

## § 6 Staatliche und private Finanzierung öffentlicher Aufgaben

*Klaus-Dieter Drüen*

I.	Einleitung: Das große Thema der Gemeinwohlfinanzierung und seine Teilaspekte.....	84
II.	Grundlagen zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben .....	87
	1. Terminologie und Abgrenzung: Öffentliche Aufgaben, Staats- und Verwaltungsaufgaben sowie „Verwaltungsdienstleistungen“ .....	87
	2. Wahrnehmungszuständigkeit bei öffentlichen Aufgaben .....	90
	3. Finanzierungsverantwortung für öffentliche Aufgaben.....	92
III.	Verfassungsrechtlicher Rahmen für die Verteilung und Aktualisierung der Finanzierungsverantwortung .....	94
	1. Finanzverfassung und Prinzip des Steuerstaates.....	94
	2. Grundrechtliche Schutz- und Abwehrgehalte.....	96
	3. Spezielle Grenzen der Indienstnahme Privater .....	97
IV.	Prinzipien zur Verteilung der Finanzierungsverantwortung zwischen Staat und Privaten.....	98
	1. Bedeutung des Konnexitätsprinzips im Verhältnis zwischen Staat und Privaten.....	99
	2. Subsidiaritätsprinzip als Finanzierungsregel im Verhältnis zwischen Staat und Privaten? .....	101
	3. Lastenausgleich nach dem Kompensationsprinzip.....	103
V.	Fazit .....	105

## I. Einleitung: Das große Thema der Gemeinwohlfinanzierung und seine Teilaspekte

Staatliche und private Formen der Finanzierung öffentlicher Aufgaben gehören in den großen Fragenkreis der Gemeinwohlfinanzierung<sup>1</sup>. Die Verwirklichung des Gemeinwohls fällt in die konkurrierende Zuständigkeit von Staat und Gesellschaft. Der Staat hat kein Monopol auf die Verwirklichung des Gemeinwohls<sup>2</sup>. Während der bisherige Fokus traditionell<sup>3</sup> und auch beim Symposium zum Subsidiaritätsprinzip auf der Aufgabenebene lag, gilt es den Blick nunmehr auf die Finanzierungsebene zu richten. Die allgemeine Frage gilt den Konsequenzen der „Gemeinwohlverwirklichungskonkurrenz“ für die Finanzierung der verschiedenen Gemeinwohlbeiträge. Im Besonderen ist die Rolle des Subsidiaritätsprinzips zu beleuchten. Bei der Finanzierung ist das breite Spektrum der Formen der Gemeinwohlverwirklichung zugrunde zu legen. Es geht einerseits um die Finanzierung in grundrechtlicher Freiheit erbrachter Gemeinwohltätigkeiten, wie z.B. die Kooperation von Privaten mit dem Staat (neudeutsch: PPP, PublicPrivatePartnership), aber auch um gesetzlich angeordnete Gemeinwohlverpflichtungen, die sich eingangs mit dem Stichwort der „Indienstnahme Privater“ zusammenfassen lassen<sup>4</sup>.

Die Alternative der Finanzierung öffentlicher Aufgaben durch den Staat oder durch Private führt zugleich ins Zentrum der politischen und rechtswissenschaftlichen Diskussion über den Übergang vom Steuerstaat in den

---

<sup>1</sup> Zu Begriff und Grundlagen jüngst *Hufeld*, Recht und Moral der Gemeinwohlfinanzierung – Verfassungsgrundlagen und Europäisierung, 2014, S. 11 ff.

<sup>2</sup> *Isensee*, Gemeinwohl im Verfassungsstaat, in *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland (HStR), Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 71 Rn. 110 ff.

<sup>3</sup> *Isensee*, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht. Eine Studie über das Regulativ des Verhältnisses von Staat und Gesellschaft, 2. Aufl. mit Nachtrag: Die Zeitperspektive 2001. Subsidiarität – das Prinzip und seine Prämissen, 2001, S. 28 ff., 58 ff., 295 ff., 340 f., 350, 352, 366, 372 et passim.

<sup>4</sup> Begriffsprägend *Ipsen*, Gesetzliche Indienstnahme Privater für Verwaltungsaufgaben, Festgabe für Erich Kaufmann, 1950, 141; dazu aus jüngerer Zeit *Schirra*, Die Indienstnahme Privater im Lichte des Steuerstaatsprinzips, 2002; *Uibeleisen*, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Inpflichtnahme Privater. Dargestellt am Beispiel des Kontenresearches gemäß § 25a Abs. 1 Nr. 6 KWG, 2006 sowie *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012.

Dienstleistungs- und Gebührenstaat<sup>5</sup>. Das Leitbild des Dienstleistungsstaates<sup>6</sup> wird nicht nur akademisch der Finanzierungsregel des Steuerstaates<sup>7</sup> entgegengesetzt. Ein jüngstes Beispiel soll die aktuelle Brisanz der Finanzierungsfragen verdeutlichen. Die FAZ titelte im Jahre 2014: „Der DFB macht ernst, rote Karte für Bremen“<sup>8</sup>. Es ging um die umstrittene Finanzierung von Polizeieinsätzen am Rande von Länderspielen mit der möglichen Weiterung einer Finanzierungslast der Vereine für sog. Risikospiele. Hinter diesem Beispiel steht stellvertretend die allgemeine Frage, wer für die Erfüllung von Aufgaben wie der öffentlichen Sicherheit bezahlen muss<sup>9</sup>: der Veranlasser, die potentiellen oder tatsächlichen Nutznießer oder aber der Staat.

Mit dem Titel „Staatliche und private Finanzierung öffentlicher Aufgaben“ sind demnach verschiedene Finanzierungsfragen angesprochen, auf die prinzipiell verschiedene Antworten und Konstruktionen denkbar sind. Die Finanzierungsverantwortung<sup>10</sup> kann einerseits im Sinne des Konnexitätsprinzips der Aufgabenverantwortung folgen. Denkbar ist aber auch eine Primärverantwortung des Staates zur Finanzierung elementarer Aufgaben, wie der „notwendigen“ Staatsaufgaben<sup>11</sup>. Das letztgenannte Argument bestimmt auch rechtsvergleichend die Diskussion über die Finanzierung der

---

<sup>5</sup> Dazu die Beiträge im Sammelband *Sacksofsky/Wieland, Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, 2000.

<sup>6</sup> *Schmehl, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung*, 2004, S. 243 f. m.w.N.

<sup>7</sup> Zu ihrer Verteidigung *Waldhoff, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes*, in *Isensee/Kirchhof, HStR*, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 116 Rn. 5.

<sup>8</sup> „Der DFB macht ernst, Rote Karte für Bremen“, FAZ v. 26. Juli 2014, S. 30 zur umstrittenen Frage der Finanzierung von Polizeieinsätzen bei Fußballspielen.

<sup>9</sup> Dazu *Gramm, Ersatz von Polizeikosten*, in *Sacksofsky/Wieland, Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, 2000, S. 179; *Schmidt, Der Anspruch auf Ersatz von Polizeikosten bei Großveranstaltungen*, ZRP 2007, 120; eingehend *Braun, Die Finanzierung polizeilicher Aufgabenwahrnehmung im Lichte eines gewandelten Polizeiverständnisses*, 2009, S. 79 ff.

<sup>10</sup> Nicht gleichzusetzen mit dem terminologischen Vorschlag „Finanzverantwortung“ zur interdisziplinären und legitimatorischen Analyse der staatlichen Finanzwirtschaft von *Waldhoff, Finanzverantwortung*, in *Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler, Leitgedanken des Rechts*, Festschrift P. Kirchhof, Bd. II, 2013, § 137 Rn. 1.

<sup>11</sup> Dazu *Gramm, Privatisierung und notwendige Staatsaufgaben*, 2001, S. 35 m.w.N.

Gewähr öffentlicher Sicherheit am Rande von Fußballspielen<sup>12</sup>, wenngleich sich Sicherheit durchaus als Aufgabe von Staat und Gesellschaft begreifen lässt<sup>13</sup>. Auf der Prinzipienebene lässt sich für die Finanzierungsfrage aber umgekehrt auch das Subsidiaritätsprinzip zumindest in seiner klassischen Formulierung aus dem Jahre 1931 ins Feld führen, bei der es um das Verhältnis des Einzelmenschen zu der Gemeinschaft geht<sup>14</sup>. Die Finanzierung einer Aufgabe ließe sich als natürliche Folge der Aufgabenverteilung nach dem Subsidiaritätsprinzip verstehen. Das Subsidiaritätsprinzip könnte damit – weitergehend als das Konnexitätsprinzip – zugleich die Verteilung der Aufgaben zwischen Staat und Privaten und die Finanzierung der Aufgabe anleiten. Damit ist eingangs aufgezeigt, dass basierend auf den verschiedenen Prinzipien sich ein Vorrang oder Nachrang der Finanzierungsverantwortung des Staates gegenüber der von Privaten begründen lässt. Im Verfassungsstaat des Grundgesetzes ist damit die Frage aufgeworfen, ob die Begründung und Aktualisierung der Finanzierungsverantwortung allein Sache des einfachen Gesetzgebers ist. Zugleich stellt sich die Frage, ob der Staat zum Kostenausgleich im Falle privater Erfüllung von öffentlichen Aufgaben verpflichtet ist<sup>15</sup>.

Allein diese einleitende Sichtung verschiedener Teilaspekte der Gemeinwohlfinanzierung zeigt, dass die Abschichtung staatlicher und privater Fi-

---

<sup>12</sup> Selbst die rechtsvergleichende Analyse hat Einzug in die Tagespresse gehalten vgl. „Wer zahlt, wenn es kracht?“, FAZ v. 4. August 2014, S. 23 mit europäischem Rundblick zur Finanzierung von Polizeiaufgeboten bei Fußballspielen.

<sup>13</sup> Dazu die Heidelberger Habilitationsschrift von *Stoll*, Sicherheit als Aufgabe von Staat und Gesellschaft, 2003.

<sup>14</sup> Enzyklika „Quadragesimo anno“ vom 15.5.1931 (zitiert nach *Isensee*, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht, 2. Aufl. 2001, S. 19, Note 2): „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.“

<sup>15</sup> Neben den vorzitierten Schriften (Fn. 4) insbesondere *Ferger*, Ausgleichsansprüche bei der Indienstnahme Privater für Verwaltungsaufgaben, 1979; *Strauß*, Verfassungsfragen der Kostenüberwälzung bei staatlichen Indienstnahmen privater Unternehmen, 2009.

nanzierungsverantwortung bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben sicherlich eine eigene Tagung rechtfertigen und ausfüllen würde. Nachdem im Rahmen dieses Symposiums zur Relevanz des Subsidiaritätsprinzips im Finanzverfassungsrecht bisher das finanzielle Staatsinnenverhältnis erörtert wurde, sind im Folgenden Grundfragen der Finanzierungsverantwortung im Verhältnis vom Staat und Privaten anzusprechen. Am Anfang stehen die Grundlagen der Finanzierung öffentlicher Aufgaben (II.). Neben der terminologischen Vorklärung des Aufgabenbegriffs gehört hierzu die Trennung zwischen der Wahrnehmungszuständigkeit bei öffentlichen Aufgaben und ihrer Finanzierungsverantwortung. Im zweiten Schritt kann aus Raumgründen der verfassungsrechtliche Rahmen für die Verteilung und Aktualisierung der Finanzierungsverantwortung nur mit leichten Strichen skizziert werden (III.). Darauf aufbauend begeben sich auf die Suche nach sachgerechten Prinzipien, die die Verteilung von Finanzierungsverantwortung zwischen dem Staat und Privaten anleiten können, wobei im Sinne des Globalthemas des Symposiums auch die Relevanz des Subsidiaritätsprinzips als Finanzierungsregel im Verhältnis zwischen Staat und Privaten zu hinterfragen ist (IV.). Am Ende steht ein Fazit (V.).

## II. Grundlagen zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben

### 1. Terminologie und Abgrenzung: Öffentliche Aufgaben, Staats- und Verwaltungsaufgaben sowie „Verwaltungsdienstleistungen“

Der Titel „Staatliche und private Finanzierung öffentlicher Aufgaben“ führt direkt ins umstrittene Feld der staatlichen Aufgabenlehre und der damit verbundenen Finanzierungslasten. Die umstrittene „Trias der öffentlichen Aufgaben, Staatsaufgaben und Verwaltungsaufgaben“<sup>16</sup> zwingt zu einer terminologischen Vorklärung zum Aufgabenbegriff. Im Grundgesetz findet sich kein abschließender Katalog der Staatsaufgaben, der öffentlichen Aufgaben oder der Verwaltungsaufgaben. Der Versuch, aus den verschiedenen Funktionen des Staates und aus föderalen Kompetenzabgrenzungen auch für das Verhältnis von Staat und Privaten verfassungsrechtliche Vorgaben abzuleiten, führt bereits auf der Aufgabenebene nicht immer

---

<sup>16</sup> So *Bauer*, Privatisierung von Verwaltungsaufgaben, VVDStRL 54 (1995), 243 (249).

zu unumstrittenen Ergebnissen<sup>17</sup>. Auf dieser Ebene ist mit der herrschenden Aufgabenlehre zwischen staatlichen und öffentlichen Aufgaben zu unterscheiden<sup>18</sup>. Während die Staatsaufgabe durch staatliche Behörden oder von staatsabhängigen Rechtsträgern erfüllt wird, können öffentliche Aufgaben entweder vom Staat erfüllt oder aber – in unterschiedlichem Maße – „der privaten Sorge“ überlassen werden<sup>19</sup>. Der Oberbegriff der öffentlichen Aufgaben oder auch der Gemeinwohlaufgaben umfasst demnach auch staatliche Aufgaben<sup>20</sup>. Nach herrschender Ansicht sind öffentliche Aufgaben der Oberbegriff und staatliche Aufgaben eine von weiteren Unterarten derselben<sup>21</sup>. Charakterisiert das Attribut „öffentlich“ den Zwischenbereich zwischen staatlich und privat, liegen öffentliche Aufgaben in einem „mittleren Bereich“ zwischen staatlichen Aufgaben und rein privater Tätigkeit. Verwaltungsaufgaben sind innerhalb dieses Spektrums ein Unterfall der Staatsaufgaben<sup>22</sup>, der sich trägerbezogen abgrenzen lässt. Sie umfassen alle Angelegenheiten, die der Verwaltung durch Rechtssatz übertragen oder von ihr rechtlich zulässigerweise wahrgenommen werden<sup>23</sup>.

Von den Verwaltungsaufgaben ist unser Blick auf die Verwaltungsausgaben zu richten. Die Kernfrage lautet, ob der Staat auch im Verhältnis zu Privaten die Ausgaben tragen muss, die mit der Erfüllung der Verwaltungsaufgabe verbunden sind. Häufig ist im Themenfeld der Indienstnahme Privater zielorientiert vom Überbürden oder Abbürden einer Verwaltungsaufgabe auf Private die Rede, um einen Ausgleichsanspruch zu

---

<sup>17</sup> Zusammenfassend *Vofskuhle*, Beteiligung Privater an der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben und staatliche Verantwortung, VVDStRL 62 (2003), 266 (273 f.).

<sup>18</sup> Stellvertretend v. *Heimburg*, Verwaltungsaufgaben und Private, 1982, S. 14 ff.; *Ossenbühl*, Die Erfüllung von Verwaltungsaufgaben durch Private, VVDStRL 29 (1971), 137 (144, 151, 153 ff.); *Vofskuhle*, VVDStRL 62 (2003), 266 (273 ff.) m.w.N.

<sup>19</sup> Grundlegend *Peters*, Öffentliche und staatliche Aufgaben, Festschrift Nipperdey, 1965, Bd. II, 877 (878 ff.).

<sup>20</sup> *Isensee*, Staatsaufgaben, in *Isensee/Kirchhof*, HStR, Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 73 Rn. 12.

<sup>21</sup> So *Peters*, Festschrift Nipperdey, Bd. II, 1965, 877 (878 f., 894 f.); ebenso *Isensee*, in *Isensee/Kirchhof*, HStR, Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 73 Rn. 13; *Weiß*, Privatisierung und Staatsaufgaben, 2002, S. 22 ff., 25.

<sup>22</sup> *Schmidt-Aßmann*, Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, 2. Aufl. 2004, S. 154.

<sup>23</sup> Zum Vorstehenden insgesamt *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, S. 66 ff. m.w.N.

rechtfertigen<sup>24</sup>. Allerdings impliziert der Begriff der Verwaltungsaufgabe nicht die alleinige Erfüllung durch staatliche Verwaltungsbehörden einschließlich ihrer Kostentragung. Er schließt vielmehr private Teilbeträge nicht notwendig aus. Selbst eine gesetzliche Begründung von Verwaltungsaufgaben benennt – verpflichtend oder nur ermächtigend – Tätigkeitsfelder oder Tätigkeiten, „deren Ausführung dem Kompetenzbereich eines Verwaltungsträgers ausschließlich oder in Konkurrenz zu bzw. in Kooperation mit privaten Grundrechtsträgern zugewiesen ist“<sup>25</sup>. Es bedarf einer vertieften Analyse der verfassungsrechtlichen Vorgaben und des einschlägigen Fachrechts, um zu klären, inwieweit der Staat und/oder Private Verwaltungsaufgaben ggfs. kooperativ zu erfüllen haben. Als Referenzmaterie soll der Vollzug der Steuergesetze später illustrieren, dass die „Steuerverwaltungsaufgabe“<sup>26</sup> nicht durch eine ausschließlich behördliche Zuständigkeit erfüllt werden kann und verfassungsrechtlich vielmehr Teilbeiträge Privater gefordert sind (s. II. 2.).

Neben dieser Trias der Aufgaben bedarf es der terminologischen Festlegung der privaten Erfüllungsbeiträge, die Private bei öffentlichen Aufgaben, aber auch bei Verwaltungsaufgaben erbringen können oder aber (gesetzlich auferlegt oder von Behörden eingefordert) zu erbringen haben. *Ipsen* hat dafür – keineswegs unbedacht – den Begriff der „Verwaltungsdienstleistung“ vorgeschlagen<sup>27</sup>. Die verbreitete Rede von „staatlich beanspruchten privaten Dienstleistungen“<sup>28</sup> ist wiederum zielgesteuert<sup>29</sup>. Denn Dienstleistungen haben einen Markt und ihren Preis. Die Bezeichnung des privaten Erfüllungsbeitrages als „Dienstleistung“ wirft intendiert den Gedanken der Entgeltlichkeit und eines vom Staat dem Privaten vorenthaltenen Entgeltes auf<sup>30</sup>. Allerdings gibt es von Privaten geforderte Leistungen,

---

<sup>24</sup> So durchgehend und bereits im Titel *Ferger*, Ausgleichsansprüche bei der Indienstnahme Privater für Verwaltungsaufgaben, 1979.

<sup>25</sup> Zutreffend *Osterloh*, Privatisierung von Verwaltungsaufgaben, VVDStRL 54 (1994), 204 (223).

<sup>26</sup> *Ipsen*, Festgabe E. Kaufmann, 1950, 141 (146, 150).

<sup>27</sup> *Ipsen*, Festgabe E. Kaufmann, 1950, 141 (145).

<sup>28</sup> Explizit *Steiner*, Öffentliche Verwaltung durch Private, 1975, S. 198; ebenso *Ferger*, Ausgleichsansprüche bei der Indienstnahme Privater für Verwaltungsaufgaben, 1979, S. 7.

<sup>29</sup> Dazu *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, S. 53 ff. m.w.N.

<sup>30</sup> Deutlich *Burgi*, Funktionale Privatisierung und Verwaltungshilfe, 1999, S. 253 ff., 271, nach dem die unentgeltliche „Erbringung einer Dienstleistung“, für die der Staat eine

die keinen Markt und keinen Marktwert haben. Der Begriff der (Verwaltungs-)Dienstleistung deckt darum nur einen Teil des Spektrums ab und legt zudem den „Einkauf“ von Dienstleistungen durch den Staat nahe, der nicht alle Fallgruppen kennzeichnet. Darum ist der neu-trale Begriff der privaten „Naturalleistungspflicht“<sup>31</sup> vorzugswürdig, der als Oberbegriff auch private Verfahrensleistungen umfasst. Darunter fallen auch Pflichten im Zusammenhang mit einem behördlichen Verwaltungsverfahren, die in vielen Rechtsgebieten anzutreffen und im Steuerrecht als Mitwirkungspflichten besonders ausgeprägt sind<sup>32</sup>. Diese privaten (Verfahrens-)Leistungspflichten im Zusammenhang mit der Erfüllung von öffentlichen Aufgaben oder Verwaltungsaufgaben mag man „Privataufgaben“ nennen, allerdings steht der Begriff der Aufgabe eigentlich allein für den Staat. Private haben im Sinne der öffentlich-rechtlichen Aufgabenlehre keine Aufgaben, sondern nehmen Freiheiten wahr<sup>33</sup>.

## 2. Wahrnehmungszuständigkeit bei öffentlichen Aufgaben

Die Wahrnehmungszuständigkeit für öffentliche Aufgaben ist demnach keineswegs ausschließlich beim Staat anzusiedeln. Entgegen abstrakter Typologien für die Erfüllung öffentlicher Aufgaben bedarf die Zuordnung der Wahrnehmungszuständigkeit einer Analyse der verfassungsrechtlichen Vorgaben und des einschlägigen Fachrechts (s. II.1.). Dies lässt sich bereichsspezifisch für den Vollzug der Steuergesetze als konkurrierende Gemeinwohlaufgabe verdeutlichen<sup>34</sup>. Die Finanzierung des Staates ist eine öffentliche Aufgabe. Verbreitet ist die These von der Steuerverwaltung eine alleinige Staatsaufgabe<sup>35</sup> mit einem staatlichen „Wahrnehmungsmonopol“

---

Gegenleistung vorenthält, gleichheitsrechtlich an der Vergleichsgruppe der „auf dem freien Markt ‚eingekauften‘ Dienstleistungsunternehmer“ zu messen ist, die der Staat vertraglich für ihre Dienste im öffentlichen Interesse entlohnt.

<sup>31</sup> So z.B. BVerfG, Beschluss v. 26.5.1981 – 1 BvL 56, 57, 58/76, BVerfGE 57, 139 (170); *Elicker*, NVwZ 2003, 304; *Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 695.

<sup>32</sup> *Wittmann*, Mitwirkungspflicht und Aufklärungspflicht in der AO, StuW 1987, 35.

<sup>33</sup> *Bull/Mehde*, Allgemeines Verwaltungsrecht (mit Verwaltungslehre), 8. Aufl. 2009, Rn. 338.

<sup>34</sup> Näher, auch zum Folgenden, *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, S. 234 ff. m.w.N.

<sup>35</sup> *Trzaskalik*, Die Steuererhebungspflichten Privater, DStJG 12 (1989), S. 157 (160 f.); ebenso *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, S. 146, 173.



der Finanzverwaltung<sup>36</sup>. Für eine ausschließliche Staatsaufgabe im Sinne einer privatisierungsfesten Vorbehaltsaufgabe werden Art. 108 GG und Art. 33 Abs. 4 GG angeführt. Einige Kommentatoren leiten aus Art. 108 GG ein Verbot jeglicher Form einer Privatisierung der Steuerverwaltung ab<sup>37</sup>. Speziell der Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber soll wegen Art. 108 GG „kraft Verfassungsrechts“ eine „staatliche Verwaltungsaufgabe“<sup>38</sup> sein. Allerdings enthält die föderale Kompetenzverteilungsnorm bei Lichte betrachtet keine Aussage zur Beteiligung Privater am Steuervollzug. Ein Blick auf die Verwaltungswirklichkeit und gerade das Instrument der Steueranmeldung (§ 150 Abs. 1 S. 3 AO), deren faktische und konstruktive Bedeutung nicht zu unterschätzen ist<sup>39</sup>, belegt die seit Jahrzehnten praktizierte Steuerverwaltungskooperation. Durch die Anmeldesteuern, wie Lohnsteuer, Umsatzsteuer, Versicherungsteuer und Verbrauchsteuern, werden ca. zwei Drittel des gesamten Staatsaufkommens eingenommen. Der Steuervollzug wird durch Private durchgeführt und die staatliche Aufgabe reduziert sich auf die Überwachung der intensiven privaten Pflichten, die Steuern zu berechnen, anzumelden und abzuführen. Damit lässt sich die Annahme eines strikten Privatisierungsverbots einschließlich einer funktionalen Privatisierung, bei der ein Privater mit der Durchführung steueradministrativer Aufgaben bei fortbestehender staatlicher Aufgabenträgerschaft betraut wird<sup>40</sup>, kaum vereinbaren. Auch der Hinweis auf die dem Berufsbeamtentum vorbehaltenen Befugnisse und Art. 33 Abs. 4 GG, wonach „die Steuererhebung als hoheitliche Aufgabe in der Regel Angehörigen des öffentlichen Dienstes zu übertragen“ sei<sup>41</sup>, verfängt nicht gegenüber bestehenden und verfassungsrechtlich vorausgesetzten Kooperationsformen zwischen Staat und Privaten beim Vollzug von Steuergesetzen.

---

<sup>36</sup> *Schuppert*, in Alternativkommentar zum GG, Art. 33 Abs. 4, 5 Rn. 29 (Aug. 2002).

<sup>37</sup> So *Schlette*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3, 6. Aufl. 2010, Art. 108 Rn. 39; ihm folgend *Heintzen*, in v. Münch/Kunig, GG, 6. Aufl. 2012, Art. 108 Rn. 18; *Sachs/Siekemann*, GG, 7. Aufl. 2014, Art. 108 Rn. 7.

<sup>38</sup> *Schäfer*, Die Dreiecksbeziehung zwischen Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Finanzamt beim Lohnsteuerabzug, 1990, S. 94 f.

<sup>39</sup> Dazu bereits *Heintzen*, Beteiligung Privater an der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben und staatliche Verantwortung, VVDStRL 62 (2003), 220 (225, 253, 261).

<sup>40</sup> Dafür *Schlette*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3, 6. Aufl. 2010, Art. 108 Rn. 39.

<sup>41</sup> Explizit *Puhl*, Besteuerungsverfahren und Verfassung (Teil II), DStR 1991, 1173 (1175); ebenso *Goez*, Die Quellenbesteuerung als Erhebungsform der Einkommensteuer, 1993, S. 127, 147.

Private Teilbeiträge als Erfüllung von Mitwirkungspflichten und hoheitliche Kontrolle durch die Steuerverwaltung wirken beim Steuervollzug zusammen. Art. 108 GG und Art. 33 Abs. 4 GG stehen dem nicht entgegen. Insbesondere die Steueranmeldung gibt ein Beispiel dafür, dass die Wahrnehmung einer öffentlichen Aufgabe sowohl durch Private als auch durch den Staat erfolgen kann und muss.

### 3. Finanzierungsverantwortung für öffentliche Aufgaben

Der zweite Schritt nach der Aufgabenzuweisung ist die Frage nach der Finanzierung der Aufgabenerfüllung. Aufgabenzuweisung und Finanzierungsverantwortung lassen sich grundsätzlich trennen. Nach der Wahrnehmungszuständigkeit stellt sich darum die weitere Frage nach der Finanzierungsverantwortung für öffentliche Aufgaben. Auch diese lässt sich nicht allgemein, auf der Basis einer abstrakten Typologie öffentlicher Aufgaben, sondern nur bereichsspezifisch anhand verfassungsrechtlicher Vorgaben und des einschlägigen Fachrechts beantworten. Das Beispiel des Steuervollzugs soll wiederum darlegen, dass es dafür einer Analyse der Verfassung sowie der einfachrechtlichen Regelungen bedarf. Dabei lassen sich Teilbereiche identifizieren, bei denen mit der Sachverantwortung zugleich die Finanzierungsverantwortung einhergeht. Eingängige Beispiele lassen sich hierfür wiederum im Referenzgebiet des Steuervollzuges als öffentlicher Aufgabe finden, die kooperativ von Staat und Privaten zu erfüllen ist (s. II.2.). So schließt die private Pflicht des Steuerpflichtigen zur Abgabe seiner Steuererklärung (§ 149 AO) zugleich ein, die Kosten für die Steuererklärung zu tragen. Wenn der Steuerpflichtige für die Deklaration einen Steuerberater einsetzt, muss er auch dessen Kosten tragen. Er kann diese Steuerberatungskosten grundsätzlich<sup>42</sup> von der Steuer abziehen, ihm steht aber für seine Mitwirkung im eigenen Steuerverfahren – anders als dem unbeteiligten Dritten – kein Anspruch auf staatliche Entschädigung zu (vgl. § 107 AO). Umgekehrt kann die Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen für die Erfüllung ihrer Amtsermittlungspflicht (§ 88 AO) keine

---

<sup>42</sup> Fragwürdige Ausnahme bleiben private Steuerberatungskosten (vgl. Schmidt/Loschelder, EStG, 34. Auflage 2015, § 9 Rn. 4; Schmidt/Heinicke, EStG, 34. Aufl. 2015, § 10 Rn. 101 m.w.N.).

Kosten in Rechnung stellen. Die Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte (§ 89 AO) ist eine mit der Kosten- und Nutzenäquivalenz zu rechtfertigende Ausnahme<sup>43</sup> von der Kostenfreiheit des Besteuerungsverfahrens. Die Pflichtenverteilung innerhalb der öffentlichen Aufgabe regelt mithin zugleich die Finanzierungslast für die Erfüllung der jeweiligen Aufgabe.

Neben der Deckungsgleichheit von Sach- und Finanzierungsverantwortung gibt es aber auch Bereiche, in denen die Sachverantwortung für die Erfüllung der öffentlichen Aufgabe nicht zugleich die Finanzierungsverantwortung umfasst<sup>44</sup>. Gerade in Fällen der eingangs angeführten Indienstnahme Privater (s. I.) decken sich Finanzierungsverantwortung und Sachverantwortung des Privaten nicht zwingend. Die Frage nach einer gesonderten Finanzierungsverantwortung des Staates stellt sich insbesondere, wenn ein privater Dritter nicht in eigener Sache in Anspruch genommen wird, um Verwaltungsaufgaben oder -dienstleistungen zu erfüllen. Als Beispiel mag wiederum der bereits in seiner Funktion und Zulässigkeit<sup>45</sup> umstrittene Lohnsteuerabzug<sup>46</sup> durch den Arbeitgeber dienen<sup>47</sup>. Ob der Gesetzgeber in seiner Zielsetzungsprärogative dem Pflichtenträger zugleich auch die Kostenlasten einer Indienstnahme zuweist, ist dabei Frage der Auslegung des Fachrechts im Einzelfall. Ob die Zuweisung der Aufgabenerfüllung zugleich auch die der Finanzierungsverantwortung trägt, ist dagegen eine verfassungsrechtliche Frage<sup>48</sup>.

---

<sup>43</sup> *Drüen*, in Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 3 AO Tz. 93a (Jan. 2012).

<sup>44</sup> Grundlegend zur Trennbarkeit *Kube*, Öffentliche Aufgaben in privater Hand – Sachverantwortung und Finanzierungslast, *Die Verwaltung* 41 (2008), 1.

<sup>45</sup> Kritisch namentlich *Kube*, Staatsaufgaben und Solidargemeinschaften, *DStJG* 29 (2006), S. 11 (33).

<sup>46</sup> So sieht *G. Kirchhof*, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, 2005, S. 25 ff., 28, 40, 67 ff. im Lohnsteuerabzug eine „originär private Aufgabe“, bei dem er den Arbeitgeber nicht als Helfer der Steuerverwaltung, sondern „Erfüllungshelfer des Arbeitnehmers“ begreift (ebenda, S. 58 f., 71).

<sup>47</sup> Näher *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, S. 133 ff., 278 ff.

<sup>48</sup> Für eine verfassungsrechtliche Begrenzung parasteuerlicher Indienstnahmen Privater auch *Kube*, *Die Verwaltung* 41 (2008), 1 (3, 12 ff.).

### III. Verfassungsrechtlicher Rahmen für die Verteilung und Aktualisierung der Finanzierungsverantwortung

Den Rahmen der Verteilung der Finanzierungsverantwortung stecken über die beim Symposium bereits vertieft erörterten Vorgaben der Finanzverfassung (III. 1.) zudem die grundrechtlichen Bindungen des Staates ab (III. 2.).

#### 1. Finanzverfassung und Prinzip des Steuerstaates

Die Finanzverfassung als Spiegel und „Labor des Föderalismus“<sup>49</sup> regelt primär die Finanzbeziehungen zwischen Bund und Ländern. Die Belange der Belasteten werden nur an nachgeordneter und zudem systematisch verfehlter Stelle im Rahmen der Ertragsverteilung in Art. 106 Abs. 3 S. 4 Nr. 2 GG erwähnt. Die Art. 104a ff. GG sind zudem in erster Linie eine „Steuerverfassung“, weil der X. Abschnitt Vorzugslasten nicht regelt. Gleichwohl lassen sich aus der Finanzverfassung Argumente für die Verteilung und Aktualisierung der Finanzierungsverantwortung im Verhältnis zwischen dem Staat und Privaten gewinnen. Denn der Staat des Grundgesetzes ist ein Steuerstaat<sup>50</sup>, der seinen Finanzbedarf grundsätzlich durch die steuerliche Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens deckt und auf kontinuierlich zufließende Steuererträge angewiesen ist<sup>51</sup>. Die Steuer gilt als der Preis der Freiheit<sup>52</sup>. In der Entscheidung für den Steuerstaat<sup>53</sup> wird zum Teil ein dem Rechtsstaatsprinzip vergleichbares Staatsstrukturprinzip des Grundgesetzes gesehen<sup>54</sup>. Eine Direktive des Steuerstaates ist die Fi-

---

<sup>49</sup> So *E. Reimer*, Die künftige Ausgestaltung der bundesstaatlichen Finanzordnung, VVDStRL 73 (2014), 153 (154).

<sup>50</sup> Grundlegend *Isensee*, Steuerstaat als Staatsform, Festschrift Ipsen, 1977, 409.

<sup>51</sup> BVerfG, Beschluss v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (134); *P. Kirchhof*, Die Steuern, in *Isensee/Kirchhof*, HStR, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 1 ff.; *Vogel*, Der Finanz- und Steuerstaat, in *Isensee/Kirchhof*, HStR, Bd. II, 3. Aufl. 2004, § 30 Rn. 69 ff.

<sup>52</sup> *P. Kirchhof*, in *Isensee/Kirchhof*, HStR, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 2.

<sup>53</sup> Stellvertretend *Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 116 ff.

<sup>54</sup> *Vogel/Waldhoff*, in *Bonner Kommentar zum GG*; Vorbem. z. Art. 104a-115 Rn. 338 (Nov. 1997); *Waldhoff*, in *Isensee/Kirchhof*, HStR, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 116 Rn. 5; ebenso *Jachmann*, in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, GG, Bd. 3, 6. Aufl. 2010, Art. 105 Rn. 2;

nanzierungsregel, dass staatliche Aufgaben durch den Steuerstaat zu finanzieren sind<sup>55</sup>. Das Bundesverfassungsgericht formuliert, dass Lasten, die durch die Erledigung öffentlicher Angelegenheiten entstehen, nur die Allgemeinheit treffen und auch nur aus öffentlichen Mitteln zu tragen sind<sup>56</sup>. Im grundsätzlichen Vorrang der Steuerfinanzierung des Staates liegt die Entscheidung für die Gemeinlast und gegen die Sonderlast<sup>57</sup>.

Aus der Steuerstaatlichkeit als absoluter Finanzierungsregel würde folgen, dass alle öffentlichen Aufgaben ausnahmslos aus Steuern zu finanzieren wären. Ein derart „totaler Steuerstaat“ kennzeichnet freilich weder empirisch noch verfassungsrechtlich den unter dem Grundgesetz konstituierten Staat. Gegen ein absolutes Primat der Steuerfinanzierung spricht faktisch bereits das gesamtwirtschaftliche Gewicht der Sozialversicherungsbeiträge. Dieses erzwingt auch verfassungsrechtlich eine Relativierung des Steuerstaates. Mit den Worten des Bundesverfassungsgerichts steht die Finanzverfassung der Sozialversicherung als eigenständiges System staatlicher Abgabenerhebung neben dem in die Finanzverfassung eingebundenen Steuersystem<sup>58</sup>. Die Steuerfinanzierung ist nur ein Ausschnitt aus der Finanzierung öffentlicher Aufgaben. Neben dem Steuerstaat, der nur einen Teil der Finanzierung bereitstellt, steht auch die Finanzierung durch nichtsteuerliche Abgaben<sup>59</sup>. In Opposition gegen den Steuerstaat wird für deren Zulässigkeit<sup>60</sup>, die Stärkung des Äquivalenzprinzips im Recht der

---

kritisch *Heun*, Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in theoretischer und tatsächlicher Hinsicht, in *Sacksofsky/Wieland*, Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, 2000, S. 10 (21 mit Note 99).

<sup>55</sup> Statt vieler *P. Kirchhof*, Die Sonderabgaben, Festschrift Friauf, 1996, 669 (672); *F. Kirchhof*, Grundriß des Steuer- und Abgabenrechts, 2. Aufl. 2001, Rn. 10.

<sup>56</sup> BVerfG, Urteil v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274 (303).

<sup>57</sup> Vgl. *Waldhoff*, in *Isensee/Kirchhof*, HStR, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 116 Rn. 5, 84.

<sup>58</sup> BVerfG, Beschluss v. 18.7.2005 – 2 BvF 2/01, BVerfGE 113, 167 (201 f.)

<sup>59</sup> Dazu zuletzt *Droege*, Legitimation und Grenzen nichtsteuerlicher Abgaben – Zur Individualisierung der Finanzierungslast im Ordnungs- und Wirtschaftsverwaltungsrecht, *Die Verwaltung* 46 (2013), 313.

<sup>60</sup> *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, 2000, S. 126 ff.

Staatsfinanzierung<sup>61</sup> und – wie eingangs erwähnt – den Umbau hin zu einem Gebührenstaat geworben<sup>62</sup>, was freilich auf Gegenkritik gestoßen ist<sup>63</sup>. Insgesamt mahnt die Kritik vor einer Verabsolutierung des Steuerstaates als Finanzierungsregel. Vorzugswürdig erscheint es vom „Prinzip des Steuerstaates“ und nicht überhöhend vom Steuerstaat als Staatsform zu sprechen. Das Steuerstaatsprinzip wird dabei verbreitet auch als limitierendes oder zumindest kompensierendes Prinzip gegenüber der Indienstnahme Privater verstanden<sup>64</sup>. Darauf ist zurückzukommen (dazu IV. 3.).

## 2. Grundrechtliche Schutz- und Abwehrgehalte

Der Verfassungsstaat darf sich nur in Achtung vor der Freiheit und Gleichheit seiner Bürger finanzieren<sup>65</sup>. Darum setzen die Freiheitsrechte und der allgemeine Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) sowohl der staatlichen Veranlassung Privater als auch ihrer finanziellen Verantwortung Grenzen. Die grundrechtlichen Schutz- und Abwehrgehalte im Einzelnen zu benennen, würde angesichts der Vielzahl der verschiedenen Finanzierungsformen zu weit führen. Bei der Auferlegung von Naturalleistungspflichten und Finanzierungslasten Privater wird verbreitet der Grundsatz der staatsbürgerlichen Lastengleichheit zum zentralen Verfassungsmaßstab erhoben<sup>66</sup>. Vielfach wird versucht, mithilfe des Gleichheitssatzes und des Steu-

---

<sup>61</sup> Schmehl, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, 2004, S. 220 ff., 262 ff.

<sup>62</sup> Dazu unter programmatischem Titel *Sachsofsky/Wieland*, Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, 2000.

<sup>63</sup> Deutlich *Schuppert*, Staatswissenschaft, 2003, S. 631 ff., 655 f.; *Waldhoff*, in *Isensee/Kirchhof*, HStR, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 116 Rn. 5; zuletzt *ders.*, in *Leitgedanken des Rechts*, Bd. II, 2013, § 137 Rn. 10; gegen ein Wahlrecht des Gesetzgebers zwischen Steuern und nichtsteuerlichen Abgaben *Jachmann*, in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, GG, Bd. 3, 6. Aufl. 2010, Art. 105 Rn. 2 m.w.N.

<sup>64</sup> Zusammenfassend *Schirra*, Die Indienstnahme Privater im Lichte des Steuerstaatsprinzips, 2002, S. 35 ff., 81 ff.; zuvor zum Grundsatz der Lastenfreiheit *Elicker*, *NVwZ* 2003, 304 (307) m.w.N.

<sup>65</sup> *P. Kirchhof*, in *Isensee/Kirchhof*, HStR, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 2.

<sup>66</sup> Stellvertretend *Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 695; *ders.*, *DStJG* 29 (2006), S. 11 (33) m.w.N.; näher zum Verhältnis von Lastengleichheit und Steuerstaatsprinzip *v. Stockhausen*, Gesetzliche Preisintervention zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben, 2007, S. 578 ff.

erstaatsprinzips eine Entschädigung für private Sonderopfer oder „sonderabgabengleiche Lasten“<sup>67</sup> zu erstreiten. Die Rechtsprechung ist dem bislang nicht gefolgt. Sowohl die Naturalleistungspflicht des Privaten als auch seine Arbeits- oder Kostenlast sind an der Verfassung zu messen. Daraus folgt indes keine abgeschichtete Prüfung auf zwei eigenständigen Legitimationsebenen<sup>68</sup>. Die Kostenlast ist nicht isoliert am Gleichheitssatz zu messen. Sie ist vielmehr Teil der Freiheitsbeschränkungen und einheitlich an den Freiheitsrechten zu messen<sup>69</sup>. Eine integrierte Prüfung des Freiheitsrechts eröffnet im Rahmen der Verhältnismäßigkeit der Beschränkung des Freiheitsrechts zu fragen, ob eine pflichtbedingte Sonderlast durch eine Kompensationszahlung zu mildern oder auszuschließen ist. Das führt später zum Lastenausgleich nach dem Kompensationsprinzip (dazu IV. 3.).

### 3. Spezielle Grenzen der Indienstnahme Privater

Zu den Grenzen der Indienstnahme Privater müssen an dieser Stelle einige Stichworte genügen<sup>70</sup>. Selbstredend ist auch die Indienstnahme Privater wie jede Auferlegung von Pflichten durch den Staat an den Grundrechten zu messen (s. III. 2.). Bisher haben die Grundrechte gegenüber staatlichen Indienstnahmen noch keine durchgreifend abwehrende Kraft und keinen unwiderstehlichen „grundrechtlichen Widerstand“<sup>71</sup> aufzubauen vermocht. Die Indienstnahme Privater ist nach dem Bundesverfassungsgericht in erster Linie an der Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) zu messen.

---

<sup>67</sup> So *Kube*, DStJG 29 (2006), 11 (31, 33).

<sup>68</sup> Dafür aber *Ossenbühl*, VVDStRL 29 (1971), 137 (181); ebenso *Friauf*, Öffentliche Sonderlasten und Gleichheit der Steuerbürger, Festschrift Jahrreiß, 1974, 45 (65); *Uibeleisen*, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Inpflichtnahme Privater, 2006, S. 221 ff.; *Strauß*, Verfassungsfragen der Kostenüberwälzung bei staatlichen Indienstnahmen privater Unternehmen, 2009, S. 134 ff.

<sup>69</sup> Zur Begründung näher *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, S. 205 ff. m.w.N.

<sup>70</sup> Zur Diskussion vgl. Nachweise in Note 4.

<sup>71</sup> Zuletzt *G. Kirchhof*, Rechtsfolgen der Privatisierung. Jede Privatisierung lockert, löst öffentlich-rechtliche Bindungen, AöR 132 (2007), 215 (221).

Entgegen der älteren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, auf die zahlreiche Autoren bis in die jüngste Zeit rekurrieren<sup>72</sup>, ist der Schutzbereich des Verbotes von Arbeitszwang (Art. 12 Abs. 2 GG) bei der Indienstnahme Privater nicht eröffnet. Die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) hat nur ein residuales Anwendungsfeld außerhalb beruflicher Betätigung. Entgegen der in der Leitentscheidung des Bundesverfassungsgerichtes zur Indienstnahme Privater aufgegriffenen Abgrenzung der Schutzbereiche von Art. 12 Abs. 1 GG und der Eigentumsfreiheit (Art. 14 Abs. 1 GG)<sup>73</sup> sind Dauerleistungspflichten Privater an beiden Grundrechten zu messen. Der staatliche Zugriff auf private Apparaturen behindert den freien Erwerb und fordert zugleich Investitionen aus dem Erworbenen, so dass im Falle von perpetuierten und sich beständig aktualisierenden Indienstnahmepflichten eine Zäsur zwischen Erwerb und Erworbenem ausscheidet<sup>74</sup>. Damit sind die betroffenen Grundrechte im Fall der Indienstnahme Privater skizziert<sup>75</sup>.

#### IV. Prinzipien zur Verteilung der Finanzierungsverantwortung zwischen Staat und Privaten

Innerhalb des abgesteckten verfassungsrechtlichen Rahmens ist nunmehr nach allgemeinen Prinzipien für die Verteilung der Finanzierungsverantwortung zwischen Staat und Privaten zu suchen. Irgendein „Prinzip“ lässt sich freilich für Finanzierungslasten immer finden oder vorschieben. In praxi verbreitet ist das Traditionsprinzip, wonach die Finanzierungslast für eine konkrete oder vergleichbare Erscheinungsform öffentlicher Aufgaben schon immer dem Staat oder Privaten auferlegt war und daran schlicht festgehalten wird. Ein anderes „Prinzip“ ohne systemsteuernde Kraft ist das Opportunitätsprinzip, nach dem die Finanzierungslasten für eine öf-

---

<sup>72</sup> So G. Kirchhof, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, 2005, S. 145 ff.

<sup>73</sup> BVerfG, Beschluss v. 16.3.1971 – 1 BvR 52, 665, 667, 754/66, BVerfGE 30, 292 (334 f.).

<sup>74</sup> Zum Vorstehenden näher Drüen, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, S. 214 ff. m.w.N.

<sup>75</sup> Eingehender dazu zuletzt Uibeleisen, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Inpflichtnahme Privater, 2006, S. 226 ff.



fentliche Aufgabe allein nach politischen Opportunitätserwägungen demjenigen zugewiesen werden, von dem aktuell der geringste Widerstand zu erwarten ist. Auch dafür gibt es praktische Beispiele, wie die frühere Pflicht zur Kindergeldauszahlung durch die Arbeitgeber<sup>76</sup>. Statt solcher praktischer Leitregeln soll im Folgenden nach sachgerechten und bereichsübergreifenden Prinzipien Ausschau gehalten werden, die die Verteilung der Finanzierungsverantwortung anzuleiten vermögen.

## 1. Bedeutung des Konnexitätsprinzips im Verhältnis zwischen Staat und Privaten

Ausgangspunkt ist das Konnexitätsprinzip als anerkanntes Prinzip der Finanzverfassung für die Verteilung der Finanzierungslasten im föderalen Staat. Nach dem finanzverfassungsrechtlichen Konnexitätsprinzip folgt die Ausgabenverantwortung der Aufgabenverantwortung. Als zentrale Vorschrift der Lastenverteilung und Spielart des Konnexitätsprinzips<sup>77</sup> knüpft Art. 104a Abs. 1 GG die Ausgabenverteilung zwischen dem Bund und den Ländern vorbehaltlich grundgesetzlicher Ausnahmen an die Aufgabenverteilung. Der Grundsatz, Verwaltungszuständigkeit und Finanzierungslast in einer Hand zu konzentrieren, verwirklicht ein Gebot der Verwaltungsökonomie<sup>78</sup>. Dahinter steht zugleich der Leitgedanke des Verantwortungsprinzips<sup>79</sup>. Nach Art. 104a Abs. 5 S. 1 GG tragen Bund und Länder die bei ihren Behörden entstehenden Verwaltungsausgaben. Dies ist einerseits

---

<sup>76</sup> *Depenheuer*, Arbeitgeber als Zahlstelle des Sozialstaates. Zur Indienstnahme privater Arbeitgeber zur Auszahlung des Kindergeldes, BB 1996, 1218.

<sup>77</sup> *Schmehl*, in Friauf/Höfling, Berliner Kommentar zum GG, Art. 104a Rn. 15 (Nov. 2009).

<sup>78</sup> So *Heintzen*, in v. Münch/Kunig, GG, 6. Aufl. 2012, Art. 104a Rn. 7, 66, gegen eine alternative Anknüpfung an die Gesetzgebungskompetenz; rechtspolitisch für die Einführung einer Konnexität der Ausgabenverantwortung mit der Regelungshoheit auf Sachebene im Sinne einer „Gesetzeskausalität“ aber *E. Reimer*, VVDStRL 73 (2014), 153 (179).

<sup>79</sup> *Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, GG, 13. Aufl. 2014, Art. 104a Rn. 8.

klarstellend<sup>80</sup>, andererseits folgt daraus ein allgemeines Verbot der Erstattung von Verwaltungskosten<sup>81</sup>. Diese finanzverfassungsrechtlichen Finanzierungsvorgaben wirken unmittelbar aber nur im „Aktionsfeld der föderalen Finanzverteilung“<sup>82</sup>.

Im Verhältnis zwischen Staat und Bürger entfaltet die rein bundesstaatliche Finanzierungsregel nach wohl allgemeiner Ansicht keine Sperrwirkung<sup>83</sup>. Insbesondere der finanzverfassungsrechtlichen Finanzierungsregel des Art. 104a Abs. 5 GG über Verwaltungsausgaben kommt danach nur eine bundesstaatliche Bedeutung zu. Sie trifft keine Regelung im Verhältnis zu Privaten und statuiert nicht das Verbot, materiell von Bund oder Land zu tragende Kosten auf Private abzuwälzen<sup>84</sup>. Darum hindert Art. 104a GG Bund (oder Länder) nicht, Private in den Verwaltungsvollzug einzubeziehen und insofern mit Kosten zu belasten<sup>85</sup>. Insgesamt wirkt das finanzverfassungsrechtliche Konnexitätsprinzip nicht im Verhältnis auf Dritte<sup>86</sup>, so dass sich aus ihm unmittelbar keine verfassungsrechtlichen Kriterien für die Verteilung der Finanzierungslasten im Verhältnis zwischen Staat und Privaten ableiten lassen.

Allerdings recurriert die Rechtsprechung der oberen Bundesgerichte bei Finanzierungslasten zum Teil auf ein allgemeines Konnexitätsprinzip. So formuliert das Bundessozialgericht anknüpfend an den Bundesgerichtshof<sup>87</sup> in einer Entscheidung aus dem Jahr 2001: „Jeder Rechtsunterworfenene hat grundsätzlich die Aufwendungen, die durch die Erfüllung seiner ihm dem Staat gegenüber bestehenden Pflichten erwachsen, als Teil seiner Gemeinkosten zu tragen“<sup>88</sup>. Nach dieser höchstgerichtlichen Formulierung hat jeder Private die Pflichten, die der Staat ihm auferlegt, zu erfüllen und

---

<sup>80</sup> *Schmehl*, in Friauf/Höfling, Berliner Kommentar zum GG, Art. 104a Rn. 51 (Nov. 2009).

<sup>81</sup> *Kloepfer*, Finanzverfassungsrecht (mit Haushaltsverfassungsrecht), 2014, § 3 Rn. 90.

<sup>82</sup> Begriff nach *Schmehl*, in Friauf/Höfling, Berliner Kommentar zum GG, Art. 104a Rn. 2 (Nov. 2009).

<sup>83</sup> Zuletzt explizit *Kloepfer*, Finanzverfassungsrecht, 2014, § 3 Rn. 90.

<sup>84</sup> *Hellermann*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3, 6. Aufl. 2010, Art. 104a Rn. 143.

<sup>85</sup> *Heintzen*, in v. Münch/Kunig, GG, 6. Aufl. 2012, Art. 104a Rn. 53.

<sup>86</sup> Allgemein *Heintzen*, in v. Münch/Kunig, GG, 6. Aufl. 2012, Art. 104a Rn. 1.

<sup>87</sup> BGH, Urteil v. 19.10.1999 – XI ZR 8/99, NJW 2000, 651.

<sup>88</sup> BSG, Urteil v. 20.12.2001 – B 4 RA 126/00 R, ZIP 2002, 517 (519).

die Kosten dafür zu tragen, ohne sie einfach auf Dritte überwälzen zu können, selbst wenn die kostenverursachende Pflicht letztlich im Interesse des Dritten liegt. Als allgemeiner Rechtssatz bedeutet dies eine Konnexitätsregel im Staat-Bürger-Verhältnis. Wer die Aufgabe zu erfüllen habe, muss auch die Lasten tragen. Wenn diese Aussage zugleich ein Verfassungsrechtssatz wäre, müssten zahlreiche Pflichten, die der Gesetzgeber manchmal mit leichter Hand bestimmten Privaten auferlegt, ernsthaft überdacht werden. Es stellt sich die Frage nach der Finanzierungsverantwortung *unter* Privaten<sup>89</sup>. Dazu sagt das finanzverfassungsrechtliche Konnexitätsprinzip nichts. Da aber für den konkreten Privaten sowohl die Naturalleistungspflicht als solche als auch die damit verbundenen Kosten gerechtfertigt sein müssen, stellt sich bei drittnützigen Pflichten die Forderung nach einem Ausgleich für die Pflichtenlast und damit nach dem Kompensationsprinzip (dazu IV. 3.).

## 2. Subsidiaritätsprinzip als Finanzierungsregel im Verhältnis zwischen Staat und Privaten?

Die zentrale Frage im Rahmen dieses Symposiums ist, ob das Subsidiaritätsprinzip auch eine Finanzierungsregel im Verhältnis zwischen Staat und Privaten ist oder sein sollte. Bislang rechnet das Subsidiaritätsprinzip nicht zu den gesicherten Prinzipien des deutschen Finanzverfassungsrechts<sup>90</sup>. In der bisherigen Diskussion kommt das Subsidiaritätsprinzip bei der Aufgabenverteilung im Staat und zwischen Staat und Privaten zum Zuge (s. I.). Auf dieser Ebene lässt sich der Subsidiaritätsgedanke bei der staatlichen Finanzverwaltung in Art. 108 GG wiederfinden. Die Länder verwalten ortsnah nicht nur die ihnen zustehenden Steuern (Art. 108 Abs. 2 GG), sondern im Auftrag des Bundes auch die Gemeinschaftsteuern (Art. 108

---

<sup>89</sup> Dazu eingehend für verschiedene Referenzgebiete v. *Stockhausen*, Gesetzliche Preisintervention zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben, 2007, S. 574 ff., 722 ff.

<sup>90</sup> *Kloepfer*, Finanzverfassungsrecht, 2014, § 2 Rn. 36 ff., erwähnt das Subsidiaritätsprinzip weder im Rahmen der aufgezeigten „Begrenzungsfunktion der Staatsstrukturprinzipien“ noch im Sachverzeichnis seines einschlägigen Lehrbuchs (vgl. ebenda, S. 490).

Abs. 3 GG). Allerdings spricht das Subsidiaritätsprinzip bei grenzüberschreitenden Sachverhalten für eine zentrale Außenzuständigkeit des Bundes (vgl. § 5 FVG)<sup>91</sup>.

Ob aber abseits der Ebene der Aufgabenzuweisung und -erfüllung aus dem Subsidiaritätsprinzip auch Aussagen zur Finanzierungsverantwortung zwischen Staat und Privaten abgeleitet werden können, ist eine neue Frage. Das Subsidiaritätsprinzip könnte theoretisch neben der Verteilung der Aufgaben zwischen Staat und Privaten zugleich als natürliche Folge – wie das Konnexitätsprinzip im Staatsinnenverhältnis – zugleich die Finanzierung der zugewiesenen Aufgabe nahelegen (s. bereits I.). Gegen die Erstreckung auf die finanziellen Lasten spricht indes bereits, dass das Subsidiaritätsprinzip aufgabenorientiert nicht nach der finanziellen Leistungsfähigkeit des Staates<sup>92</sup>, sondern nach seiner administrativen Leistungsfähigkeit seiner Ebene fragt. Als Kriterium der Aufgabenerfüllung folgt die Leistungsfähigkeit gerade nicht aus der Finanzmacht der föderativen Instanzen<sup>93</sup>, die vielmehr durch die Finanzverfassung aufgabengerecht ausgestattet werden müssen. Bereits aus der rein staatlichen Perspektive sprechen demnach funktionale Einwände gegen eine Verquickung von Aufgabenzuweisung und Finanzfolgen. Diese verstärken sich bei einer Erweiterung der Perspektive auf Private. Wenn Subsidiarität danach fragt, wie weit die Kräfte des Einzelnen oder des Gemeinwesens reichen<sup>94</sup>, so lässt sich dies nicht bruchlos auf die Finanzierungsebene übertragen. Denn wie weit reichen die finanziellen Kräfte des Einzelnen und des Steuerstaates, der sich primär durch die Teilhabe am wirtschaftlichen Erfolg Privater finanziert? Die Finanzierungsregel des Steuerstaates mit dem Grundsatz steuerfinanzierter Erfüllung öffentlicher Aufgaben (s. III. 1.) versperrt den freien Rückzug auf derart maßstabslose Überlegungen. Auch für die angesprochene Debatte, in wie weit der Steuerstaat durch den Dienstleistungs- und Gebührenstaat zurückgedrängt werden kann oder

---

<sup>91</sup> Zur weitergehenden Zentralisierungsdebatte vgl. zuletzt *Kemmler*, in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke, GG, 13. Aufl. 2014, Art. 108 Rn. 3 m.w.N., wobei das Subsidiaritätsprinzip m.E. gegen eine allgemeine Bundessteuerverwaltung streitet.

<sup>92</sup> Zu diesem Topos A. *Leisner*, Die Leistungsfähigkeit des Staates. Verfassungsrechtliche Grenze der Staatsleistungen?, 1998.

<sup>93</sup> *Isensee*, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht, 2. Aufl. 2001, S. 227.

<sup>94</sup> S. nochmals Note 14.

soll, hilft das aufgabenorientierte Subsidiaritätsprinzip als allgemeine Finanzierungsregel kaum weiter.

Wenngleich mit *Christian Seiler* insgesamt nicht von einer Verdichtung zu einem finanzverfassungsrechtlichen Subsidiaritätsprinzip<sup>95</sup> auszugehen ist, so lassen sich punktuell aber auch bei der Verteilung der Finanzierungslasten für öffentliche Aufgaben Bereiche identifizieren, in denen das Subsidiaritätsprinzip eine Orientierung verspricht. Das breite Spektrum der Erfüllung öffentlicher Aufgaben (s. I.) umfasst auch Modelle, in denen der Staat in Kooperation mit Privaten tätig wird (PublicPrivatePartnership). Gerade in diesem Segment kooperativer Aufgabenerfüllung, bei der ein Feld der wirtschaftlichen Tätigkeit mit Chancen und Risiken an Private überlassen wird, sollte auch die Zuordnung der Finanzierungslasten dem Subsidiaritätsprinzip folgen. Denn es können nicht die Chancen privatisiert, die Risiken aber solidarisiert werden. Auch in weiteren Bereichen der Finanzierungsverantwortung lassen sich Anwendungsbeispiele für das Subsidiaritätsprinzip benennen, wie die Steuerentlastung durch das Gemeinnützigkeitsrecht bei der Erfüllung von Gemeinwohlaufgaben<sup>96</sup>.

### 3. Lastenausgleich nach dem Kompensationsprinzip

Abschließend ist nach der Bedeutung des bereits angesprochenen Kompensationsprinzips<sup>97</sup> für die Verteilung der Finanzierungsverantwortung zwischen Staat und Privaten zu fragen. Im Staatsinnenverhältnis ist die Finanzverfassung, wie auch dieses Symposium mehrfach bestätigt hat, eine reine Folgeverfassung<sup>98</sup>. Das Grundgesetz trifft oder eröffnet die Kompetenz für die Sachentscheidung, der die Finanzierungslast als bloßer Annex nachfolgt. Dieser sekundäre Charakter der Finanzierungsentscheidung lässt sich nicht übertragen auf das Verhältnis zwischen dem Staat und Privaten. In diesem ist die Finanzierungsverantwortung keine nachrangige Folgefrage, vielmehr bedarf die finanzielle Lastenverteilung zwischen Staat

---

<sup>95</sup> *Seiler*, Subsidiarität im finanzverfassungsrechtlichen Bund-Länder-Verhältnis, in diesem Werk, sub II. 5.

<sup>96</sup> *Seer*, Gemeinwohlzwecke und steuerliche Entlastung, DStJG 26 (2003), 11 (21 ff.) m.w.N.

<sup>97</sup> Grundlegend *Vofskuhle*, Das Kompensationsprinzip, 1999, S. 21 ff.

<sup>98</sup> *F. Kirchhof*, Grundzüge der Finanzverfassung des vereinten Deutschlands, VVDStRL 52 (1993), 71 (80).

und Privaten einer eigenständigen Entscheidung des Gesetzgebers im Rahmen der Verfassung. Wegen der Grundentscheidung für die Steuerfinanzierung öffentlicher Aufgaben (s. III. 1.), wird das Steuerstaatsprinzip auch zur Abwehr freiheitsverkürzender Eingriffe und ihrer Finanzierungslasten in Stellung gebracht<sup>99</sup>. Da die pflichtenabwehrende Kraft der Grundrechte nicht zu überschätzen ist (s. III. 2. und 3.), verschiebt sich die Abwehrfunktion vielfach hin zur Kompensation. Wenn der Pflichtenträger den Eingriff als solchen nicht grundrechtlich abwehren kann, so verlangt er zumindest, dass der Staat die finanziellen Lasten, die mit der Erfüllung der öffentlichen Aufgabe verbunden sind, kompensiert. Die Entscheidung für den Steuerstaat und damit das Steuerstaatsprinzip<sup>100</sup> wehrt demnach nicht freiheitsverkürzende Eingriffe selbst ab, sondern fungiert allein als Kompensationsprinzip<sup>101</sup>. Dafür spricht, dass die Finanzierungslast nicht die zwingende Folge der Wahrnehmungszuständigkeit einer öffentlichen Aufgabe ist.

Anders als beim innerstaatlichen Konnexitätsprinzip lassen sich Aufgabenzuweisung und Finanzierungsverantwortung trennen und absichten. Die Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe gerade durch einen Privaten kann der Effizienz und Effektivität der Gemeinwohlerfüllung dienen, was insoweit die Zuweisung der Wahrnehmungszuständigkeit rechtfertigt. Bei der Finanzierungsverantwortung ist allerdings erneut zu fragen, ob gerade *dieser* Private trotz der allgemeinen Steuerfinanzierung die finanziellen Lasten der Pflichterfüllung selbst zu tragen hat oder aber eine Kompensation aus Steuermitteln geboten erscheint.

Allerdings ist das Kompensationsprinzip kein Königsweg im freiheitsschützenden Staat. Eine finanzielle Kompensation darf nicht zum „Abkauf“ der grundrechtlichen Freiheit führen<sup>102</sup>. Darum darf der Staat Privaten nicht intensive Lasten bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben allein

---

<sup>99</sup> Eingehend *Schirra*, Die Indienstnahme Privater im Lichte des Steuerstaatsprinzips, 2002, S. 35 ff., 81 ff.

<sup>100</sup> Explizit *Vofßkuhle*, Das Kompensationsprinzip, 1999, S. 236: „Prinzip des Steuerstaats“.

<sup>101</sup> So *Kube*, DStJG 29 (2006), 11 (16 f., 32 f.), mit der Forderung nach Kompensationsleistungen für – sachlich gebotene – „sonderabgabengleiche Lasten“ aus dem allgemeinen Staatshaushalt.

<sup>102</sup> Dazu allgemein *Vofßkuhle*, Das Kompensationsprinzip, 1999, S. 282 sowie *Hey*, Saldierung von Vor- und Nachteilen in der Rechtfertigung von Grundrechtseingriffen und Ungleichbehandlungen, AöR 128 (2003), S. 226 (231) m.w.N.

deshalb auferlegen, weil er für eine finanzielle Kompensation sorgt. Denn – wie bereits ausgeführt – sowohl die Auferlegung der Naturalleistungspflicht als auch ihre (ggfs. kompensierte) finanzielle Wirkung muss als grundrechtlicher Eingriff insgesamt gerechtfertigt werden (s. bereits III. 2.).

## V. Fazit

Ein Einheitsprinzip für die Aufteilung der Finanzierungsverantwortung für öffentliche Aufgaben zwischen Staat und Privaten gibt es nicht. Das Subsidiaritätsprinzip ist hierfür jedenfalls kein Fundamentalprinzip. Die Frage der Finanzierungsverantwortung für öffentliche Aufgaben lässt sich nicht allgemein und für Einzelaufgaben nur schwer und nur selten im Konsens beantworten. Die Entscheidung über die Erfüllung öffentlicher Aufgaben und ihre Finanzierung ist zu allererst eine politische<sup>103</sup>, freilich innerhalb des verfassungsrechtlichen Rahmens. Das Grundgesetz hat sich aus guten Gründen<sup>104</sup> für das Prinzip des Steuerstaates als Finanzierungsregel und finanzverfassungsrechtliche Ordnungsfunktion<sup>105</sup> entschieden. Im Steuerstaat erübrigt sich grundsätzlich die Antwort auf die Frage nach einer besonderen Finanzierungsverantwortung. Der Steuerstaat überantwortet die allgemeine Gemeinwohlfinanzierung der Steuer und kappt bewusst die Verbindung von Einnahmen und Ausgaben. Die „Responsivität von Einnahmen und Ausgaben“<sup>106</sup> ist durch die Steuerfinanzierung formell und materiell ausgeschlossen, was – außerhalb der dem Äquivalenzprinzip unterworfenen Vorzugslasten – grundsätzlich der Responsivität zwischen

---

<sup>103</sup> *Waldhoff*, in Isensee/Kirchhof, HStR, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 116 Rn. 5, 84: „politisches Ermessen des Gesetzgebers“; *ders.*, in Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 137 Rn. 10.

<sup>104</sup> So können allein im Rahmen einer Steuerfinanzierung sozialstaatliche Postulate wie die Steuerfreiheit des Existenzminimums und eine gleichheitsgerechte Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Einzelnen gewährleistet werden (zutreffend *Waldhoff*, in Isensee/Kirchhof, HStR, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 116 Rn. 84).

<sup>105</sup> So *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, S. 8.

<sup>106</sup> Dazu *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, 2004, S. 17, 220 f.

der Aufgaben- und Finanzierungsentscheidung entgegensteht<sup>107</sup>. Das Prinzip des Steuerstaates bedeutet eine Absage an eine „Atomisierung“<sup>108</sup> der Finanzierungsverantwortung. Daneben verbleibt auch nur punktuell Raum für das Subsidiaritätsprinzip, um eine Entscheidung über staatliche oder private Finanzierung öffentlicher Aufgaben anzuleiten.

---

<sup>107</sup> Weitergehend (und überhöhend) *Waldhoff*, in *Isensee/Kirchhof*, HStR, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 116 Rn. 5, 84: „Die voraussetzungslose Steuer und die unter der Prämisse des Gesamtdeckungsprinzips ungebundene Finanzmasse des Staatshaushaltes bilden die demokratische Gleichheit der Staatsbürger ab und gehören zu den Prämissen des parlamentarisch-demokratischen Systems des Grundgesetzes“.

<sup>108</sup> Dagegen auch *Waldhoff*, in *Leitgedanken des Rechts*, Bd. II, 2013, § 137 Rn. 10.