

## Skript Allgemeines Steuerrecht

Bearbeitet von  
Von Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen

18. Auflage 2019. Buch. 276 S. Softcover  
ISBN 978 3 86752 672 2  
Format (B x L): 19,5 x 24,9 cm  
Gewicht: 760 g

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

## Einleitung

### A. Steuerrecht als Disziplin der Steuerwissenschaft

Das Steuerwesen gehört zu den Forschungsgebieten der Rechtswissenschaft, der Volkswirtschaft und der Betriebswirtschaft.<sup>1</sup>

**I. Die Finanzwissenschaft** als Teilgebiet der Volkswirtschaftslehre untersucht die Finanzierung der öffentlichen Haushalte durch Steuern und beschäftigt sich mit Fragen der Steuerlastverteilung und Steuertechnik.<sup>2</sup>

**II. Die Betriebswirtschaftslehre** hat als Teildisziplin die betriebliche Steuerlehre entwickelt. Sie erforscht den Einfluss der Besteuerung auf das betriebliche Rechnungswesen und ermittelt optimale betriebswirtschaftliche Verhaltensweisen unter Berücksichtigung der Besteuerung.<sup>3</sup>

**III. Die Steuerrechtswissenschaft** untersucht die Steuern nach rechtlichen Kriterien. Sie überprüft die Gültigkeit der Vorschriften und die Rechtmäßigkeit der Rechtsanwendung, systematisiert den Stoff und zeigt die verfassungsrechtlichen Grenzen der Steuergesetzgebung auf.<sup>4</sup>

In der Juristenausbildung hat das Steuerrecht noch immer nicht den Stellenwert, den dieses Rechtsgebiet nach seiner praktischen Bedeutung haben müsste.<sup>5</sup> Die Justizminister erkennen im Rahmen ihrer jüngsten Reformvorschläge 2016 zwar die hohe Relevanz des Steuerrechts ausdrücklich an, ziehen aber daraus nicht die Konsequenz, dieses Rechtsgebiet in den Pflichtstoff der Juristenausbildung aufzunehmen. Die Folgen des Ausbildungsdefizits zeigen sich vor allem im Berufsfeld der Steuerberatung: Obwohl Rechtsanwälte in gleicher Weise wie etwa Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind (vgl. § 3 Nr. 1 StBerG), wird die Steuerberatung in der Praxis überwiegend von wirtschaftswissenschaftlich ausgebildeten Steuerberatern oder Steuerberatern ohne Hochschulstudium (vgl. § 36 Abs. 2 StBerG) ausgeübt. Dabei ist juristisch qualifizierte Steuerberatung ein interessantes und zugleich lukratives sowie bestandsgesichertes Arbeitsfeld.

### B. Systematische Einordnung des Steuerrechts

Das Steuerrecht ist ein **Teilgebiet des öffentlichen Rechts**. Vom Verwaltungsrecht, dem es systematisch zugehört, hat sich das Steuerrecht weitgehend gelöst und ein „eigenständiges rechtliches Subsystem“ entwickelt.<sup>6</sup> Die Besteuerung erfolgt aufgrund eines besonderen Verfahrensrechts (der Abgabenordnung) durch eine speziell ausgebildete und eigenständig organisierte Verwaltung (die Finanzverwaltung) und unter der Kontrolle einer besonderen Gerichtsbarkeit (der Finanzgerichtsbarkeit).

Das Steuerrecht begründet Pflichten, die durch einseitigen Verwaltungsakt und staatlichen Zwang durchgesetzt werden können bzw. müssen. Vom **typischen Eingriffsrecht**, z.B. dem Polizeirecht, soll sich das Steuerrecht nach einer im modernen Schrifttum vertretenen Auffassung dadurch unterscheiden, dass es auf staatliche Teilhabe am privaten wirtschaftlichen Erfolg des Stpfl. zielt. Deshalb bedürfe es beim

1 Vgl. Seer in T/L § 1 Rn. 14 ff.; zu Grundlagen und der grundsätzlichen Rechtfertigung von Steuern Seer a.a.O. Rn. 1 ff.

2 Vgl. z.B. Haller, Die Steuern, 3. Aufl. 1981, S. 1 ff.; Andel, Finanzwissenschaft, 4. Aufl. 1998; Seer in T/L § 1 Rn. 16 ff.

3 Vgl. vor allem Rose, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl. 1992; Wöhe/Bieg, Grundzüge der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 4. Aufl. 1995; Breithecker, Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 17. Aufl. 2016.

4 Vgl. Seer in T/L § 1 Rn. 2 ff.: Steuerrechtswissenschaft als „Steuergerechtigkeitswissenschaft“.

5 Zu den Forderungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft nach einer Reform der Juristenausbildung vgl. Tipke, StRO I, S. 25 ff.

6 Seer in T/L § 1 Rn. 28.

Vollzug der Steuergesetze einer Kooperation zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen (im Folgenden: Stpfl.).<sup>7</sup> Die Notwendigkeit der Kooperation bedeutet nicht zwingend Konsens und bewirkt auch keine Gleichordnung von Stpfl. und Finanzverwaltung, die das Steuerrecht letztlich mit staatlichen Zwangsmitteln durchzusetzen vermag.<sup>8</sup>

### C. Steuerrecht und Zivilrecht

#### Fall 1: Zugewinnausgleich und ErbSt

F hat ihren verstorbenen Ehemann E neben Verwandten der 1. Ordnung nach §§ 1931 Abs. 1, 1371 Abs. 1 BGB zu 1/2 beerbt. Da sie einen höheren Zugewinn als E erzielt hat, hätte sie im Falle der güterrechtlichen Regelung (§ 1371 Abs. 2 BGB) keine Ausgleichsforderung geltend machen können. F erhält aus Anlass des Todes des E keine Versorgungsbezüge, die nicht der Erbschaftsteuer unterliegen. Der Nachlass enthält unter anderem Hausrat im Wert von 100.000 € und sonstige bewegliche körperliche Gegenstände im Wert von 30.000 €. Das FA hat die ErbSt wie folgt festgesetzt:

Nachlasswert 1/2	1.250.000 €
./. Freibetrag für Hausrat (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 a ErbStG)	41.000 €
./. Freibetrag für sonstige Gegenstände (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 b ErbStG)	12.000 €
./. Bestattungskosten 1/2 (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG)	5.150 €
./. persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)	500.000 €
./. Versorgungsfreibetrag (§ 17 Abs. 1 ErbStG)	<u>256.000 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb (§ 10 ErbStG)	435.850 €
gerundet (§ 10 Abs. 1 S. 6)	435.800 €
Steuersatz (Steuerklasse I, Erwerb bis 600.000 €) 15%	
Steuer (§§ 15 Abs. 1 Nr. 1, 19 Abs. 1 ErbStG)	65.370 €

Nach erfolglosem Einspruch hat F beim Finanzgericht Klage erhoben mit der Begründung, die Besteuerung des ihr nach § 1371 Abs. 1 BGB zustehenden 1/4 der Erbschaft sei verfassungswidrig.

Hat die Klage Aussicht auf Erfolg?

- 3 I. Gegen die **Zulässigkeit der Anfechtungsklage** bestehen keine Bedenken (vgl. §§ 40 ff. FGO).
- II. **Begründet** ist die Klage, wenn der angefochtene Steuerbescheid rechtswidrig und F dadurch in ihren Rechten verletzt worden ist (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO). Sofern das Finanzgericht zu dem Ergebnis käme, dass die Regelung des ErbStG über die Besteuerung beim Zugewinnausgleich verfassungswidrig ist, müsste es nach Art. 100 Abs. 1 GG das Verfahren aussetzen und die Entscheidung des BVerfG einholen.
1. Besteuerungsobjekt der Erbschaft- und Schenkungsteuer (ErbSt) sind **unentgeltliche Zuwendungen**, insbesondere der Erwerb von Todes wegen (§ 3 ErbStG) und Schenkungen unter Lebenden (§ 7 ErbStG). Vermögensübergänge, die zum Ausgleich des Zugewinns erfolgen, werden als entgeltlicher Erwerb grundsätzlich nicht von der ErbSt erfasst (§ 5 Abs. 2 ErbStG). Soweit der Zugewinnausgleich jedoch nach § 1371 Abs. 1 BGB durch schematische Erhö-

7 Vgl. Kirchhof VVDStRL 39, 213 ff., 233; Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, S. 227; B/D/T Rn. 49 f.; Seer in T/L § 21 Rn. 4, 170 ff.

8 Näher Drüen FR 2011, 101.

hung des Erbteils des überlebenden Ehegatten erfolgt, sieht § 5 Abs. 1 S. 1 ErbStG vor, dass – abweichend von der zivilrechtlichen Regelung – nur der Betrag bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs außer Betracht bleibt, den der überlebende Ehegatte bei güterrechtlicher Abwicklung der Zugewinnsgemeinschaft nach § 1371 Abs. 2 BGB geltend machen könnte.<sup>9</sup>

2. Die Steuerfestsetzung ist demnach rechtmäßig, sofern nicht **verfassungsrechtliche Bedenken** gegen die Regelung des § 5 Abs. 1 ErbStG bestehen. Der Steuergesetzgeber könnte willkürlich gehandelt und damit gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen haben, indem er die erbrechtliche Regelung des Zugewinnausgleichs (§ 1371 Abs. 1 BGB) steuerlich unterlaufen hat.<sup>10</sup>

- Flume<sup>11</sup> misst der **Zivilrechtsordnung** grundsätzlich **Vorrang** vor der Steuerrechtsordnung zu.<sup>12</sup> Diese Ansicht lässt sich damit begründen, dass das Steuerrecht an Vorgänge und Zustände des Wirtschafts- und Zivilrechtslebens (z.B. Erzielung von Einkünften, Lieferungen, Erwerb von Vermögen, Gründung von Gesellschaften) anknüpft. Ist das Steuerrecht aber von dem Zivilrechtsleben existenziell abhängig, muss es auch die Institutionen des Zivilrechts respektieren. Folgt man der Auffassung Flumes, dürfte der Steuergesetzgeber sich mit der Regelung des § 5 Abs. 1 ErbStG nicht über die erbrechtliche Regelung des Zugewinnausgleichs nach § 1371 Abs. 1 BGB hinwegsetzen.<sup>13</sup>
- Die Gegenmeinung betont die **Eigenständigkeit des Steuerrechts**, das seine Tatbestände und Begriffe autonom schaffen könne und nur dem Verfassungsrecht untergeordnet sei. Im Verhältnis zum Zivilrecht könne lediglich von einer „Vorherigkeit“ dieses Rechtsgebietes gesprochen werden, weil das Steuerrecht regelmäßig an zivilrechtliche Gestaltungserfolge anknüpfe.<sup>14</sup>
- Das **BVerfG** hat die These von der Autonomie des Steuerrechts in einer Entscheidung aus dem Jahre 1962 nur mit Einschränkungen bejaht: Wenn der Steuergesetzgeber an Rechtsnormen des Zivilrechts anknüpfe, dürfe er nur aus überzeugenden Gründen von den privatrechtlichen Strukturen abweichen.<sup>15</sup> In der Entscheidung vom 27.12.1991<sup>16</sup> hat das Gericht demgegenüber jede Rangpriorität des Zivilrechts gegenüber dem Steuerrecht verneint und auch bei der Auslegung dem Zivilrecht entlehnter Begriffe die **Autonomie des Steuerrechts** konstatiert.

Unter Zugrundelegung der Rspr. des BVerfG lassen sich keine durchgreifenden Bedenken gegen die Regelung des § 5 ErbStG erheben. Wegen der hohen Freibeträge für Ehegatten wird in der Masse der Erbfälle keine ErbSt anfallen und damit der Vereinfachungseffekt des § 1371 Abs. 1 BGB nicht berührt. Nur in einer kleinen, finanziell aber gewichtigen Zahl von Fällen kommt die Regelung des § 5 Abs. 1 ErbStG zur Anwendung. Hier aber entspricht es dem Prinzip der Steuergerechtigkeit, wenn von dem steuerpflichtigen Erwerb des Ehegatten nur der Teil ausgenommen wird, den er als Zugewinnausgleichsforderung geltend machen könnte. Die irrationale Ehegattenbegünstigung, die der Gesetzgeber zivilrechtlich zulasten der Verwandten geschaffen hat, will er sich als Steuergesetzgeber zulasten des Fiskus nicht leisten.<sup>17</sup> Damit liegen gewichtige Gründe für den Steuergesetzgeber vor, bei der steuerrechtlichen Regelung von der zivilrechtlichen Gestaltung abzuweichen.

**Ergebnis:** Die Klage der F ist unbegründet.

9 Zur Berechnung der fiktiven Ausgleichsforderung vgl. BFH v. 10.03.1993 – II R 87/91, BStBl. II 1993, 510; Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher, § 5 ErbStG Rn. 26 ff.

10 So früher Kapp/Ebeling, ErbStG, § 5 Rn. 46 f.: Verstoß gegen den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung; kritisch auch Moench DStR 1989, 344.

11 In FS für R. Smend, 1952, S. 62 ff., 68 ff.

12 Ebenso Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, 1983, S. 339 ff.

13 Vgl. Crezelius, Erbschaft- und Schenkungsteuer in zivilrechtlicher Sicht, 1979, S. 162 ff.

14 Vgl. Seer in T/L § 1 Rn. 31 ff.; Kirchhof StuW 1983, 173, 180; Tipke StRO I, S. 44 ff.

15 BVerfG v. 24.01.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331, 340.

16 BVerfG v. 27.12.1001 – 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992, 212 = StuW 1992, 186 m. krit. Anm. Meincke.

17 Vgl. Rauscher, Familienrecht, 2. Aufl. 2008, Rn. 401.

In der Rechtstheorie steht die Frage im Vordergrund, ob ein Primat des Zivilrechts gegenüber dem Steuerrecht anzuerkennen ist. Im praktischen Rechtsleben sind Einwirkungen in umgekehrter Richtung von mindestens ebenso großer Bedeutung. Denn viele moderne Gestaltungsformen des Privatrechts (z.B. die GmbH & Co. KG, das Bauherrenmodell, das Leasing) verdanken steuerrechtlichen Überlegungen ihre Entstehung, Ausgestaltung oder Verbreitung.<sup>18</sup>

## D. Steuerrecht und Verfassungsrecht

### Fall 2: Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Kapitaleinkünften

Der Stpfl. S hat im Jahre 01 (= Erstjahr, nicht Kalenderjahr 2001) aus einem mit 2% verzinsten, jederzeit kündbaren Darlehn in Höhe von 500.000 € an eine Privatperson Zinseinnahmen in Höhe von 10.000 € erzielt. Die Inflationsquote des Jahres 01 betrug 2%. Mit seinem Einspruch gegen den ESt-Bescheid 01 wendet sich S gegen die Erfassung der Zinseinnahmen bei der Steuerfestsetzung. Er sieht darin einen Verstoß gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG.

- 4
- I. Zinseinnahmen sind nach §§ 2 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 5 b, 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG nach Abzug des Sparer-Pauschbetrags (§ 20 Abs. 9 EStG) als Einkünfte aus Kapitalvermögen mit 25% zu besteuern (§ 32 d Abs. 1 EStG).
  - II. Die Steuerfestsetzung ist daher rechtmäßig, sofern nicht die genannten Vorschriften des Einkommensteuerrechts wegen Verstoßes gegen – höherrangiges – Verfassungsrecht ungültig sind. Zwar dürfte das FA die Verfassungswidrigkeit der Vorschriften des EStG nicht feststellen. Es könnte aber – zumindest theoretisch – durch Anrufung der vorgesetzten Behörde das Normenkontrollverfahren nach Art. 93 Abs. 1 Nr. 2 GG auslösen.

Dass Steuerrecht und Besteuerungsverfahren sich an der Verfassungsordnung, insbesondere den Grundrechten, messen lassen müssen, steht außer Frage.<sup>19</sup> Schranken für den Besteuerungszugriff ergeben sich in jedem Fall aus Art. 2 Abs. 1 GG, weil die staatliche Besteuerungsgewalt in die allgemeine Handlungsfreiheit eingreift.<sup>20</sup> Darüber hinaus verbietet die Bindung der Steuergewalt an die Grundrechte beispielsweise Regelungen, die – entgegen Art. 6 GG – Ehegatten steuerlich benachteiligen.<sup>21</sup> Nach der Gleichstellung in § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG stellt nunmehr § 2 Abs. 8 EStG aufgrund der Entscheidung des BVerfG v. 07.05.2013<sup>22</sup> rückwirkend (für alle offenen Fälle) die vollständige Gleichstellung von eingetragenen Lebenspartnerschaften mit Ehen her.<sup>23</sup>

Welche Grenzen die **Eigentumsgarantie des Art. 14 GG** dem Steuergesetzgeber setzt, ist äußerst umstritten:

- 5
- Im Schrifttum überwiegt die Auffassung, der Steuereingriff in das Vermögen des Stpfl. sei nur in den Schranken des Art. 14 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 GG zulässig.

18 Vgl. z.B. Walz ZHR 147 (1983), 281; Schulze-Osterloh AcP 190 (1990) 139; Kübler/Assmann, Gesellschaftsrecht, 6. Aufl. 2006, § 20 I; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 1 II 6.

19 Vgl. Hey in T/L § 3 Rn. 90 ff.; B/D/T Rn. 170 ff.

20 BVerfG v. 25.09.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153 = JZ 1993, 306 m. Anm. Starck; BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121; BFH v. 13.03.2001 – VIII R 37/00, BStBl. II 2001, 430, zur Verfassungsmäßigkeit des § 171 Abs. 14 AO.

21 Vgl. BVerfG v. 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, zur Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26 EStG 1951; BVerfG v. 12.03.1985 – 1 BvR 571/81, 1 BvR 494/82, 1 BvR 47/83, BVerfGE 69, 188, zur Betriebsaufspaltung bei Beteiligung von Ehegatten; BVerfG v. 03.06.1987 – 1 BvL 5/81, BVerfGE 75, 361, zur Zusammenveranlagung bei mehrfach verheirateten Ehegatten; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, zur Gewährleistung des Existenzminimums der Familie; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216, zum Verbot einer Benachteiligung von Ehe und Familie gegenüber anderen Lebens- und Erziehungsgemeinschaften.

22 2 BvR 909/06, BVerfGE 133, 377, zur Verfassungswidrigkeit des Ausschlusses eingetragener Lebenspartner vom Ehegattensplitting im Einkommensteuerrecht.

23 Schmidt/Weber-Grellet § 2 Rn. 71.

sig.<sup>24</sup> Daraus wird gefolgert, der Est dürften keine Kapitalerträge unterworfen werden, die durch die Geldentwertung vollständig verzehrt und deshalb in Wirklichkeit gar nicht entstanden sind. Die Besteuerung solcher Einkünfte widerspreche dem Zweck der Einkommensbesteuerung und sei daher unverhältnismäßig.<sup>25</sup>

- Nachdem das BVerfG in früheren Entscheidungen die Auffassung vertreten hatte, die Auferlegung von Geldleistungspflichten lasse die Eigentumsgarantie grundsätzlich unberührt und nur ausnahmsweise könne ein Verstoß gegen Art. 14 GG in Betracht gezogen werden,<sup>26</sup> sah es in seinem Beschluss vom 22.06.1995<sup>27</sup> zur Verfassungsmäßigkeit der Vermögensteuer demgegenüber den Besteuerungszugriff auf den Vermögensertrag als Eingriff in Eigentumspositionen an, der nur in den Schranken des Art. 14 Abs. 2 GG erfolgen darf. Es sei eine Belastungsobergrenze zu beachten, die „in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand“ liegt (sog. **Halbteilungsgrundsatz**).<sup>28</sup> Während im Schrifttum das Postulat des Halbteilungsgrundsatzes ganz überwiegend positiv aufgenommen wurde,<sup>29</sup> ist der BFH der Rspr. des BVerfG entgegengetreten und hat in seiner Entscheidung vom 11.08.1999<sup>30</sup> die Auffassung vertreten, dass eine Belastung mit Einkommen- und Gewerbebesteuerung von insgesamt 60 % des zu versteuernden Einkommens nicht verfassungswidrig sei. Auf die gegen diese Entscheidung gerichtete Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG in seinem Beschluss vom 18.01.2006<sup>31</sup> die frühere Entscheidung zum Halbteilungsgrundsatz relativiert und entschieden, dass sich aus Art. 14 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 S. 2 GG keine allgemein verbindliche, absolute Belastungsobergrenze in der Nähe einer hälftigen Teilung ableiten lässt. Aus dem **Übermaßverbot** folge allerdings, dass die Besteuerung nicht so weit gehen darf, dass der wirtschaftliche Erfolg des Stpfl. grundlegend beeinträchtigt wird und damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt.

Im konkreten Fall wird das FA der Auffassung des BFH folgen und die Steuerfestsetzung nicht unter dem Gesichtspunkt überprüfen, ob die Höhe der Steuer eine nach dem Halbteilungsgrundsatz zu bemessende Belastungsobergrenze übersteigt.

Eine andere Frage ist, ob auch **Entwertungsverluste** des angelegten Kapitals bei der Ermittlung der Kapitaleinkünfte berücksichtigt werden müssen. Das ist nach der bisher zu dieser Frage in der Rspr. vertretenen Auffassung nicht der Fall, weil diese Entwertungsverluste nicht auf dem Besteuerungszugriff beruhen.<sup>32</sup>

**Ergebnis:** Das FA wird den Einspruch des S unter Berücksichtigung der Rspr. des BVerfG als unbegründet zurückweisen.

24 Vgl. Kirchhof VVDStRL 39, 210 ff.; ders. Stbg 1995, 68; Hey in T/L § 3 Rn. 189 ff.; B/D/T Rn. 187 ff.; skeptisch gegenüber der Relevanz der Frage: Tipke StRO I, S. 449 ff.

25 Vgl. z.B. Spanner DStR 1975, 475; K. Vogel NJW 1979, 1158.

26 BVerfG v. 08.03.1983 – 2 BvL 27/81, BStBl. II 1983, 779; BVerfG v. 31.05.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214.

27 BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121.

28 Dazu Drüen in T/K § 3 AO Rn. 17 ff., auch zur „Erdrosselungssteuer“.

29 Vgl. Seer FR 1999, 1280; Butzer StuW 1999, 227; Dederer StuW 2000, 91.

30 BFH v. 11.08.1999 – XI R 77/97, BStBl. II 1999, 771.

31 BVerfG v. 18.01.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97; dazu Wernsmann NJW 2006, 1169.

32 BVerfG v. 19.12.1978 – 1 BvR 335/76, 1 BvR 427/76, 1 BvR 811/76, BVerfGE 50, 57; vgl. ferner BFH v. 14.05.1974 – VIII R 95/72, BStBl. II 1974, 572, 580 f.; kritisch Tipke StRO I, S. 512 ff.; Hey in T/L § 8 Rn. 56 f.



- 6 Für den **Steuererstattungsanspruch** ist der verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstab demgegenüber unumstritten: Der Anspruch auf Erstattung zu viel gezahlter Steuern ist Eigentum i.S.d. Art. 14 Abs. 1 GG. Der Gesetzgeber muss daher die Inhalts- und Schrankenbestimmung des Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG bei der gesetzlichen Gestaltung dieses Anspruchs beachten.<sup>33</sup>

## E. Die Abgabenordnung

### I. Allgemeines

- 7 Das Steuerrecht lässt sich systematisch in das allgemeine Steuerrecht und das besondere Steuerrecht einteilen.



Die Abgabenordnung regelt – wie die Bezeichnung des Gesetzes als „Ordnung“ erkennen lässt – vor allem das **Besteuerungsverfahren**. Sie enthält jedoch auch **materielles Recht**, insbesondere das allgemeine Steuerschuldrecht (§§ 33 ff. AO) und das Steuerstrafrecht (§§ 369 ff. AO). Die Abgabenordnung wird deshalb auch als „Allgemeiner Teil“ der Steuergesetze oder als „Mantelgesetz“ des Steuerrechts bezeichnet.

Die Vorgängerin der am 01.01.1977 in Kraft getretenen Abgabenordnung (AO 1977) vom 16.03.1976<sup>34</sup> war die **Reichsabgabenordnung** von 1919 (RAO). Den Entwurf der RAO hatte Enno Becker, Referent im Reichsfinanzministerium und später Senatspräsident am RFH, in der kurzen Zeit von November 1918 bis Juli 1919 erarbeitet.<sup>35</sup> Infolge zahlreicher Novellen und Nebengesetze war die RAO im Laufe der Zeit unübersichtlich geworden. Mit der AO 1977 unternahm der Gesetzgeber den Versuch, die Systematik und die Terminologie der Abgabenordnung zu verbessern und ihren Charakter als Mantelgesetz des allgemeinen Abgabenrechts wiederherzustellen.

Seit 2006 ist der Zusatz „1977“ entfallen. Seit 2014 haben Bund und Länder in einer Arbeitsgruppe die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens beraten.<sup>36</sup> Nach einer intensiven parlamentarischen und fachlichen Reformdiskussion<sup>37</sup> ist das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens im Sommer 2016 verabschiedet worden.<sup>38</sup> Die Mehrzahl der neuen oder modernisierten Vorschriften gilt seit dem 01.01.2017.<sup>39</sup> Trotz unbestreitbarer Modernisierungsfortschritte stehen weitere Maßnahmen für ein zeitgemäßes Steuerrecht aus.<sup>40</sup>

33 BVerfG v. 08.10.1985 – 1 BvL 17/83, 1 BvL 19/83, BVerfGE 70, 278.

34 BGBl. I 1976, 613.

35 Vgl. Tipke AöR 94, 224.

36 Zum gemeinsamen Konzept von Bund und Ländern zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens Heintzen DÖV 2015, 780.

37 Dazu Tagungs- und Diskussionsbericht zum 56. Berliner Steuergespräch „Die Reform der Abgabenordnung“ von Richter/Welling FR 2015, 1014.

38 ModG v. 18.07.2016, BGBl. I 2016, 1679.

39 Art. 23 des ModG v. 18.07.2016, BGBl. I 2016, 1679 (1709). Aus der umfangreichen Literatur zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens Gläser/Schöllhorn DStR 2016, 1577; Höreth/Stelzer DStZ 2016, 520; Merker, Steuer und Studium 2016, 398; Müller-Franken, Grundfragen des Besteuerungsverfahrens, StuW 2018, 113; Schwenker DB 2016, 375; Seer DStZ 2016, 605; Zaumseil NJW 2016, 2769; zur Kritik Krömker/Nöcker, AO-StB 2017, 305, 309.

40 Drüen DB 2018, 11, 17 f.

## II. Anwendungsbereich der AO

### Fall 3: Rechtsbehelf gegen einen Realsteuerbescheid

Der Stpfl. S hat von der Stadt Potsdam einen GewSt-Bescheid erhalten. In einem Schreiben an das FA Potsdam legt er „Einspruch“ gegen den Steuerbescheid ein mit dem Antrag, die Steuer niedriger festzusetzen. Ist der Rechtsbehelf zulässig?

- I. Nach § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO ist gegen Steuerbescheide der **Einspruch** gegeben. Es fragt sich jedoch, ob die Regelungen der AO über das Einspruchsverfahren (§§ 347 ff. AO) auf Steuerbescheide der Gemeinden Anwendung finden. 8
- Nach § 1 AO gilt die Abgabenordnung für alle Steuern (einschließlich Steuervergütungen), die durch Bundesrecht oder EU-Recht geregelt sind, soweit sie durch Finanzbehörden des Bundes oder der Länder verwaltet werden. Die Gewerbesteuer als Realsteuer (§ 3 Abs. 2 AO) wird von den Gemeinden verwaltet. Auf Realsteuern finden nur die in § 1 Abs. 2 AO genannten Bestimmungen des Gesetzes Anwendung. Nach § 1 Abs. 2 Nr. 6 AO aber sind im Rechtsbehelfsverfahren gegen Realsteuerbescheide der Gemeinden nur § 351 AO (Bindungswirkung anderer Verwaltungsakte) und § 361 Abs. 1 S. 2 und Abs. 3 AO (Besonderheiten bei der Aussetzung der Vollziehung) anwendbar.
- II. Gegen den GewSt-Bescheid der Stadt Potsdam<sup>41</sup> ist somit nicht der Einspruch nach der AO, sondern der **Widerspruch** nach §§ 68 ff. VwGO gegeben. Einzulegen ist der Widerspruch nach § 70 Abs. 1 S. 1 VwGO bei der Ausgangsbehörde, also der Stadt Potsdam. Während der Einspruch gegen den GewSt-Messbescheid des FA auch bei der Gemeinde eingelegt werden kann (§ 357 Abs. 2 S. 2 AO), kann der Widerspruch gegen den GewSt-Bescheid nicht mit fristwahrender Wirkung bei dem FA angebracht werden. Es ist jedoch Amtspflicht einer jeden Behörde, einen Rechtsbehelf unverzüglich an die zuständige Behörde weiterzuleiten.<sup>42</sup>

**Ergebnis:** Das FA Potsdam wird den als Widerspruch auszudeutenden Rechtsbehelf des S an die Stadt Potsdam als zur Bearbeitung zuständige Behörde weiterleiten. Der Stpfl. trägt das Risiko, dass die unzuständige Behörde den Rechtsbehelf nicht unverzüglich weiterleitet und deshalb die Rechtsbehelfsfrist nicht gewahrt wird. Denn aus der Rechtsbehelfsbelehrung konnte er erkennen, bei welcher Behörde der Rechtsbehelf einzulegen war.<sup>43</sup> Bei Fristversäumnis durch nachgewiesenes Fehlverhalten der unzuständigen Behörde kann dem Stpfl. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 60 VwGO gewährt werden.<sup>44</sup>

Der Anwendungsbereich der Abgabenordnung ist durch § 1 AO nicht abschließend bestimmt. Einerseits wird in Bundesgesetzen<sup>45</sup> auf die Vorschriften der AO verwiesen. Darüber hinaus haben die Länder im Rahmen ihrer Gesetzgebung in großem Umfang, insbesondere in ihren Kommunalabgabengesetzen (KAG), Vorschriften der AO ganz oder teilweise für anwendbar erklärt. 9

41 Ob überhaupt ein Widerspruchsverfahren nach §§ 68 ff. VwGO durchgeführt werden muss, richtet sich nach landesgesetzlichen Vorschriften. Viele Länder haben das Widerspruchsverfahren (teilweise sehr weitgehend und auch für den Bereich der kommunalen Steuerbescheide) eingeschränkt (so § 110 JustG NRW). Dagegen sieht Art. 15 Abs. 1 Nr. 1 AGVwGO Bayern im Kommunalabgabenrecht ein Wahlrecht des Betroffenen vor, entweder Widerspruch einzulegen oder unmittelbar Klage zu erheben.

42 Eyermann VwGO, 14. Aufl. 2014, § 70 Rn. 16.

43 BFH v. 19.12.2000 – VII R 7/99, BStBl. II 2001, 158.

44 Siehe zur entsprechenden Vorschrift des § 110 AO BVerfG v. 02.09.2002 – 1 BvR 476/01, BStBl. II 2002, 835.

45 Z.B. § 13 Abs. 1 InvZuLG 2007, § 15 Abs. 1 EigZuLG, § 14 Abs. 2 S. 1 5. VermBG.



## 1. Abschnitt: Grundlagen

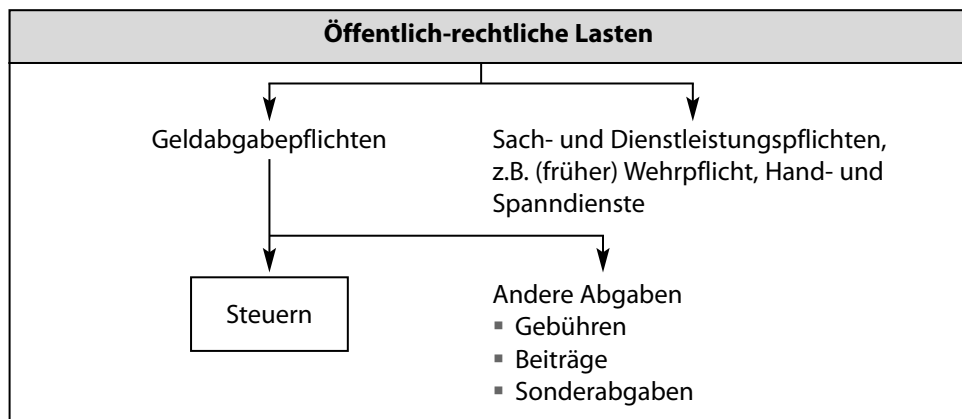
### A. Begriff der Steuer, Steuerarten, Steuerhoheit

#### I. Begriff der Steuer

##### Fall 4: Verfassungsmäßigkeit der Schwerbehinderten-Ausgleichsabgabe

Nach § 71 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. § 102 SGB IX) nach § 77 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 Nr. 3 SGB IX zu einer Ausgleichsabgabe in Höhe von 3.260 € jährlich für jeden nicht besetzten Pflichtplatz herangezogen. U ist der Ansicht, die Ausgleichsabgabe stelle eine verfassungsrechtlich unzulässige Sondersteuer für Arbeitgeber dar.

- 10 I. Es fragt sich zunächst, ob die Ausgleichsabgabe nach § 77 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,<sup>46</sup> 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. 4 Nr. 10 und 11 des Zollkodexes 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 dem Abgabepflichtigen individuell zurechenbaren öffentlichen Leistung erhoben; durch **Beiträge** werden Interessenten und Nutznießer an

46 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.

den Kosten einer öffentlichen Einrichtung beteiligt, ohne Rücksicht darauf, ob der Beitragspflichtige die Vorteile auch tatsächlich wahrnimmt.<sup>47</sup>

**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.<sup>48</sup>

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.<sup>49</sup>

3. Die Geldleistung muss von einem **öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen** (Bund, Land, Gemeinde, Religionsgemeinschaft<sup>50</sup>) **aufgelegt** 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.<sup>51</sup> klar, dass die Einnahmeerzielungsabsicht 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.<sup>52</sup>

**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 Haushaltsbegleitgesetzes 1983 keine Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 105 GG.<sup>53</sup>
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.<sup>54</sup> Tatbestandsmäßigkeit und Gleichmäßigkeit sind demnach keine begrifflichen Merkmale der Steuer: Verstößt ein Steuergesetz z.B. gegen den Gleichheitsgrundsatz, handelt es sich gleichwohl um eine – wenn auch verfassungswidrige – Steuer.<sup>55</sup>

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

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

49 Vgl. OVG Münster, v. 09.10.2007 – 15 A 1596/07, DVBl. 2007, 1442.

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

51 BVerfG v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106, 117.

52 Vgl. B/D/T Rn. 193 ff.; ähnlich Hey in T/L § 3 Rn. 19 ff.: Unterscheidung zwischen Fiskalzweck-, Sozialzweck- und Vereinfachungszwecknormen.

53 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.; vgl. dazu Kirchhof ZIP 1984, 1423 ff.

54 Vgl. Seer in T/L § 2 Rn. 19.

55 Dazu Drüen in T/K § 3 AO Rn. 32 f.

Die Voraussetzungen zu 1. und 3. sind erfüllt, weil die Ausgleichsabgabe nach § 77 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 (§ 77 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.<sup>56</sup>

11 II. Scheidet eine Qualifizierung der Ausgleichsabgabe als Steuer- oder Vorzugslast aus, könnte es sich um eine sog. **Sonderabgabe** handeln. Durch Sonderabgaben werden bestimmte Gruppen von Bürgern zur Finanzierung besonderer Aufgaben herangezogen.<sup>57</sup> Die Gesetzgebungskompetenz für Sonderabgaben ergibt sich nicht aus den Normen der Finanzverfassung, sondern aus der allgemeinen Sachzuständigkeit nach Art. 70 ff. GG.<sup>58</sup> Nach Art. 74 Abs. 1 Nr. 7 GG aber hat der Bund für Regelungen des Schwerbehindertenrechts die konkurrierende Gesetzgebungszuständigkeit.

12 III. Obwohl sich Sonderabgaben als Abgabebetyp begrifflich eindeutig von Steuern unterscheiden lassen, setzt doch gerade das verfassungsrechtlich umfassend geregelte System der Steuern der Einführung von Sonderabgaben enge Grenzen. Das hat das BVerfG in seiner sog. Kohlepennig-Entscheidung vom 11.10.1994<sup>59</sup> mit prägnant formulierten Sätzen begründet:

- „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,<sup>60</sup> 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 infrage. 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 **Belastungsgleichheit der Bürger** infrage 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 Budgethoheit des Parlaments vor Störungen zu schützen und den Erfordernissen des Individualschutzes der Stpfl. im Blick auf die Belastungsgleichheit Rechnung zu tragen, die Sonderabgabe engen Grenzen unterliegen; sie muss deshalb eine seltene Ausnahme bleiben.“

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

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

57 Vgl. Seer in T/L § 2 Rn. 25; B/D/T Rn. 107 ff.; Kirchhof, in Handbuch des Staatsrechts, V, 3. Aufl. 2007, § 119 Rn. 69 ff.

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

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

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

- 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.<sup>61</sup>
- Die mit der Abgabe belastete Gruppe muss eine **spezifische Sachnähe** zu dem mit der Abgabe verfolgten Zweck aufweisen.<sup>62</sup>
- Aus der Sachnähe muss eine **besondere Gruppenverantwortung** für die Erfüllung der mit der außersteuerlichen Abgabe zu finanzierenden Aufgabe entspringen.<sup>63</sup>
- Das Abgabeaufkommen muss im Interesse der Gruppe der Abgabepflichtigen, also **gruppennützig**, verwendet werden.<sup>64</sup>
- 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.<sup>65</sup>
- Der Gesetzgeber muss die erhobenen Sonderausgaben **haushaltsrechtlich vollständig dokumentieren** und in einer dem Haushaltsplan beigefügten Anlage als nichtsteuerliche Abgabe ausweisen.<sup>66</sup>

IV. Legt man diese vom BVerfG entwickelten Kriterien an die Ausgleichsabgabe nach § 77 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“.<sup>67</sup> In dem Urteil vom 26.05.1981<sup>68</sup> 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 § 77 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 § 77 SGB IX stellt eine verfassungsrechtlich zulässige Sonderabgabe dar.

61 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.

62 BVerfG v. 10.12.1980 (a.a.O.).

63 BVerfG v. 10.12.1980 (a.a.O.).

64 BVerfG v. 10.12.1980 (a.a.O.).

65 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.

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

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

68 BVerfG v. 26.05.1981 – 1 BvL 56/78, 1 BvL 57/78, 1 BvL 58/78, BVerfGE 57, 139, 167.

## II. Steuerarten

- 14 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.<sup>69</sup>

Eine allgemein gültige **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.<sup>70</sup>

- **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.<sup>71</sup>
- **Verbrauchsteuern** belasten den Verbrauch von Waren und Leistungen.

**Beispiele:** Energie-, Strom-, Tabak-, Bier-, Kaffee-, Alkopop- und Schaumweinsteuer. Dazu gehören auch die Monopolerträge aus dem Branntweinmonopol. Streitig ist, ob die neu eingeführte Kernbrennstoffsteuer dieser Steuerkategorie unterfällt.<sup>72</sup>

- **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 Festsetzungssteuern und sog. Abzugsteuern unterschieden.

- Bei **Veranlagungs- und Festsetzungssteuern** bedarf es eines Steuerbescheids (§ 155 AO) oder zumindest einer Steueranmeldung (§ 150 Abs. 1 S. 3 AO), die wie eine Steuerfestsetzung wirkt (§§ 167, 168 AO).
- Bei den **Abzugsteuern** (LSt, KapErtrSt) kommt eine förmliche Festsetzung gegenüber dem Steuerschuldner nur ausnahmsweise in Betracht.

69 Vgl. B/D/T Rn. 9; Hey in T/L § 3 Rn. 52 ff.

70 Vgl. §§ 169 Abs. 2, 172 Abs. 1 AO.

71 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.

72 Dazu BFH v. 25.11.2014 – VII B 65/14, BFH/NV 2015, 276.

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.<sup>73</sup>

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).<sup>74</sup>

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.<sup>75</sup>

### III. Steuerliche Nebenleistungen

Von der Steuer sind die sog. steuerlichen Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO) zu unterscheiden (Verzögerungsgelder, § 146 Abs. 2 b 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 EStG sowie Zinsen im Sinne des Zollkodexes). Die Bedeutung der Nebenleistungen wächst an Höhe und Aufkommen.<sup>76</sup> Diese Geldleistungen stehen zwar in einem gewissen Zusammenhang mit den Steuern, dienen jedoch nicht (primär) der Einnahmeerzielung, sondern verfolgen verschiedene Zwecke:

15

Ein Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2 b AO etwa soll laut Gesetzesbegründung und aus Sicht der Verwaltung den Stpfl. im Rahmen seiner Aufzeichnungspflichten „insbesondere zur zeitnahen Mitwirkung“ anhalten und „ein Druckmittel eigener Art“ darstellen.<sup>77</sup> Der Verspätungszuschlag bezweckt, den Steuerpflichtigen zur rechtzeitigen Abgabe der Steuererklärung anzuhalten.<sup>78</sup> Daneben wirkt der Verspätungszuschlag aber auch präventiv, indem er den Stpfl. zur zukünftigen Pflichterfüllung anregt sowie repressiv, weil er an ein in der Vergangenheit liegendes Fehlverhalten anknüpft.<sup>79</sup> 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.<sup>80</sup> § 162 Abs. 4 AO ermöglicht Steuerzuschläge, um Verstöße gegen Dokumentationspflichten bei Auslandssachverhalten (§ 90 Abs. 3 AO) zu sanktionieren.<sup>81</sup> Säumniszuschläge nach § 240 AO sind ein Druckmittel zur pünktlichen Zahlung der Steuern.<sup>82</sup> Zinsen nach

73 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. Bettensteuer Anriss BB 2010, 2335; zur Bremischen Tourismusabgabe BFH v. 15.07.2015 – II R 32/14, BStBl. II 2015, 1031.

74 Vgl. Hey in T/L § 3 Rn. 55 ff.; Seer in T/L § 2, Rn. 48 ff.; B/D/T Rn. 72 ff.

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

76 Überblick bei Stein/Meister BB 2014, 538.

77 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.

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

79 Seer in T/K § 152 AO Rn. 2.

80 Drüen in T/K § 329 AO Rn. 1.

81 Näher Seer in T/K § 162 AO Rn. 72 ff.

82 Loose in T/K § 240 AO Rn. 1.



<b>Einspruchsentscheidung des Finanzamts</b>	
Aufschrift (Rubrum, §§ 365 Abs. 1, 119 Abs. 3 AO)	Finanzamt ... Ort, Datum Steuernummer...  Einspruchsentscheidung  Auf den Einspruch des ... vertreten durch ... vom ... gegen den Bescheid vom ... ... über die Festsetzung der ... ... wird wie folgt entschieden:
Entscheidungssatz (Tenor, §§ 365 Abs. 1, 119 Abs. 1 AO; §§ 358, 367 AO)	Tenorierungsvarianten: a) Der Einspruch wird als unzulässig verworfen. b) Der Einspruch wird als unbegründet zurückgewiesen. c) Unter Änderung des Bescheids ... wird die Einkommensteuer ... auf ... herabgesetzt. Im Übrigen wird der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen. d) Der Bescheid vom ... wird aufgehoben.
Begründung (vgl. § 366 AO)	Gründe: Üblicherweise wie Aufbau eines Urteils, d.h. a) Darstellung des Sachverhalts, b) Entscheidungsgründe (rechtliche Würdigung).
Rechtsbehelfsbelehrung (§ 366 AO)	Rechtsbehelfsbelehrung  Gegen diese Entscheidung kann beim... in ... schriftlich oder zur Niederschrift des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle Klage erhoben werden.  ... (Weitere Hinweise zur Frist und Form der Klage)  Zu Zulässigkeitsvoraussetzungen und Ablauf des finanzgerichtlichen Klageverfahrens Schaumburg/Hendricks, Der Steuerrechtsschutz, <sup>4</sup> 2018, 150 ff. und zum Rechtsschutz vor dem BFH, ebenda, 414 ff.