

§ 3 Subsidiarität im finanzverfassungsrechtlichen Bund-Länder-Verhältnis

Christian Seiler

| | | |
|------|--|----|
| I. | Subsidiarität als Klugheitsregel: Vergleich der Eignung zur Aufgabenerledigung..... | 28 |
| II. | Ansätze eines Subsidiaritätsdenkens im geltenden Finanzverfassungsrecht..... | 30 |
| 1. | Sachakzessorietät der Ausgabenseite | 31 |
| 2. | Spuren von Subsidiarität in der Aufteilung der Steuergesetzgebungskompetenzen | 31 |
| 3. | Andersartiger Ansatz der Aufteilung des Steueraufkommens..... | 33 |
| 4. | Punktuelle Elemente eines Subsidiaritätsdenkens in den Vollzugskompetenzen | 33 |
| 5. | Keine Verdichtung zu einem finanzverfassungsrechtlichen Subsidiaritätsprinzip..... | 34 |
| III. | Die Suche nach dem besseren Recht | 35 |
| 1. | Zielvorstellung: Ausrichtung des Unitarisierungsgrades an der Sachverfassung..... | 35 |
| 2. | Ausgabenseite: Konstanz im Grundsätzlichen, Rückbau von Mischfinanzierungen..... | 36 |
| 3. | Abbau der Asymmetrie von Einnahmen- und Ausgabenkompetenzen durch Ausbau landesautonom zu erschließender Einnahmenquellen..... | 37 |
| 4. | Blick auf einzelne Steuerarten..... | 39 |
| IV. | Fazit: Demokratische Verantwortungsklarheit, nicht Subsidiarität als Gebot der Stunde | 42 |

Der Verfassungsstaat erhält seine reale Gestalt erst durch seine Finanzausstattung, die Bedingung jedes Staatshandelns ist. Demgemäß erfüllt die föderale Finanzverfassung die Bundesstaatlichkeit des Grundgesetzes mit Leben, indem sie den Sachkompetenzen von Bund und Ländern (Art. 70 ff., 83 ff. GG) in Art. 104a GG die zugehörigen Finanzierungslasten und in Art. 105 ff. GG die Zuständigkeiten zur Erlangung der nötigen Steuergelder zur Seite stellt. Der Textbefund dieser Bestimmungen befriedigt den auf Systematisierung bedachten Rechtswissenschaftler jedoch nur bedingt.

Der Verfassungswortlaut liefert lediglich eher technisch anmutende Zuweisungen von Finanzierungs- (Art. 104a GG), Gesetzgebungs- (Art. 105 GG), Ertrags- (Art. 106-107 GG) und Vollzugskompetenzen (Art. 108 GG), die sogleich die Frage nach einem ordnenden Prinzip aufwerfen. Ein solches könnte – möglichst im Gleichklang mit den Sachzuständigkeiten – eine zumindest beschreibende Funktion übernehmen, in Zweifelsfragen aber auch interpretatorische Rückschlüsse auf das grundgesetzlich Gewollte gestatten. An dieser Stelle liegt nun die Versuchung nahe, der föderalen Finanzverfassung ein allgemeines Subsidiaritätsprinzip als derartiges Leitmotiv zu entnehmen. Jedenfalls weckt die Formulierung des mir zugedachten Themas diese Erwartung, die ich freilich im Folgenden enttäuschen werde. Die föderale Finanzverfassung enthält bestenfalls punktuell Anklänge eines Subsidiaritätsgedankens, die sich jedoch kaum zu einem allgemeinen Prinzip verfestigen lassen.

Um diese These zu erhärten, möchte ich nachfolgend zunächst (I.) einige Vorbemerkungen zum hier verwandten Verständnis von Subsidiarität machen, um dann (II.) das geltende Finanzverfassungsrecht nach Ansätzen eines solchen Subsidiaritätsgedankens zu befragen, bevor schließlich (III.) einige rechtspolitische Erwägungen zur Suche nach dem besseren Recht folgen sollen.

I. Subsidiarität als Klugheitsregel: Vergleich der Eignung zur Aufgabenerledigung

Der Subsidiaritätsgedanke benennt zuvörderst ein allgemeines sozialetisches Prinzip, das besondere Bedeutung in der katholischen Soziallehre¹

¹ Enzyklika „Quadragesimo anno“ vom 15.5.1931: „*Wie dasjenige, was der Einzelmensch aus eigener Initiative und mit seinen eigenen Kräften leisten kann, ihm nicht entzogen und der Gesellschaftstätigkeit zugewiesen werden darf, so verstößt es gegen die Gerechtigkeit, das was die kleineren und untergeordneten Gemeinwesen leisten und zum guten Ende führen können, für die weitere und übergeordnete Gemeinschaft in Anspruch zu nehmen; zugleich ist es überaus nachteilig und verwirrt die ganze Gesellschaftsordnung. Jedwede Gesellschaftstätigkeit ist ja ihrem Wesen und Begriff nach subsidiär; sie soll die Glieder des Sozialkörpers unterstützen, darf sie aber niemals zerschlagen oder aufsaugen.*“ Zitat nach Josef Isensee, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht, 1968, S. 19, Fußnote 2.

gewonnen hat, sich daneben aber auch aus liberalen² und föderalen³ Traditionen speist. Für unsere Zwecke helfen diese geisteswissenschaftlichen Erkenntnisse indes kaum weiter, schon weil ihre konkreten Prämissen und Folgerungen nicht allgemein konsensfähig sein dürften. Als Kategorie des Rechts könnte Subsidiarität daher weder im Sinne eines bestimmten sozialphilosophischen Ansatzes gedeutet noch als umfassendes Gesellschaftsmodell verstanden werden. Erst recht können nicht alle zugehörigen staats-, gesellschafts- und rechtsethischen Legitimitätsansprüche übernommen werden.

Geboten ist vielmehr ein behutsamerer Zugang, der sich zunächst darauf beschränken sollte, den Subsidiaritätsgedanken als bloße Klugheitsregel fruchtbar zu machen. Diese legt nahe, dem Individuum wie auch kleineren menschlichen Verbänden, soweit ihre eigenen Kräfte reichen, einen Vorrang gegenüber größeren Einheiten einzuräumen. Letztere sollen umgekehrt nur tätig werden, soweit sie die jeweilige Aufgabe besser erfüllen können. Ausschlaggebend ist mithin ein Vergleich der sachlichen Eignung zur Problemlösung: Die kleinere Einheit erledigt, wozu sie selbst in der Lage ist; der größere Verband springt ein, wo ihr die Kräfte fehlen. Eine so verstandene Subsidiarität hat zwei Ausprägungen, eine freiheitliche, die Eigenverantwortung gesellschaftlicher Kräfte einfordernde und eine auf die Staatsorganisation bezogene, das Verhältnis zwischen Hoheitsträgern anleitende Dimension. Im Folgenden soll nur die zweite Perspektive aufgegriffen werden; die andere Seite bedarf eigenständiger Betrachtung.⁴

Rechtliche Relevanz kommt dem Subsidiaritätsgedanken bei alledem nur zu, wenn und soweit konkrete Vorschriften seinen normativen Anspruch positivieren.⁵ Ansätze hierzu kann man namentlich im bundesstaatlichen

² J. Isensee, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht, 1968, S. 44 ff.

³ Vgl. J. Isensee, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht, 1968, S. 35 ff.

⁴ Zur der die Gesellschaft ansprechenden anderen Seite der Subsidiarität siehe den Beitrag von Klaus-D. Drüen, Staatliche und private Finanzierung öffentlicher Aufgaben.

⁵ Siehe allgemein H.-D. Horn, Die Verwaltung 26 (1993), 545 (567 ff.); J. Isensee, in: Isensee/ Kirchhof (Hrsg.), HStR, Band IV, 3. Auflage, Rn. 65 ff.; T. Oppermann, JuS 1996, S. 569 ff.; A. Süsterhenn, Das Subsidiaritätsprinzip als Grundlage der vertikalen Gewaltenteilung, in: FS Nawiasky, 1956, S. 141 ff.; R. Zuck, Subsidiaritätsprinzip und Grundgesetz, 1968; vgl. auch G. Schuppert, AöR 114 (1989), S. 127 ff.; gegen ein generelles verfassungsrechtliches Subsidiaritätsprinzip H. Bull, Die Staatsaufgaben nach dem Grundgesetz, 1973, 190 ff. (196); R. Herzog, Der Staat 2 (1963), S. 399 ff.

Kompetenzgefüge erkennen.⁶ So mag der Subsidiaritätsgedanke als legislatives Motiv einzelnen Länderzuständigkeiten zugrunde liegen. Noch deutlicher tritt er in der Erforderlichkeitsklausel des Art. 72 Abs. 2 GG zutage, die letztlich gleichgerichtete Erwägungen zum Norminhalt gemacht hat, indem sie einen an den Zielen der Gleichwertigkeit der Lebensverhältnisse sowie der Rechts- und Wirtschaftseinheit ausgerichteten Vergleich der Eignung von Bund und Ländern zur Rechtsetzung einfordert. Auch die Selbstverwaltungsgarantie des Art. 28 Abs. 2 GG und die durch sie ermöglichte autonome Legitimation der bürgernäheren kommunalen Ebene folgen dem gleichen Grundgedanken. Im Übrigen jedoch begegnet der Subsidiaritätsgedanke dem föderal ausdifferenzierten Demokratieprinzip, das es dem Staatsvolk der Bundesrepublik ohne weitere Vorbedingungen ermöglicht, seine grundgesetzlich verfasste Staatsgewalt auf der jeweils für zuständig erklärten Ebene auszuüben.⁷ Beobachtet man zudem die politische Wirklichkeit, so scheint eine rhetorische Betonung der Eigenständigkeit der Länder auf eine vorherrschende Erwartungshaltung an den Bund zu treffen, die sich juristisch in weitgehend ausgenutzten Bundeskompetenzen niederschlägt.

II. Ansätze eines Subsidiaritätsdenkens im geltenden Finanzverfassungsrecht

Die föderale Finanzverfassung kann mithin nicht an ein allgemeines Subsidiaritätsprinzip des Grundgesetzes anknüpfen, sondern muss vor allem einer auf zwei Staatsebenen ausdifferenzierten demokratischen Legitimation Rechnung tragen. Demgemäß finden sich in der Finanzverfassung auch nur wenige Spuren eines Subsidiaritätsdenkens, wobei eine je gesonderte Betrachtung der einzelnen Kompetenztitel angezeigt ist.

⁶ J. Isensee, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht, 1968, 224 ff. (225 f.). Vgl. auch S. Oeter, Integration und Subsidiarität im deutschen Bundesstaatsrecht, 1988 (mit Plädoyer für eine Stärkung der Subsidiarität, S. 565 ff.).

⁷ Vgl. R. Herzog, Der Staat 2 (1963), 399 (416).

1. Sachakzessorietät der Ausgabenseite

Die zuerst in den Blick zu nehmende Ausgabenseite verhält sich insofern vollständig neutral. Das Konnexitätsprinzip des Art. 104a Abs. 1 GG und seine eng umgrenzten Ausnahmen (Art. 104a Abs. 3, 104b GG) orientieren sich vielmehr regelmäßig an der Sachverantwortung und folgen damit gewissermaßen akzessorisch dem Unitarisierungsgrad der Sachkompetenzen.

2. Spuren von Subsidiarität in der Aufteilung der Steuergesetzgebungskompetenzen

Wenn überhaupt finden sich Anklänge einer Subsidiarität in der Einnahmenverfassung. Zu denken ist dabei vor allem an die Zuständigkeiten zur Steuergesetzgebung (Art. 105 GG), die den Sachkompetenzen strukturähnlich ausgestaltet sind und ebenso wie jene von einer systematischen Regelzuständigkeit der Länder ausgehen, der überwiegend konkurrierende Bundeskompetenzen entgegnet werden. Der praktisch wichtigste dieser Kompetenztitel, die erste Alternative von Art. 105 Abs. 2 GG folgt indes gegenständlich den Ertragshoheiten, differenziert also gerade nicht nach einer Eignung zur Gesetzgebung und lässt sich insoweit kaum originär dem Subsidiaritätsdenken zuordnen. Ein anderes mag hier womöglich für die ausdrücklich den Ländern vorbehaltenen Zuständigkeiten nach Art. 105 Abs. 2a GG zur Regelung der örtlichen Verbrauchsteuern (S. 1) und zur Bestimmung der Steuersätze der Grunderwerbsteuer (S. 2) gelten. Jedoch können diese Länderkompetenzen, selbst wenn ihnen eine fehlende Notwendigkeit bundesgesetzlicher Regelung als Motiv zugrunde gelegen haben mag, keinesfalls als systemprägend angesehen werden. Ein nennenswertes Subsidiaritätselement findet sich daher wohl allein in der zweiten Alternative von Art. 105 Abs. 2 GG, soweit diese die konkurrierende Bundeszuständigkeit zur Regelung von Ländersteuern an die Erforderlichkeitsklausel des Art. 72 Abs. 2 GG bindet und damit den nach dieser Vorschrift anzustellenden Ebenenvergleich einfordert. Die hiervon betroffenen Steuerarten, namentlich die Erbschaftsteuer, die Gewerbesteuer, die Grund- und die Grunderwerbsteuer, vormals auch die Vermögensteuer, dürften aber nach Anzahl und vor allem Aufkommen keine für die gesamte

Finanzverfassung prägende Bedeutung erlangen, zumal die Anforderungen des Art. 72 Abs. 2 GG zwar grundsätzlich streng zu handhaben sind⁸, aber im Regelfall doch eine bundesgesetzliche Normierung gestatten. So würde etwa bei der Erbschaftsteuer eine von Land zu Land abweichende Definition der Bemessungsgrundlagen komplizierte Abstimmungsfragen aufwerfen. Unverzichtbar bleiben deshalb jedenfalls länderübergreifende allgemeine Besteuerungsmaßstäbe ebenso wie übergeordnete Steueraufteilungskriterien. Die Alternative staatsvertraglicher Doppelbesteuerungsabkommen brächte hingegen eine Gefahr für die Rechtseinheit mit sich, der zu begegnen gerade Sinn und Zweck der Bundeskompetenz ist. Auch die Steuersätze müssten um der Wirtschaftseinheit willen zumindest innerhalb eines bundesgesetzlich vorgegebenen Korridors verbleiben, um einem schädlichen Unterbietungswettbewerb zwischen den Ländern vorzubeugen. Ein Erbschaftsteuergesetz des Bundes bleibt mithin „erforderlich“ im Sinne von Art. 72 Abs. 2 GG.⁹ Zur Diskussion könnte allenfalls dessen genaue Regelungsdichte stehen, über die zu befinden aber der Einschätzung des dem Grunde nach konkurrierend zuständigen Bundesgesetzgebers überlassen bleiben sollte. Für die Gewerbesteuer gilt Ähnliches, zumal hier bereits Art. 106 Abs. 6 GG eine Kombination von bundesgesetzlicher Bemessungsgrundlage mit kommunal definierten Hebesätzen nahelegt. Allein für die Grund- und die Grunderwerbsteuer könnte man, weil ihre Steuerquellen immobil und daher örtlich besonders verwurzelt sind, an das Fehlen einer Erforderlichkeit bundesgesetzlicher Regulierung denken. Die für beide Steuerarten eindeutige Verfassungsentscheidung, den Ländern beziehungsweise Gemeinden (nur) die Bestimmung der Steuer- oder Hebesätze zuzuweisen (Art. 105 Abs. 2a S. 2, Abs. 6 S. 2 GG), spricht hingegen im Umkehrschluss für eine dem Grunde nach bestehende Bundeskompetenz zur Regulierung jedenfalls der Bemessungsgrundlagen, aber wohl auch der Tarifstrukturen. Im Ergebnis bleiben die von Verfassungs wegen den Ländern vorbehaltenen Gesetzgebungszuständigkeiten auf Randbereiche beschränkt, wohingegen der Bund auf diesem Gebiet gerade nicht nur subsidiär tätig wird.

⁸ Grundlegend BVerfGE 106, 62 (135 ff.) *Altenpflege*; bestätigend BVerfGE 111, 226 (246 ff.) *Juniorprofessur*; E 112, 226 (243 ff.) *Studiengebühren*.

⁹ So jetzt auch BVerfG NJW 2015, 303 (305).

3. Andersartiger Ansatz der Aufteilung des Steueraufkommens

Die Aufteilung des Steueraufkommens ist ebenfalls nicht einem Subsidiaritätsanliegen geschuldet. Platz greifen könnte ein solches allenfalls im Rahmen der ersten Stufe des vierstufigen Aufteilungs- und Ausgleichssystems. Jedoch folgt die vertikale Aufteilung des Steueraufkommens zwischen Bund und Ländergesamtheit (Art. 106 GG) weder einer Vermutung für die kleinere Einheit noch einem Kriterium der Eignung zur Problemlösung. Vielmehr ist sie in dem Sinne abstrakt aufgabenakzessorisch, dass sie alle betroffenen Verbände insgesamt, das heißt ungeachtet konkreter Ausgabenentscheidungen, in die Lage versetzen soll, ihre Aufgaben zu erledigen. Die zweite und dritte Systemstufe, die Steueraufteilung zwischen den Ländern (Art. 107 Abs. 1 GG) und der sich anschließende Länderfinanzausgleich (Art. 107 Abs. 2 S. 1-2 GG), lassen sich erst recht nicht dem Subsidiaritätsgedanken zuordnen, schon weil sie das Verhältnis von Vielheit und Einheit auf der horizontalen Ebene nebeneinander bestehender Verbände ansprechen, ohne die höhere Ebene des Bundes einzubeziehen. Ein Vergleich von kleinerem und größerem Verband, wie er für die Subsidiarität charakteristisch ist, findet damit nicht statt. Ein anderes folgt auch nicht daraus, dass der horizontale Länderfinanzausgleich einer übergeordneten Solidarität dient, die sich theoretisch als komplementäres Gegenstück zur Subsidiarität ansehen lässt. Denn diese Solidarität wird gerade außerhalb einer Über-/Unterordnung geleistet. Etwas anders setzt lediglich die nachfolgende vierte Stufe der Bundesergänzungszuweisungen (Art. 107 Abs. 2 S. 3 GG) an. Die dort geleistete Solidarität des Bundes knüpft in der Tat an eine Leistungsschwäche der empfangenden Bundesglieder an. Sie allein deshalb in ein allgemeines Subsidiaritätsprinzip pressen zu wollen, ginge gleichwohl zu weit.

4. Punktuelle Elemente eines Subsidiaritätsdenkens in den Vollzugskompetenzen

Auch die Vollzugskompetenzen (Art. 108 GG) fügen sich nicht wirklich in das Subsidiaritätsdenken. Jedenfalls dürfte die Regelzuständigkeit der Länder zur Steuerverwaltung (Art. 108 Abs. 2 GG) eher historischen Traditionen des deutschen Staatsaufbaus als ihrer besonderen Eignung zum Vollzug der Steuergesetze geschuldet sein. Ein solcher Ansatz findet sich allein in Abs. 4 von Art. 108 GG, dessen S. 1 ausnahmsweise eine von der Regel

abweichende bundesgesetzliche Zuordnung der Verwaltungsaufgabe ermöglicht. Hiernach können einerseits Bundes- oder Landesbehörden zusammenwirken¹⁰ und andererseits die Länder¹¹ oder der Bund die Verwaltung für jene Steuern übernehmen, die anderenfalls der Vollzugskompetenz der jeweils anderen Ebene unterfielen. Voraussetzung ist dabei stets, dass der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert wird, was letztlich auf einen Vergleich der Eignung zur Aufgabenerledigung hinausläuft. Bestätigt wird dies durch einen Blick auf das einfache Recht. So hat namentlich § 5 FVG zahlreiche an sich den Ländern obliegende Aufgaben auf die Bundeszentralstelle für Steuern (BZSt) übertragen, nicht zuletzt weil sie eine länderübergreifende Bedeutung haben (wie z.B. die Vergabe einheitlicher Identifikationsnummern nach §§ 139a-139d AO¹²) oder weil sie einen besonderen Auslandsbezug aufweisen (wie z.B. die Funktion als zuständige Behörde auf dem Gebiet der Amts- und Rechtshilfe oder bei der Durchführung doppelbesteuerungsrechtlicher Verständigungs- und Schiedsverfahren¹³), die jeweils eine bundesbehördliche Behandlung sachgerecht erscheinen lassen.

5. Keine Verdichtung zu einem finanzverfassungsrechtlichen Subsidiaritätsprinzip

Alles in allem weist die Finanzverfassung nur wenige Elemente auf, die dem Subsidiaritätsgedanken entsprechen. Keines von ihnen dürfte zudem bewusst als Ausdruck von Subsidiarität eingeführt worden sein. Demgemäß liegt es fern, der geltenden Finanzverfassung ein solches Rechtsprinzip unterstellen zu wollen. Es wäre auch nicht sinnvoll. Denn es ist nicht Aufgabe der föderalen Finanzverfassung, das Kräfteverhältnis zwischen Bund und Ländern originär auszugestalten. Sie ist vielmehr in dem Sinne

¹⁰ Hierauf gestützt ermöglicht § 19 FVG eine Mitwirkung der Bundeszentralstelle für Steuern an Außenprüfungen der Landesfinanzbehörden, insbesondere um Sachverhalten mit Auslandsbezug besser gerecht werden zu können.

¹¹ Vgl. § 18a FVG, nach dem sich der Bund zum Vollzug der Kraftfahrzeugsteuer Übergangsweise im Wege der Organleihe der Landesverwaltung bedient hat.

¹² § 5 Abs. 1 Nr. 22 FVG.

¹³ § 5 Abs. 1 Nr. 5 FVG.

„Folgeverfassung“¹⁴, dass sie die in den Sachkompetenzen ausgeformte Bundesstaatlichkeit fiskalisch abzusichern hat, wobei jede Verschiebung der Ausgabenlasten oder Einnahmenkompetenzen faktisch auf das reale Gewicht beider Staatsebenen zurückwirkt. Geboten ist daher nicht eine isoliert zu betrachtende finanzverfassungsrechtliche Subsidiarität, sondern eine bestmögliche Abstimmung von Sach- und Finanzkompetenzen, die beide parallel den gleichen Grad an Unitarisierung oder Dezentralität anstreben sollten. Insofern könnte ein der Sachverfassung innewohnender Subsidiaritätsgedanke dann auch indirekt auf die föderale Finanzverfassung zurückwirken. Er ist ihr lediglich nicht unmittelbar zu eigen.

III. Die Suche nach dem besseren Recht

1. Zielvorstellung: Ausrichtung des Unitarisierungsgrades an der Sachverfassung

Dieser Perspektivenwechsel führt zur Frage nach der richtigen Abstimmung von Sach- und Finanzkompetenzen. Die föderale Finanzverfassung sollte hierbei das in der Sachverfassung vorzuzeichnende Verhältnis von Einheit und Vielfalt aufgreifen, um es dann akzessorisch im Sinne sowohl einer demokratische Verantwortlichkeiten stärkenden Klarheit der Kompetenzlage als auch einer aufgabenangemessenen Finanzierung aller beteiligten Verbände auszuformen. Im Einzelnen ist eine je gesonderte Betrachtung der verschiedenen Bausteine der Finanzverfassung angezeigt.¹⁵

¹⁴ F. Kirchhof, Grundzüge der Finanzverfassung des vereinten Deutschlands, VVDStRL 52 (1993), 71 (80). – Der Begriff sollte allerdings nicht in einem einseitigen Sinne der Bindung der Finanz- an die Sachverfassung verstanden werden, sondern die wechselseitigen Bedingtheiten und Rückwirkungen beider Teile der grundgesetzlichen Ordnung in Rechnung stellen.

¹⁵ Eingehender zum Folgenden bereits C. Seiler, Die Reform der Finanzverfassung, insbesondere die Neuregelung des Finanzausgleichs, in: Hill/ Sommermann/ Wieland/ Ziekow (Hrsg.), Brauchen wir eine neue Verfassung?, 2014, S. 135 ff.

2. Ausgabenseite: Konstanz im Grundsätzlichen, Rückbau von Mischfinanzierungen

Die Ausgabenseite gibt insofern den geringsten Anlass zur Kritik, da das Konnexitätsprinzip des Art. 104a Abs. 1 GG bereits wesensmäßig auf einen Gleichlauf von Sach- und Finanzverantwortung angelegt ist. Auch die Auswahl des Verwaltungshandelns, nicht der Gesetzgebung als Regelbezugsgröße der Finanzierungsverantwortung erscheint angemessen, da so Anreize zu einem mittelschonenden Normvollzug gesetzt werden.¹⁶ Art. 104a Abs. 2-3 GG fügt sinnvolle Ausnahmen für die Bundesauftragsverwaltung und für üblicherweise als gebundene Entscheidung ausgestaltete Geldleistungen hinzu, bei denen eine Bundesfinanzierung keine Übergriffe in die Sachkompetenz der Länder befürchten lässt. Diese Ausnahmen ließen sich, soweit der Ausgabenumfang gesetzlich hinreichend deutlich festgeschrieben, das heißt der Disposition der vollziehenden Stelle entzogen werden kann, auch noch punktuell erweitern¹⁷, ohne dass hierdurch strukturelle Verschiebungen der föderalen Architektur zu befürchten wären. Im Übrigen schützt das Zustimmungserfordernis des Art. 104a Abs. 4 GG die Länder gegen eine übermäßige Inanspruchnahme durch den Bund.

Kritischer sind dagegen die im Grundgesetz an verschiedener Stelle ermöglichten Mischfinanzierungen durch Bund und Länder zu würdigen. Sie finden sich in je verschiedener Gestalt bei den Gemeinschaftsaufgaben (Art. 91a Abs. 3, 91b Abs. 3, 91c Abs. 2 S. 4, 91e Abs. 2 S. 2), erfolgen im Wege von Finanzhilfen des Bundes (Art. 104b GG) oder werden auf sonstige Bestimmungen gestützt (Art. 106 Abs. 8, 106a, 143c, 143d Abs. 2-3 GG). Auch wenn sich solche Mischfinanzierungen derzeit einer gewissen

¹⁶ Anders namentlich *F. Kirchhof*, Empfehlen sich Maßnahmen, um in der Finanzverfassung Aufgaben- und Ausgabenverantwortung von Bund, Ländern und Gemeinden stärker zusammenzuführen?, Gutachten D zum 61. Deutschen Juristentag 1996, S. D 57 ff.; zuvor *derselbe*, Grundsätze der Finanzverfassung des vereinten Deutschlands, VVDStRL 52 (1993), 71 (94): de lege ferenda Übergang zur Gesetzeskausalität, da bereits das Gesetz, nicht erst sein Vollzug die wesentliche Kostenursache setze. – Dagegen plädieren *P. Selmer*, Empfehlen sich Maßnahmen, um in der Finanzverfassung Aufgaben- und Ausgabenverantwortung von Bund, Ländern und Gemeinden stärker zusammenzuführen?, NJW 1996, 2062 (2065 f.) und *S. Koriath*, Neuordnung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen?, ZG 2007, 1 (10 f.) für ein Festhalten an der Vollzugskausalität des Art. 104a Abs. 1 GG.

¹⁷ Vgl. *S. Kempny/E. Reimer*, Gutachten D zum 70. Deutschen Juristentag 2014, S. D 37 ff.

politischen Beliebtheit zu erfreuen scheinen¹⁸, vermengen sie doch die Verantwortlichkeiten und beeinträchtigen dadurch die demokratische Legitimation und Rationalität sowohl der Finanzierungs- als auch der Sachentscheidung. Und sie haben faktische Übergriffe des Geldgebers in die Sachkompetenz zur Folge, wenn und soweit Mittelzuweisungen an die „goldenen Zügel“ inhaltlicher Bedingungen geknüpft werden.¹⁹ Ganz abgesehen davon tragen sie auch eine Tendenz zur unbedachten Ausgabenerhöhung des Gesamtstaates in sich, da sie die politische Kosten-Nutzen-Balance verschieben, indem sie der zur Sachentscheidung berufenen Ebene ermöglichen, einen gewünschten Erfolg mit nur anteiligem Einsatz eigener Haushaltsmittel zu bewirken. Folglich sind Mischfinanzierungen eher ab- als auszubauen. Soweit sie Ausdruck eines Bedarfs an nationaler Einheit sein sollten, sind sie vorzugsweise zugunsten einer Sachkompetenz des Bundes, im Übrigen im Sinne einer auch fiskalischen Alleinverantwortung der (aufgabenadäquat zu finanzierenden) Länder aufzulösen.²⁰

3. Abbau der Asymmetrie von Einnahmen- und Ausgabenkompetenzen durch Ausbau landesautonom zu erschließender Einnahmenquellen

Erweitert man den Blick auf die Einnahmenseite der Finanzverfassung lässt sich eine strukturelle Asymmetrie der Zuständigkeiten feststellen. Während die Steuergesetzgebung weitgehend dem Bund aufgegeben ist

¹⁸ Repräsentativ *S. Koriath*, Neuordnung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen?, ZG 2007, 1 (5 f.), der es als einen Vorteil von Mischfinanzierungen ansieht, dass sie „gesamtstaatlich problematische Unterschiede durch zentrale Steuerung ausgleichen“ könnten (S. 6). Jedoch spricht ein Bedürfnis nach „zentraler Steuerung“ eher für eine (konkurrierende) Sachkompetenz des Bundes, nicht aber für eine indirekte Einmischung des Bundes in (ausschließliche) Länderkompetenzen über den Umweg der Finanzierung.

¹⁹ Siehe auch *F. Kirchhof*, Den zweiten Schritt wagen! – Die Novellierung der Finanzverfassung als notwendige zweite Stufe der Föderalismusreform, ZG 2006, 288 (294).

²⁰ Skeptisch gegenüber einer (auch finanziellen) Kooperation von Bund und Ländern auf dem Gebiet der Bildungspolitik *U. Häde*, Föderalismusreform in Deutschland – auf dem Weg zur dritten Stufe, LKV 2011, 97 (101). Hingegen kritisiert *S. Koriath*, Neuordnung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen?, ZG 2007, 1 (5) gerade den Rückzug des Bundes aus der Finanzierung des Hochschulbaus, da kleinere Länder ihre neuen Freiheiten hier womöglich nicht wirklich nutzen könnten.

(Art. 105 GG), sodass die Bürger in ganz Deutschland nahezu einheitlich belastet werden, wird das Steueraufkommen föderal aufgeteilt (Art. 106-107 GG) und hiernach der Budgethoheit von Bund und Ländern (Art. 109 Abs. 1 GG) überantwortet, sodass alle Gebietskörperschaften prinzipiell autonom über die Verwendung ihres Anteils der von den jeweils Zugehörigen aufgebrauchten Steuermittel entscheiden können. Die Finanzautonomie der Länder ist mithin derzeit vor allem eine Ausgaben-, keine Einnahmenautonomie. Dieser Befund wird zwar durch ein beachtliches Maß an bundesgesetzlicher Vorzeichnung der landesseitig zu finanzierenden Aufgaben abgeschwächt. Gleichwohl übersteigen die Gestaltungsbefugnisse der Länder hinsichtlich ihrer Aufgaben und damit auch Ausgaben ihre beschränkten Möglichkeiten zur autonomen Mittelbeschaffung. Im Interesse demokratischer Verantwortungsklarheit wäre es indessen wünschenswert, die – verfassungsrechtlich voneinander unabhängigen – Entscheidungen über Aufgaben, Ausgaben und Einnahmen künftig stärker in eine Hand zu legen.²¹ Es sollte daher erwogen werden, die Reichweite der landesautonom zu erschließenden Finanzierungsquellen behutsam auszubauen.²² Dabei genügen jedoch bereits kleinere Schritte, nicht zuletzt weil die Länder nur den kleineren Teil ihrer Aufgaben frei von bundesgesetzlichen Vorgaben gestalten können.

Eine Neuordnung der föderalen Finanzverfassung sollte sich demgemäß – abgesehen von der hier nicht thematisierten Reform des Länderfinanzausgleichs – vor allem dem Ziel einer punktuellen Entflechtung der Finanzkompetenzen bei gradueller Stärkung der Länderebene widmen. Dennoch kann die Einnahmenverfassung an ihrer grundsätzlichen Kombination von Elementen eines Misch- und eines Trennsystems festhalten. Zwar böte ein reines Trennsystem, das den Steuerverbund auflöste und einzelne Steuerarten jeweils abschließend der einen oder anderen Ebene zuwies, den Vorzug größerer Klarheit.²³ Für bestimmte Steuerarten kann es deshalb sinnvoll sein, sie ungeteilt der einen oder anderen Ebene zuzuordnen. Ein

²¹ Ebenso *F. Kirchhof*, Den zweiten Schritt wagen! – Die Novellierung der Finanzverfassung als notwendige zweite Stufe der Föderalismusreform, ZG 2006, 288 (295), der hierin das Ideal eines fiscal federalism erkennt.

²² Ausführlich hierzu schon *I. Kesper*, Bundesstaatliche Finanzordnung, 1998, S. 335 ff. m.w.N.

²³ Gegen ein Trennsystem *S. Koriath*, Neuordnung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen?, ZG 2007, 1 (12 f.).

anderes sollte jedoch auch in Zukunft für die ertragskräftigen Gemeinschaftsteuern gelten, also für die Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer (Art. 106 Abs. 3 GG), schon weil sich ihr Aufkommen im Konjunkturverlauf unterschiedlich entwickelt und eine getrennte Zuordnung der Erträge folglich dem Anliegen einer konstant stabilen Finanzausstattung beider Staatsebenen widerspräche.

Im Übrigen jedoch bliebe Raum für eine die Länderautonomie stärkende Entflechtung der Einnahmenkompetenzen. Hierbei ist je nach Steuerart zu differenzieren. In Betracht kämen sowohl die Übertragung einer ganzen Steuerquelle als auch die vollständige oder teilweise Delegation des Gesetzgebungsrechts für eine bislang bundesgesetzlich geregelte, aber von den Ländern vereinnahmte Steuerart.

4. Blick auf einzelne Steuerarten

Eine andere Frage ist jene, welche Steuerarten sich ihrem Gegenstand nach besonders für eine Gesetzgebung der Länder eignen. Die Einkommen- und die Körperschaftsteuer bieten sich jedenfalls nicht an. Ihre Bemessungsgrundlage ist schon um der Rechts- und Wirtschaftseinheit willen bundesgesetzlich zu regeln²⁴, zumal eine Gesetzgebung auf Länderebene komplizierte Zusatzregelungen für Sachverhalte mit Bezug zu mehreren Bundesländern erfordern und so einen erheblichen normativen Aufwand verursachen würde. Im Fall vollständiger Delegation der Gesetzgebung an die Länder müsste man sogar das aus dem internationalen Steuerrecht geläufige Instrument der Doppelbesteuerungsabkommen auf länderübergreifende Steuerfälle innerhalb Deutschlands übertragen²⁵ – ein zweifelsohne zu hoher Preis. Sinnvollerweise in Betracht kommen damit allein landesrechtliche Zuschläge zu diesen Gemeinschaftsteuern.²⁶ In diesem Fall wäre aber darauf zu achten, dass sich das Steuersatzgefälle in Grenzen hielte. Denn ansonsten könnte ein schädlicher „Steuerwettbewerb“ zwischen den zur wechselseitigen Solidarität verpflichteten Ländern drohen, der die

²⁴ Vgl. S. Koriath, Neuordnung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen?, ZG 2007, 1 (12 f.).

²⁵ Siehe F. Kirchhof, Den zweiten Schritt wagen! – Die Novellierung der Finanzverfassung als notwendige zweite Stufe der Föderalismusreform, ZG 2006, 288 (295).

²⁶ S. Koriath, Neuordnung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen?, ZG 2007, 1 (13 f.) schlägt einen Abweichungskorridor von 5 Prozent des Steuersatzes vor.

Steuerpflichtigen nicht zuletzt zur Verlagerung mobiler Finanzquellen in Bundesländer mit niedrigeren Steuersätzen anreizen würde. Die schlechten Erfahrungen aus der Europäischen Union, in der manche Mitgliedstaaten ihre Steuersätze bewusst senken, um den anderen Staaten Steuersubstrat zu entziehen, mahnen hier zur Vorsicht.²⁷

Auch die Umsatzsteuer eignet sich nicht zur Stärkung der Länderautonomie. Eine weitgehende EU-Harmonisierung²⁸ und die Erhebungstechnik einer Allphasenumsatzbesteuerung mit Vorsteuerabzug belassen kaum legislative Gestaltungsmöglichkeiten hinsichtlich der Bemessungsgrundlage.²⁹ National gestaltbar bleiben vor allem die Steuersätze. Die Länder hieran im Wege eines Zuschlagsrechts teilhaben zu lassen wäre aber wenig sinnvoll, da unterschiedliche Steuersätze den länderübergreifenden Vorsteuerabzug verkomplizieren und ein aufwendiges Clearing-Verfahren zwischen den Ländern erfordern würden.³⁰

Scheiden somit die Gemeinschaftsteuern als Orte gestärkter Länderautonomie aus, richtet sich der Blick auf andere Steuerarten. Eine Übertragung der gesamten Steuerquelle ließe sich etwa für die bundesgesetzlichen Verbrauchsteuern (Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG) erwägen, wodurch sich ein echter

²⁷ Zum europäischen „Steuerwettbewerb“ und seinen schädlichen Folgen C.Seiler, Steuerstaat und Binnenmarkt, in: Depenheuer/ Heintzen/ Jestaedt/ Axer (Hrsg.), Staat im Wort, FS Isensee, 2007, 875 (883 ff.).

²⁸ Siehe C. Seiler, in: Grabitz/ Hilf/ Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Stand: 2014, Art. 113 AEUV, Rn. 33 ff.

²⁹ Ebenso S. Koriath, Neuordnung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen?, ZG 2007,1 (13).

³⁰ Hingewiesen sei am Rande auch auf die gesetzliche Aufteilung der vereinnahmten Umsatzsteuer zwischen Bund und Ländern (§ 1 FAG). Diese benennt zwar nicht unmittelbar eine Frage der Länderautonomie, da sie sinnvollerweise nur bundesgesetzlich geregelt werden kann. Jedoch belegt die gängige Praxis, die vertikale Umsatzsteueraufteilung zur Finanzierung je konkreter politischer Zwecke einzusetzen, die Anfälligkeit der Finanzverfassung für aus ihrer Sicht wesensfremde Einflussnahmen auf Sachentscheidungen. Denn der Bund nutzt diese Möglichkeit nicht selten, um sich die Zustimmung der Länder im Bundesrat zu „erkaufen“. Maßstab der Umsatzsteueraufteilung sind dann konkret anfallende Kosten, obwohl Art. 106 Abs. 3 S. 4 Nr. 1 GG ein Abstellen auf die „notwendigen Ausgaben“ fordert, die gemäß BVerfGE 101, 158 (220) (Finanzausgleich IV) gerade nicht mit den tatsächlichen Ausgaben gleichgesetzt werden dürfen, sondern abstrakt bestimmt werden müssen. Die unbestrittene Schwierigkeit, den Begriff der notwendigen Ausgaben inhaltlich auszufüllen, rechtfertigt diese anlassbezogene Indienstnahme der Umsatzsteueraufteilung zum Zwecke der Einwirkung auf inhaltliche Gestaltungsentscheidungen jedenfalls nicht.

Zuwachs an Gestaltungsmacht allerdings nur jenseits der vorhandenen EU-Harmonisierung³¹ erzielen ließe, das heißt letztlich nur mit Blick auf die Steuersätze. Denkbar wäre auch, den Ländern die Kraftfahrzeugsteuer zurückzugeben (bei gegenläufiger Abschaffung von Art. 106b GG). Angesichts des politischen Interesses, die Kfz-Steuer zu umweltpolitischen Lenkungs Zwecken einzusetzen, käme hierbei in Betracht, eine bundesgesetzliche Bemessungsgrundlage mit einer landesrechtlichen Definition der Steuersätze (ggf. innerhalb vorgegebener Korridore) zu verbinden. Ferner ließe sich die Gesetzgebung über derzeit bundesgesetzlich geregelte Landessteuern übertragen.³² Eine Landesgesetzgebung schiene namentlich für die Grund- und die Grunderwerbsteuer sinnvoll (hinsichtlich der Grundsteuer stellvertretend für die den Ländern zugehörige Kommunalebene), bei denen, da es sich um unbewegliche Belastungsgegenstände handelt, kein schädlicher „Steuerwettbewerb“ droht.³³ Nachrangig ließe sich auch an landesrechtliche Zuschläge zur Erbschaft- und Schenkungsteuer denken. Da sich jedoch die belasteten Steuerquellen zum Teil recht einfach verlagern lassen, besteht bei dieser Steuerart die Gefahr eines entsolidarisierenden Unterbietungswettkampfs, zumal dessen Ausgangsbedingungen angesichts einer deutlich ungleichen regionalen Vermögensverteilung zu unterschiedlich wären. Als Folge dessen sollten solche Zuschläge jedenfalls auf ein geringes, bundesgesetzlich zu definierendes Maß beschränkt bleiben. Dann aber bleiben sie, weil das Aufkommen der Erbschaft- und Schenkungsteuer ohnehin nicht groß ist, auch weitgehend wirkungslos.

Insgesamt wäre eine behutsame Stärkung der Einnahmenautonomie der Länder zu begrüßen, nicht zuletzt um ihre Ausgabenautonomie mit einer fiskalischen Folgenverantwortung zu verknüpfen. Im Interesse der gesamtstaatlichen Solidarität sollte der zu erweiternde Länderzugriff jedoch auf mehrere Steuerarten mit jeweils geringer Belastungsintensität verteilt werden, wobei den weniger mobilen Steuerquellen der Vorzug gebühren sollte.

³¹ Hierzu C. Seiler, in: Grabitz/ Hilf/ Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Stand: 2014, Art. 113 AEUV, Rn. 43 ff.

³² S. Koriath, Neuordnung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen?, ZG 2007, 1 (6 f.) mit Formulierungsvorschlag für einen neuen Art. 105 Abs. 2a GG.

³³ F. Kirchhof, Den zweiten Schritt wagen! – Die Novellierung der Finanzverfassung als notwendige zweite Stufe der Föderalismusreform, ZG 2006, 288 (295). – Die nicht mehr zeitgemäße Gewerbesteuer sollte ohnehin abgeschafft werden.

IV. Fazit: Demokratische Verantwortungsklarheit, nicht Subsidiarität als Gebot der Stunde

Nach alledem lässt sich abschließend festhalten, dass die föderale Finanzverfassung kein allgemeines Subsidiaritätsprinzip zur Ausgestaltung des fiskalischen Verhältnisses von Bund und Ländern kennt. Ein solches wäre auch nicht sinnvoll. Ansatzpunkt für eine künftige Neuordnung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen sollte stattdessen ein Prinzip föderal ausdifferenzierter Demokratie sein, das die demokratische Legitimation finanzwirksamer Aufgaben-, Ausgaben- und Einnahmenentscheidungen in Einklang bringt. Auf der Grundlage der geltenden Aufgabenzuweisung an die Länder spricht dies für eine vorsichtige Erweiterung ihrer Einnahmenautonomie. Hingegen ist allen Versuchen zu widersprechen, die Finanzverfassung zu nutzen, um Einfluss auf die Ausübung von Sachkompetenzen zu nehmen.