

§ 3 Ausgabenverantwortung und Ertragsverteilung im Bundesstaat

I. Ausgabenverantwortung

1. Allgemeine Verteilungsregel (Art. 104a GG)

a) Kosten und Aufgaben

Nach Art. 104a Abs. 1 GG tragen der Bund und die Länder gesondert die Ausgaben, die sich aus der Wahrnehmung ihrer Aufgaben ergeben, soweit dieses Grundgesetz nichts anderes bestimmt. Dies bedeutet, dass die Ausgabenverantwortung grundsätzlich der Vollzugsverantwortung (Art. 83 ff. GG) folgt: Wer für eine Aufgabe zuständig ist, hat grundsätzlich auch die Kosten zu tragen. Dahinter steht der Gedanke, dass mit der Vollzugsverantwortung auch der unmittelbare Einfluss auf die effektive sowie effiziente Vollzugsorganisation einhergeht. Die Länder tragen die Ausgaben für die von ihnen wahrgenommenen Aufgaben selbst (Art. 104a Abs. 1 GG), mögen diese auch im gesamtstaatlichen Interesse sein. Der Bund und die Länder tragen namentlich die bei ihren Behörden entstehenden Verwaltungsausgaben und haften im Verhältnis zueinander für eine ordnungsmäßige Verwaltung (Art. 104a Abs. 5 Satz 1 GG). Das Nähere bestimmt ein Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf. Dieser Regelung liegt das Konzept einer Finanzverantwortlichkeit des vollziehenden Rechtsträgers zugrunde;¹ sie blendet also andere Kosten verursachende Faktoren aus. Wer anders gewendet die kostenverursachende Maßnahme regelungstechnisch *veranlasst* hat, ist demnach irrelevant. Dass der Bund hierbei durch materielle Bundesgesetze neue Aufgaben schaffen kann, die bürokratischen Kostenfolgen aber die Länder treffen, ist seit langem ein föderalismuspolitischer Streitpunkt.

- Ausgabenverantwortung bedeutet sowohl eine Finanzierungs*befugnis* wie auch eine Finanzierungs*pfl*icht (Jarass/Pieroth, Art. 104a Rn. 3).
- Art. 104a Abs. 1 GG gilt auch im Verhältnis des Bundes zu den Gemeinde, die Gliederungen der Länder sind. Seitdem der Bund freilich den Gemeinden nicht mehr unmittelbar Aufgaben zuweisen darf (Art. 84 Abs. 1 Satz 7 GG), spielt dieser Streit praktisch keine Rolle mehr.
- Art. 104a Abs. 1 GG gilt auch für Aufgaben der Legislative und der Judikative. So tragen die Länder die Kosten für die Landesgerichtsbarkeit (Art. 92 GG), obschon der Anfall an Streitigkeiten ganz wesentlich von dem Inhalt der Bundesgesetze abhängt (Bsp.: Klageflut nach der Hartz-IV-Gesetzgebung, Asylpolitik des Bundes und die Notwendigkeit, in den Ländern entsprechend Verwaltungsrichterstellen aufzustocken, um Klagen nach AsylG zu entscheiden).
- Eine *Mischfinanzierung* ist hiernach grundsätzlich *verboten*. Der Bund darf also keine Verwaltungsaufgaben der Länder finanzieren; die Länder dürfen sich nicht finanziell an der Erfüllung (ihnen zu Gute kommender) Aufgaben des Bundes beteiligen (z. B. bei Standortfragen).
- Richtigerweise gilt aber Art. 104a Abs. 1 GG auch im *Horizontalverhältnis* der Länder untereinander. Die Finanzverfassung enthält nicht nur abschließende Regelungen betreffend die Finanzierungslasten, sondern legt mit Anspruch auf *Aus-*

¹ Henneke, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung, 2000, Rn. 191.

schließlichkeit zugleich die Finanzierungsbefugnisse fest². Die Aufgabenfinanzierung ist insoweit kompetenzrechtlich relevantes Staatshandeln³. Dies gilt dann zutreffenderweise auch für die Finanzlastverteilung der Länder untereinander, da Art. 104a Abs. 1 GG jedenfalls implizit die Aussage enthält, *jedes* Land habe die Finanzierungslast *seiner* Aufgaben selbst zu tragen⁴. Nur dies entspricht dem dieser Bestimmung zugrunde liegenden Verantwortungsprinzip für den Vollzug der verfassungsrechtlich zugewiesenen Verwaltungsaufgaben.

- Da die Kompetenzgrenzen für die Beteiligten indisponibel sind, ist auch eine konsensuale *Vereinbarung* über die Verteilung finanzieller Aufgabenlasten verfassungswidrig.⁵
- Aus Abs. 5 ergibt sich, dass es auch keinen Anspruch auf Kostenerstattung geben kann, falls der unzuständige Rechtsträger kostenverursachend gehandelt hat (*Jarass/Pieroth*, Art. 104a Rn. 3a).

b) **Bundesauftragsverwaltung**

Handeln die Länder im Auftrage des Bundes, trägt der Bund nach Art. 104a Abs. 2 GG die sich daraus ergebenden Ausgaben. Dies trägt nur den weitreichenden Weisungsbefugnissen des Bundes Rechnung. Im Übrigen haften die Länder aber für eine ordnungsgemäße Verwaltungsführung (Art. 104a Abs. 5 Satz 1 GG).

c) **Geldleistungsgesetz**

Bundesgesetze, die Geldleistungen gewähren und von den Ländern ausgeführt werden, können nach Art. 104a Abs. 3 GG bestimmen, dass die Geldleistungen ganz oder zum Teil vom Bund getragen werden. Bestimmt das Gesetz, dass der Bund die Hälfte der Ausgaben oder mehr trägt, wird es im Auftrage des Bundes (Art. 85 GG) durchgeführt.

Sach- oder Dienstleistungen fallen, auch wenn sie Kosten verursachen, nicht unter diese Bestimmung. Geldleistungen müssen *gewährt* werden; d. h. verbindliche Ausgaben z. B. auf Grund von Vertrag, Haftung oder Alimentationspflicht fallen nicht hierunter.

Als Korrektiv zur Vermeidung einseitiger Belastungen der Länder mit Bundesausgaben sieht Art. 104a Abs. 4 GG eine Zustimmungspflicht vor, die praktisch auch ein Hebel sein kann, Länderinteressen an einer Finanzierungsbeteiligung des Bundes im Rahmen des Abs. 3 durchzusetzen. Bundesgesetze, die Pflichten der Länder zur Erbringung von Geldleistungen, geldwerten Sachleistungen oder vergleichbaren Dienstleistungen gegenüber Dritten begründen (Leistungsgesetze) und von den Ländern als eigene Angelegenheit oder nach Absatz 3 Satz 2 im Auftrag des Bundes ausgeführt werden, bedürfen nach Art. 104a Abs. 4 GG der Zustimmung des Bundesrates, wenn daraus entstehende Ausgaben von den Ländern zu tragen sind.

² Etwa *Heintzen*, in: von Münch/Kunig (Hrsg.), 6. Aufl., 2012, Art. 104a, Rn. 1; *Klein*, in: Benda/Maihofer/Vogel (Hrsg.), HVerfR, 2. Aufl., § 23, Rn. 10; *Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 536 f.; *Schuppert*, in: Umbach/Clemens, Mitarbeiterkommentar GG, 2002, Art. 104a, Rn. 17.

³ Vgl. *Waiblinger*, Die „Aufgabe“ im Finanzverfassungsrecht des Grundgesetzes, 2000, S. 46 ff.

⁴ Vgl. *Selmer*, in: FS Werner Thieme, 1993, S. 353 (369).

⁵ *Häde*, Finanzausgleich, 1996, S. 48.

c) Haftung

Der Bund und die Länder haften im Verhältnis zueinander für eine ordnungsmäßige Verwaltung (Art. 104a Abs. 5 Satz 1 GG). Das Nähere bestimmt ein Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf (Satz 2).

Nach der vom BVerfG⁶ grundsätzlich gebilligten Rechtsprechung des BVerwG stellt Art. 104a Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 GG für einen *Kernbereich der Haftung*, der sich auf vorsätzliche Schädigungen beschränkt, eine *unmittelbare Anspruchsgrundlage* dar, da der Verfassungsgeber erkennbar eine verfassungsunmittelbare Haftung begründen wollte. Die Frage, ob die Beschränkung einer Haftung ohne Ausführungsgesetz auf einen Kernbereich zwingend ist, hat des BVerfG bislang offen gelassen. Jedenfalls gebieten die Funktion und die strukturelle Ausgestaltung der gemeinschaftsrechtlichen Anlastung eine vom Verschuldenserfordernis gelöste innerstaatliche Zuweisung der Verantwortlichkeit. Die verschuldensunabhängige Ausgestaltung der Haftung beschreibt einen Mindeststandard einer Haftung, den Art. 104a Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 GG gewährleisten will.

Das BVerfG entnimmt der Haftungsregelung in seiner Entscheidung zu § 6a Zukunftsinvestitionsgesetz (Beschluss vom 7. September 2010 – 2 BvF 1/09⁷) zugleich eine begrenzte Verwaltungskompetenz des Bundes. Hiernach hat der Bundesgesetzgeber nach Art. 104a Abs. 5 GG die Möglichkeit, der Bundesverwaltung die Befugnis einzuräumen, zum Zwecke der *Feststellung des Vorliegens eines Haftungsanspruchs* und unter der Voraussetzung, dass aufgrund konkreter Tatsachen ein solcher Anspruch möglich erscheint, bei den Landesverwaltungen Berichte anzufordern, Akten beizuziehen und Unterlagen einzusehen. Dazu kann die Bundesverwaltung sich unmittelbar an nachgeordnete Behörden auch der Länder und Kommunalverwaltungen wenden und örtliche Erhebungen durchführen. Denn es ist eine wirksame Geltendmachung von Rückforderungsansprüchen bei nicht zweckentsprechender Verwendung von Finanzmitteln geboten.

Das alte Problem, dass Länder durch eine Umsetzungsverweigerung die Bundesrepublik gegenüber der Europäischen Union in die Vertragsverletzung drängen, die Kosten aber der Bund zu schultern hat, wurde durch den neuen Art. 104a Abs. 6 GG gelöst: Bund und Länder tragen nach der innerstaatlichen Zuständigkeits- und Aufgabenverteilung die Lasten einer Verletzung von supranationalen oder völkerrechtlichen Verpflichtungen Deutschlands (Satz 1). Die Regelung enthält im Einzelnen einen differenzierten Verteilungsschlüssel, der neben dem Gedanken der Verursacherhaftung auch auf dem Grundsatz der (insoweit unaufgebbaren) Solidarität beruht. Das Nähere regelt ein Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf.

2. Gemeinschaftsaufgaben (Art. 91a, 91b GG)

Bei den Gemeinschaftsaufgaben nach Art. 91a, 91b GG handelt es sich um Fälle verfassungsrechtlich ausdrücklich zugelassener Mischverwaltung. Hier besteht namentlich die Möglichkeit, dass sich der Bund an originären Aufgaben der Länder beteiligt.

Art. 91a GG

(1) Der Bund wirkt auf folgenden Gebieten bei der Erfüllung von Aufgaben der Länder mit, wenn diese Aufgaben für die Gesamtheit bedeutsam sind und die Mitwirkung des

⁶ BVerfGE 116, 271 ff.

⁷ BVerfGE 127, 165 ff.

Bundes zur Verbesserung der Lebensverhältnisse erforderlich ist (Gemeinschaftsaufgaben):

1. Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur,
2. Verbesserung der Agrarstruktur und des Küstenschutzes.

(2) Durch Bundesgesetz mit Zustimmung des Bundesrates werden die Gemeinschaftsaufgaben sowie Einzelheiten der Koordinierung näher bestimmt.

(3) Der Bund trägt in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 1 die Hälfte der Ausgaben in jedem Land. In den Fällen des Absatzes 1 Nr. 2 trägt der Bund mindestens die Hälfte; die Beteiligung ist für alle Länder einheitlich festzusetzen. Das Nähere regelt das Gesetz. Die Bereitstellung der Mittel bleibt der Feststellung in den Haushaltsplänen des Bundes und der Länder vorbehalten.

Art. 91b GG

(1) Bund und Länder können auf Grund von Vereinbarungen in Fällen überregionaler Bedeutung bei der Förderung von Wissenschaft, Forschung und Lehre zusammenwirken. Vereinbarungen, die im Schwerpunkt Hochschulen betreffen, bedürfen der Zustimmung aller Länder. Dies gilt nicht für Vereinbarungen über Forschungsbauten einschließlich Großgeräten.

(2) Bund und Länder können auf Grund von Vereinbarungen zur Feststellung der Leistungsfähigkeit des Bildungswesens im internationalen Vergleich und bei diesbezüglichen Berichten und Empfehlungen zusammenwirken.

(3) Die Kostentragung wird in der Vereinbarung geregelt.

3. Finanzhilfen nach Art. 104b GG

Der Bund kann nach Art. 104b Abs. 1 Satz 1 GG, soweit das Grundgesetz ihm Gesetzgebungsbefugnisse verleiht, den Ländern Finanzhilfen für besonders bedeutsame Investitionen der Länder und der Gemeinden (Gemeindeverbände) gewähren, die

1. zur Abwehr einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts oder
2. zum Ausgleich unterschiedlicher Wirtschaftskraft im Bundesgebiet oder
3. zur Förderung des wirtschaftlichen Wachstums

erforderlich sind. Abweichend hiervon kann der Bund nach Satz 2 im Falle von Naturkatastrophen oder außergewöhnlichen Notsituationen, die sich der Kontrolle des Staates entziehen und die staatliche Finanzlage erheblich beeinträchtigen, auch ohne Gesetzgebungsbefugnisse Finanzhilfen gewähren. Das Nähere, insbesondere die Arten der zu fördernden Investitionen, wird nach Art. 104b Abs. 2 Satz 1 GG durch Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, oder auf Grund des Bundeshaushaltsgesetzes durch Verwaltungsvereinbarung geregelt. Die Mittel sind nach Art. 104b Abs. 2 Satz 2 GG befristet zu gewähren und hinsichtlich ihrer Verwendung in regelmäßigen Zeitabständen zu überprüfen. Bundestag, Bundesregierung und Bundesrat sind nach Art. 104b Abs. 3 GG auf Verlangen über die Durchführung der Maßnahmen und die erzielten Verbesserungen zu unterrichten.

Die neueste Anpassung findet sich in Art. 104c GG für den Bildungsbereich.

II. Vertikale Ertragsverteilung

1. Steuererträge (Art. 106, 106a, 106b GG)

Art. 106 GG enthält eine detaillierte Verteilung der Erträge aus dem Steueraufkommen zwischen Bund, Ländern und Kommunen. Abs. 1 erfasst Steuern, die ausschließlich dem Bund zustehen, Abs. 2 Steuern, die ausschließlich den Ländern zustehen. Abs. 3-4 erfasst so genannte Gemeinschaftssteuern, die Bund und Ländern nach Maßgabe eines bestimmten Verteilungsschlüssels gemeinsam zustehen. Die Abs. 5-7 regeln die Verteilung des Steueraufkommens, das den Ländern zusteht, zwischen diesen und den Gemeinden, die funktionale Gliederungen der Landesverwaltung sind (vgl. konsequent Abs. 9). Abs. 8 behandelt bestimmte Sonderlasten, die lokal besondere finanzielle Auswirkungen zeitigen und daher ausgleichsbedürftig sind.

Art. 106 GG

(1) Der Ertrag der Finanzmonopole und das Aufkommen der folgenden Steuern stehen dem Bund zu:

1. die Zölle,
2. die Verbrauchsteuern, soweit sie nicht nach Absatz 2 den Ländern, nach Absatz 3 Bund und Ländern gemeinsam oder nach Absatz 6 den Gemeinden zustehen,
3. die Straßengüterverkehrssteuer, die Kraftfahrzeugsteuer und sonstige auf motorisierte Verkehrsmittel bezogene Verkehrssteuern,
4. die Kapitalverkehrssteuern, die Versicherungssteuer und die Wechselsteuer,
5. die einmaligen Vermögensabgaben und die zur Durchführung des Lastenausgleichs erhobenen Ausgleichsabgaben,
6. die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer,
7. Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften.

(2) Das Aufkommen der folgenden Steuern steht den Ländern zu:

1. die Vermögensteuer,
2. die Erbschaftsteuer,
3. die Verkehrssteuern, soweit sie nicht nach Absatz 1 dem Bund oder nach Absatz 3 Bund und Ländern gemeinsam zustehen,
4. die Biersteuer,
5. die Abgabe von Spielbanken.

(3) Das Aufkommen der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer steht dem Bund und den Ländern gemeinsam zu (Gemeinschaftssteuern), soweit das Aufkommen der Einkommensteuer nicht nach Absatz 5 und das Aufkommen der Umsatzsteuer nicht nach Absatz 5a den Gemeinden zugewiesen wird. Am Aufkommen der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer sind der Bund und die Länder je zur Hälfte beteiligt. Die Anteile von Bund und Ländern an der Umsatzsteuer werden durch Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, festgesetzt. Bei der Festsetzung ist von folgenden Grundsätzen auszugehen:

1. Im Rahmen der laufenden Einnahmen haben der Bund und die Länder gleichmäßig Anspruch auf Deckung ihrer notwendigen Ausgaben. Dabei ist der Umfang der Ausgaben unter Berücksichtigung einer mehrjährigen Finanzplanung zu ermitteln.
2. Die Deckungsbedürfnisse des Bundes und der Länder sind so aufeinander abzustimmen, daß ein billiger Ausgleich erzielt, eine Überbelastung der Steuerpflichtigen vermieden und die Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse im Bundesgebiet gewahrt wird.

Zusätzlich werden in die Festsetzung der Anteile von Bund und Ländern an der Umsatzsteuer Steuermindereinnahmen einbezogen, die den Ländern ab 1. Januar 1996 aus der Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuerrecht entstehen. Das Nähere bestimmt das Bundesgesetz nach Satz 3.

(4) Die Anteile von Bund und Ländern an der Umsatzsteuer sind neu festzusetzen, wenn sich das Verhältnis zwischen den Einnahmen und Ausgaben des Bundes und der Länder wesentlich anders entwickelt; Steuermindereinnahmen, die nach Absatz 3 Satz 5 in die Festsetzung der Umsatzsteueranteile zusätzlich einbezogen werden, bleiben hierbei unberücksichtigt. Werden den Ländern durch Bundesgesetz zusätzliche Ausgaben auferlegt oder Einnahmen entzogen, so kann die Mehrbelastung durch Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, auch mit Finanzzuweisungen des Bundes ausgeglichen werden, wenn sie auf einen kurzen Zeitraum begrenzt ist. In dem Gesetz sind die Grundsätze für die Bemessung dieser Finanzzuweisungen und für ihre Verteilung auf die Länder zu bestimmen.

(5) Die Gemeinden erhalten einen Anteil an dem Aufkommen der Einkommensteuer, der von den Ländern an ihre Gemeinden auf der Grundlage der Einkommensteuerleistungen ihrer Einwohner weiterzuleiten ist. Das Nähere bestimmt ein Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf. Es kann bestimmen, daß die Gemeinden Hebesätze für den Gemeindeanteil festsetzen.

(5a) Die Gemeinden erhalten ab dem 1. Januar 1998 einen Anteil an dem Aufkommen der Umsatzsteuer. Er wird von den Ländern auf der Grundlage eines orts- und wirtschaftsbezogenen Schlüssels an ihre Gemeinden weitergeleitet. Das Nähere wird durch Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, bestimmt.

(6) Das Aufkommen der Grundsteuer und Gewerbesteuer steht den Gemeinden, das Aufkommen der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern steht den Gemeinden oder nach Maßgabe der Landesgesetzgebung den Gemeindeverbänden zu. Den Gemeinden ist das Recht einzuräumen, die Hebesätze der Grundsteuer und Gewerbesteuer im Rahmen der Gesetze festzusetzen. Bestehen in einem Land keine Gemeinden, so steht das Aufkommen der Grundsteuer und Gewerbesteuer sowie der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern dem Land zu. Bund und Länder können durch eine Umlage an dem Aufkommen der Gewerbesteuer beteiligt werden. Das Nähere über die Umlage bestimmt ein Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf. Nach Maßgabe der Landesgesetzgebung können die Grundsteuer und Gewerbesteuer sowie der Gemeindeanteil vom Aufkommen der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer als Bemessungsgrundlagen für Umlagen zugrunde gelegt werden.

(7) Von dem Länderanteil am Gesamtaufkommen der Gemeinschaftsteuern fließt den Gemeinden und Gemeindeverbänden insgesamt ein von der Landesgesetzgebung zu bestimmender Hundertsatz zu. Im übrigen bestimmt die Landesgesetzgebung, ob und inwieweit das Aufkommen der Landessteuern den Gemeinden (Gemeindeverbänden) zufließt.

(8) Veranlaßt der Bund in einzelnen Ländern oder Gemeinden (Gemeindeverbänden) besondere Einrichtungen, die diesen Ländern oder Gemeinden (Gemeindeverbänden) unmittelbar Mehrausgaben oder Mindereinnahmen (Sonderbelastungen) verursachen, gewährt der Bund den erforderlichen Ausgleich, wenn und soweit den Ländern oder Gemeinden (Gemeindeverbänden) nicht zugemutet werden kann, die Sonderbelastungen zu tragen. Entschädigungsleistungen Dritter und finanzielle Vorteile, die diesen Ländern oder Gemeinden (Gemeindeverbänden) als Folge der Einrichtungen erwachsen, werden bei dem Ausgleich berücksichtigt.

(9) Als Einnahmen und Ausgaben der Länder im Sinne dieses Artikels gelten auch die Einnahmen und Ausgaben der Gemeinden (Gemeindeverbände).

Richtigerweise kann der Bundesgesetzgeber auf der Grundlage seiner Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 Abs. 2 GG nicht schlichtweg beliebige Steuern kreieren, sondern muss sich der abschließend⁸ katalogisierten Steuertypen des Art. 106 GG bedienen (**kein Steuererfindungsrecht**).⁹ Hierfür sprechen sowohl bundesstaatliche als auch rechtsstaatliche Erwägungen: Die bundesstaatliche Bestimmung über die Verteilung des

⁸ *Wernsmann*, Verfassungsfragen zur Kernbrennstoffsteuer, *ZfZ* 2012, 29 (30).

⁹ Zutreffend *BFHE* 141, 369 (372); *FG Hamburg*, *ZUR* 2012, S. 54 (58 f.); *FG München*, *ZUR* 2012, S. 255 (257); *Henneke*, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung, 2. Aufl. (2000), Rn. 659 f.; *Heintzen*, in: von Münch/Kunig (Hrsg.), GG, Bd. 2, 6. Aufl. (2012), Art. 105 Rn. 46 f.; *Müller-Franken*, in: Friauf/Höfling (Hrsg.), Berliner Kommentar zum GG, Stand: 2013, Art. 105 Rn. 206; *Seer*, Vorläufiger Rechtsschutz bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit eines Steuergesetzes, *DStR* 2012, 325 (330); *Waldhoff*, Die Kernbrennstoffsteuer als Verbrauchsteuer und die steuerrechtliche Typenlehre, *ZfZ* 2012, 57 (59). Anderer Ansicht etwa *Osterlob*, „Öko-Steuern“ und verfassungsrechtlicher Steuerbegriff: Alte Fragen zum staatlichen Steuererfindungsrecht – neu gestellt, *NVwZ* 1991, S. 823 (828); *Wendt*, Finanzhoheit und Finanzausgleich, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *HStR* VI, 3. Aufl. (2008), § 139 Rn. 29 f.

Steueraufkommens (Art. 106 GG) enthält nämlich einen feingliedrigen Schlüssel, wie erzielte Einnahmen zwischen Bund und Ländern zu verteilen sind. Diese Zuweisung ist – jedenfalls in Bezug auf bestimmte Steuerarten – zudem funktional mit den Mechanismen des föderalen Finanzausgleichs (Art. 107 GG) verschränkt. Die Aufkommensverteilung nach Steuertypen berührt damit unmittelbar die finanzpolitische Machtverteilung im Bundesstaat.¹⁰ Ein Steuererfindungsrecht des Bundes würde dazu führen, dass es der einfache Bundesgesetzgeber in der Hand hätte, die Gesamttekonik der bundesstaatlichen Finanzmachtverteilung und damit ein Herzstück des Bundesstaatsverfassungsrechts¹¹ zu verschieben,¹² um sich außerhalb des verfassungsrechtlichen Verteilungssystems zusätzliche Einnahmen verschaffen.¹³

Hinzu kommt, dass auch die Finanzverfassung – wie die bundesstaatliche Kompetenzordnung ganz allgemein¹⁴ – eine flankierende freiheitsschützende Funktion erfüllt, konkret also auch dazu dient, die Freiheit des Bürgers durch Formalisierung sowie Kanalisierung des staatlichen Finanzzugriffs auf das individuelle Vermögen zu schützen.¹⁵ Das hat auch das BVerfG zuletzt besonders betont: „Die Geschlossenheit und Ordnungsfunktion der Finanzverfassung sichert zudem das Vertrauen der Bürger darauf, nur in dem durch die Finanzverfassung vorgegebenen Rahmen belastet zu werden (vgl. oben Rn. 60). Art. 105 und Art. 106 GG kommt insoweit eine eigenständige individualschützende Funktion zu (Gärditz, ZfZ 2014, S. 18 [19])“.¹⁶ Insoweit gewährleisten die Steuertypen des Art. 106 GG auch flankierend die Gleichheit der Abgabenschuldner, weil die Besteuerung an konkrete Sachgründe bzw. Gegenstände des Besteuerungszugriffs gebunden wird. Ein Steuererfindungsrecht würde dieser Funktion zuwiderlaufen und über die Summation von verschiedensten Steuerzugriffen auch materiell die verfassungsrechtlich durch Typisierung bewirkte Freiheit vor beliebiger Abgabenbelastung unterlaufen. Auch die freiheits- sowie gleichheitsrechtliche Ratio der Rechtsprechung, die auf Sachgesetzgebungskompetenzen gestützten und in Konkurrenz zur Steuer tretenden Sonderabgaben zu begrenzen, würde sich auflösen (bzw. auf ein relatives Verbot von Parafiski zurückgeworfen), wenn man einen beliebigen Besteuerungszugriff zuließe, der die innere Ordnungsfunktion der Steuerverfassung, die gegen eine Umgehung durch sonstige Abgabentypen geschützt werden soll, gerade in Frage stellt.

Die „übrigen Steuern“ im Sinne des Art. 105 Abs. 2 GG sind vor diesem Hintergrund – vorbehaltlich des Abs. 2a – diejenigen, die nicht unter die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 105 Abs. 1 GG fallen, die aber in Art. 106 Abs. 1-2 GG typisiert wurden. Es kann daher im Ergebnis auch Steuern geben, für deren gesetzliche Einführung weder Bund noch Länder zuständig sind, weil es sich um eine dem Typus nach unzulässige Abgabe handelt, was nur einmal mehr zeigt, dass Kompetenzen, mit denen inhaltliche Regelungsgewalt und damit Macht verteilt wird, entgegen der vorherr-

¹⁰ *Wendt*, Finanzhoheit und Finanzausgleich, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR VI, 3. Aufl. (2008), § 139 Rn. 1.

¹¹ Vgl. *Henneke*, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung, 2. Aufl. (2000), Rn. 44.

¹² *Gärditz*, Die Entwicklung des Umweltrechts im Jahr 2011: Umweltpolitische Herausforderungen zwischen Partizipation, Wutbürgertum und Energiewende, ZfU 2012, 249 (262); *Seer*, Vorläufiger Rechtsschutz bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit eines Steuergesetzes, DStR 2012, 325 (330).

¹³ Wie hier *Henneke*, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung, 2. Aufl. (2000), Rn. 660.

¹⁴ BVerfGE 9, 268 (279); *Bauer*, Entwicklungstendenzen und Perspektiven des Föderalismus in der Bundesrepublik Deutschland, DÖV 2002, 837 (838); *Gärditz*, Grundrechte im Rahmen der Kompetenzordnung, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR IX, § 189, Rn. 5; *Heitsch*, Die Ausführung der Bundesgesetze durch die Länder, 2001, S. 8 f.; *Isensee*, Der Föderalismus und der Verfassungsstaat der Gegenwart, in: AöR 115 (1990), 248 (269); *Kirchhof*, Der materielle Gehalt der Kompetenznormen, in: FS Hans-Werner Rengeling, 2008, S. 567 (568).

¹⁵ Vgl. bezogen auf die Rechtfertigung von Sonderabgaben BVerfGE 55, 274 (302); 108, 186 (215); 108, 1 (16); 113, 128 (147); 122, 316 (335); 123, 132 (142).

¹⁶ BVerfGE 145, 171 (203).

schenden Lesart systematisch die materielle und nicht die formelle Verfassungsmäßigkeit betreffen.

In seiner **Entscheidung zur Kernbrennstoffsteuer** hat das BVerfG ein Steuererfindungsrecht ebenfalls abgelehnt.¹⁷

Beispielsfall:

Als Kompensation für die Verlängerung der Laufzeiten von Kernkraftwerken erließ der Bundesgesetzgeber 2011 das Kernbrennstoffsteuergesetz (KBrStG): Kernbrennstoff, der zur gewerblichen Erzeugung von elektrischem Strom verwendet wird, unterliegt im Steuergebiet nach § 1 Abs. 1 KBrStG der Kernbrennstoffsteuer. „Die Kernbrennstoffsteuer ist eine Verbrauchsteuer im Sinn der Abgabenordnung“. § 5 Abs. 1 Satz 1 KBrStG bestimmt: Die Steuer entsteht dadurch, dass ein Brennelement oder einzelne Brennstäbe in einen Kernreaktor erstmals eingesetzt werden und eine sich selbsttragende Kettenreaktion ausgelöst wird. Steuerschuldner ist nach § 5 Abs. 2 KBrStG der Betreiber.

Ein Kraftwerksbetreiber klagt vor dem zuständigen Finanzgericht gegen die Besteuerung. Das FG, das von der Verfassungswidrigkeit überzeugt ist, legt das KBrStG nach Art. 100 Abs. 1 GG dem BVerfG vor.

Hat die zulässige Richtervorlage Erfolg?

Lösung:

Hier kommt nur eine Verbrauchsteuer nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG ernstlich in Betracht. Es stellt sich die Frage, ob der Bund ein Steuererfindungsrecht hat (1.) und wenn nein, ob es sich um eine solche Verbrauchsteuer handelt (2.).

1. Die Zuweisung von Gesetzgebungskompetenzen an Bund und Länder durch Art. 105 GG in Verbindung mit Art. 106 GG ist abschließend. Ein über den Katalog der Steuertypen des Art. 106 GG hinausgehendes allgemeines Steuererfindungsrecht lässt sich aus dem Grundgesetz nicht herleiten (siehe oben).

2. Die Besteuerung des unternehmerischen Verbrauchs eines reinen Produktionsmittels ist mit einem gesetzgeberischen Konzept, im Wege der Verbrauchsteuer auf die private Einkommensverwendung Zugriff zu nehmen, regelmäßig nicht zu vereinbaren. Die Kernbrennstoffsteuer ist keine Verbrauchsteuer im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG.

Verbrauchsteuern sind im Regelfall indirekte Steuern. Sie werden zwar auf der Ebene des Verteilers oder Herstellers des verbrauchsteuerbaren Gutes erhoben.¹⁸ Steuerschuldner und Steuerträger – das heißt die (natürliche oder juristische) Person, die die Steuerlast im wirtschaftlichen Ergebnis trägt – sind jedoch nicht identisch. Vielmehr ist die Steuer auf eine Abwälzung auf den Endverbraucher angelegt, mit der Folge, dass die Unternehmer als Steuerschuldner von der Steuerlast wirtschaftlich ent- und die privaten Verbraucher als Steuerträger wirtschaftlich belastet werden. Verbrauchsteuern sollen die in der Einkommens- und Vermögensverwendung zu Tage tretende steuerliche Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers abschöpfen.¹⁹

Ein **Indiz** dafür, dass die Steuer auf **Abwälzbarkeit** angelegt ist, kann insbesondere die nach den Umständen gegebene tatsächliche Abwälzbarkeit der Steuer sein. Die Abwälz-

¹⁷ BVerfGE 145, 171 ff.

¹⁸ BVerfGE 145, 171 (213).

¹⁹ BVerfGE 145, 171 (214).

barkeit hat allerdings dann keine Indizwirkung, wenn sich ein gegenteiliger Wille des Gesetzgebers positiv feststellen lässt. Eine tatsächlich gegebene Abwälzbarkeit, die der Intention des Gesetzgebers widerspricht, ist ohne Belang. Andererseits ist nicht notwendig, dass die Möglichkeit einer Abwälzung in jedem Einzelfall besteht; auch eine rechtliche Gewähr dafür, dass dem Unternehmer eine Abwälzung tatsächlich gelingt, ist nicht erforderlich. Ausreichend ist eine kalkulatorische Abwälzbarkeit.²⁰ Der Typus einer Verbrauchsteuer erfordert ferner den Verbrauch eines Gutes, das der Befriedigung eines ständigen privaten Bedarfs dient. Der weite Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Auswahl der Steuergegenstände (vgl. oben Rn. 68) ist insoweit typusbedingt eingeschränkt.²¹

Nach diesen Maßstäben ist die Kernbrennstoffsteuer – trotz des gebotenen weiten Verständnisses ihres Typus– keine Verbrauchsteuer. Sie ist nach der Konzeption des Gesetzgebers bereits nicht auf eine Abwälzung auf die privaten Verbraucher angelegt. Die Kernbrennstoffsteuer besteuert zudem ein reines Produktionsmittel.²² „Die Besteuerung des unternehmerischen Verbrauchs eines reinen Produktionsmittels ist mit einem gesetzgeberischen Konzept, im Wege der Verbrauchsteuer auf die private Einkommensverwendung Zugriff zu nehmen [...], hingegen nicht mehr zu vereinbaren [...], weil anderenfalls mit der Anknüpfung an einen Produktionsschritt oder ein Produktionsmittel ein hieraus typisierend angenommener unternehmerischer Gewinn und nicht eine private Einkommensverwendung die Grundlage der Besteuerung wäre“.²³

Leschinweis: *Gärditz*, Die Richtervorlage des Finanzgerichts Hamburg zum Kernbrennstoffsteuergesetz, *Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern* 2014, S. 18; *Gärditz*, Die Zukunft der Kernbrennstoffsteuer nach dem Atomausstieg – Probleme des Finanzverfassungs- und des europäischen Steuerrechts, in: Löwer (Hrsg.), *Veranlassung und Verantwortung bei der Energiewende*, 2013, S. 73; *Gärditz*, Die Kernbrennstoffsteuer im Lichte der Finanzverfassung, *N&R* 2013, S. 11; *Ludwigs*, Die Kernbrennstoffsteuer vor dem BVerfG - Rückschlag der Energiewende oder Sieg des Rechtsstaats?, *NVwZ* 2017, 1509; *Selmer*, Finanzverfassungsrecht: Nichtigkeit des Kernbrennstoffsteuergesetzes, *JuS* 2018, 188.

2. Sonstige unregelte Erträge

Sonstige Erträge, die nicht aus Steuern herrühren, werden von Art. 106 GG nicht erfasst. Sie stehen daher derjenigen Körperschaft (oder sonstigen Person des ÖR) zu, die zur Erhebung berechtigt ist. Vorzuglasten werden daher von derjenigen Körperschaft vereinbart, die durch den jeweiligen Verwaltungsaufwand belastet ist. Sonderabgaben fließen einem Rechtsträger nach Maßgabe der jeweiligen Sonderregelung zu. Privatwirtschaftliche Einnahmen stehen demjenigen Rechtsträger zu, der als Wirtschaftssubjekt auf dem Markt agiert (z. B. dem Bund als Aktienverkäufer oder der Kommune als Anbieterin einer Dienstleistung).

²⁰ BVerfGE 145, 171 (215).

²¹ BVerfGE 145, 171 (214).

²² BVerfGE 145, 171 (219 ff.).

²³ BVerfGE 145, 171 (225).