die Landesfi-

99 Näher Seer in T/L Rn. 2.60ff.

100 Vgl. BVerfG v. 11.11.1999–2 BvF 2/98, 2 BvF 3/98, 2 BvF 1/99, 2 BvF 2/99, BVerfGE 101, 158.

101 Gesetz v. 13.07.2017, BGBl. I 2017, 2347.

102 Dazu Siekmann in Sachs, GG, Art. 107 Rn. 66 ff.

nanzbehörden erlassen die sog. Realsteuermessbescheide, auf deren Grundlage die Gemeinden die Realsteuern festsetzen.

B. Der Steuertatbestand

Der Steuertatbestand (vgl. § 38 AO) ist der Inbegriff der in den materiellen Steuerrechtsnormen enthaltenen Tatbestandsmerkmale, die die Steuerschuld auslösen.¹⁰³ Alle Steuergesetze enthalten die nachfolgenden Grundelemente des Steuertatbestands:

21

I. Das Steuersubjekt

Das Steuersubjekt ist das Rechtssubjekt, dem im Steuertatbestand das Steuerobjekt und die damit verbundene Steuerschuld zugerechnet werden. Zum Steuerschuldner wird das Steuersubjekt, wenn alle Voraussetzungen des Steuertatbestandes erfüllt sind. Werden durch Ausnahmeverordnungen bestimmte Steuersubjekte von der Steuerpflicht ausgenommen (z.B. gemeinnützige Körperschaften nach § 5 KStG), liegt eine sog. persönliche Steuerbefreiung vor.

22

II. Das Steuerobjekt

Das Steuerobjekt (= Steuergegenstand) ist der sachliche Anknüpfungspunkt für die Entstehung der Steuerschuld. Steuerobjekt kann sein ein Wirtschaftsgut (z.B. Einkommen, Ertrag, Vermögen) oder ein wirtschaftlicher Vorgang (z.B. Grunderwerb). Werden aus dem allgemein formulierten Grundtatbestand (z.B. „Umsatz“) besondere Tatbestände ausgenommen (z.B. Umsätze i.S.d. § 4 UStG), spricht man von sachlichen Steuerbefreiungen.

23

III. Die Steuerbemessungsgrundlage

Die Steuerbemessungsgrundlage ist die zahlenmäßige Größe, aufgrund derer die Steuer berechnet wird. Die Bemessungsgrundlage erfüllt eine Messfunktion, der Steuersatz eine Belastungsfunktion und erst im Zusammenwirken legt der Gesetzgeber Maß und Intensität des staatlichen Steuerzugriffs fest. Die Bemessungsgrundlage knüpft an quantifizierbare Merkmale des Steuerobjekts an. Beispiel: Steuergegenstand bei der GewSt ist der Gewerbebetrieb, Steuerbemessungsgrundlage ist der Gewerbeertrag.

24

IV. Der Steuersatz

Der Steuersatz ist die Größe, deren Anwendung auf die Bemessungsgrundlage den Steuerbetrag ergibt. Der Steuersatz kann ausgedrückt werden
1. in Prozent- oder Promillesätzen der Bemessungsgrundlage,

25

Beispiel

Bei der USt 19 % bzw. 7 % der Bemessungsgrundlage

¹⁰³ B/D/T Rn. 88; vgl. ferner Bayer FR 1985, 337 zur Lehre vom sog. Stufenbau des Steuertatbestandes.