

### § 3 Die Kompetenzordnung der Finanzverfassung – Abgeschlossenheit und materieller Gehalt

*Moritz Teichmann*

#### I. Die Kompetenz- und Aufgabennorm

Die Kompetenznorm weist die staatsexterne Aufgabenwahrnehmung einer staatsinternen Organisationseinheit zu.<sup>1</sup> Indem sie die Zuständigkeit im staatlichen Binnenverhältnis festlegt, grenzt sie negativ die übrigen staatlichen Stellen vom Tätigwerden im fremden Kompetenzbereich aus. Dabei lässt die Kompetenznorm den Schluss auf die Staatsaufgabe – das ist der Handlungsraum innerhalb dessen der Staat auftreten und öffentliche Belange verfolgen darf<sup>2</sup> – zu.<sup>3</sup> Denn die staatsinterne Zuteilung impliziert die grundsätzliche Handlungsmöglichkeit des Staates gegenüber der Gesellschaft – unbeschadet der im Bereich des Vorbehalts des Gesetzes erforderlichen Befugnisnorm. Die Kompetenz setzt also die Staatsaufgabe voraus.<sup>4</sup>

Dass der Umfang der Staatsaufgaben aber über die grundgesetzlichen Kompetenzkataloge hinausgeht, zeigen die Generalklauseln in den Art. 30, 70 Abs. 1, 83 GG<sup>5</sup> sowie die Notwendigkeit der Rechtsfigur ungeschriebener Bundeskompetenzen. Spiegelbildlich impliziert die verfassungsrechtlich abschließende Katalogisierung staatsinterner Zuständigkeiten durch Verzicht auf Residualkompetenzen und durch die bereichsspezifische Ablehnung rechtsfortbildender Institute die Überzeugung des Verfassungsgebers, die den Kompetenzen vorausgehenden Staatsaufgaben für Gegenwart

---

<sup>1</sup> Zur Kategorisierung von Staatszweck, Staatsziel, Staatsaufgabe, Kompetenz und Befugnis vgl. *J. Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *HStR*, Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 73 Rn. 1 ff., 19 f., 42; bereits grundlegend in der Erstauflage *J. Isensee* in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *HStR*, Bd. III, 1. Aufl. 1988, § 57 Rn. 132 ff. und *P. Kirchhof*, ebd., § 59 Rn. 16 ff.

<sup>2</sup> *J. Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *HStR*, Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 73 Rn. 13; vgl. zum Begriff der Staatsaufgabe bereits *H.-P. Bull*, *Die Staatsaufgaben nach dem Grundgesetz*, 1973, S. 44, 53, dort aber mit imperativem Charakter.

<sup>3</sup> Bereits *H. Ehmke*, *VVDStRL* 20 (1971), 53 (90).

<sup>4</sup> *H.-P. Bull*, *Die Staatsaufgaben nach dem Grundgesetz*, 1973, S. 52; *J. Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *HStR*, Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 73 Rn. 19.

<sup>5</sup> *J. Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *HStR*, Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 73 Rn. 42.

und Zukunft lückenlos erfassen zu können. Die darin liegenden Gefahren der Beschneidung politischer Prozesse und staatlicher Handlungssohnmacht im Angesicht unvorhergesehener Entwicklungen – kurz: der „Versteinering“ der Verfassungsordnung – scheinen dem Anspruch an eine „lebendige“ Verfassung nicht gerecht zu werden.

Die Zuweisung der Steuergesetzgebungs- und Steuerertragszuständigkeit in der Kompetenzordnung der Finanzverfassung gemäß Art. 105, 106 GG jedoch postuliert nach mittlerweile verfassungsgerichtlich bestätigter<sup>6</sup> Auffassung ebendiese Abgeschlossenheit.<sup>7</sup> Danach kommt ein Steuererfindungsrecht außerhalb der in Art. 105, 106 GG genannten Steuern und Steuerarten nicht in Betracht. Die überzeugende Begründung dieses *numerus clausus* der Steuerarten<sup>8</sup> ist vor allem auf die besondere Ausgestaltung der Staatsaufgabe der Steuererhebung durch das Grundgesetz zurückzuführen (zu II.).

Im Gegenteil zu der *prima facie* Gefahr eines Verfassungsstillstandes birgt die verfassungsrechtlich erschöpfende Regelung das Potential, dem staatlichen Steuerzugriff bereits bei der Auswahl zu steuernder Sachverhalte äußere Grenzen zu setzen (zu III.). Hierdurch gewinnt die Auslegung der einzelnen Kompetenztitel an Bedeutung und werden Fragen nach der Beständigkeit steuerlicher Strukturmerkmale aufgeworfen (zu IV.).

## II. Kein Steuererfindungsrecht außerhalb Art. 106 GG

Die erschöpfende Regelung der Einnahmengewalt des Bundes wurde bereits im Parlamentarischen Rat debattiert – mit dem intendierten Ergebnis der Schaffung eines abschließenden, aber alle denkbaren Anknüpfungspunkte einer Besteuerung umfassenden, Zuständigkeitskatalogs über die

---

<sup>6</sup> BVerfGE 67, 256 (286) – Investitionshilfeabgabe; BVerfGE 145, 171 (194) – Kernbrennstoffsteuer.

<sup>7</sup> Statt aller K. Vogel/H. Walter, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), BK-GG, Ordner 20, 201. EL 11.2019, Art. 105 Rn. 63 ff. m.w.N.; M. Jachmann-Michel/M. Vogel, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3, 7. Aufl. 2018, Art. 105 Rn. 32 ff. m.w.N.; a. A. insb. noch Sondervotum P. Huber und P. Müller, BVerfGE 145, 171 (230 ff.), W. Heun, in: Dreier (Hrsg.), GG, Bd. 3, 3. Aufl. 2018, Art. 105 Rn. 33, Art. 106 Rn. 15.

<sup>8</sup> BVerfGE 67, 256 (286) – Investitionshilfeabgabe; H. Kube, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 114 ff.

konkurrierende Steuergesetzgebung des Bundes.<sup>9</sup> Die Verteilung des Steueraufkommens in Art. 106 GG konzentrierte sich dagegen auf die tatsächlich erhobenen Steuern und war nach Art. 107 GG a. F. nur eine vorläufige Regelung.

Bemerkenswert ist, dass der Regierungsentwurf zu dem auf Grundlage des Art. 107 GG a.F. erlassenen Finanzverfassungsgesetz 1955<sup>10</sup> einen Art. 106d GG vorsah,<sup>11</sup> der die vorangehenden Ertragskompetenzen ausdrücklich auf bestehende Steuern beschränken und ein Verteilungssystem für zukünftige, neue Steuern schaffen sollte. Nach damaliger Regierungsauffassung könne eine „verfassungsrechtliche, ihrer Natur nach erschöpfende Regelung der Steuerertragshoheit auf eine solche Vorschrift nicht verzichten.“<sup>12</sup> Dennoch scheiterte deren Einführung an fehlender Zustimmung im Bundesrat.<sup>13</sup>

Vor diesem Hintergrund war heftig umstritten, ob der Katalog über die konkurrierende Steuergesetzgebung des Bundes in Art. 105 Abs. 2 GG a.F. ein auf Art. 30, 70 Abs. 1 GG gestütztes Steuererfindungsrecht auch der Länder ausschloss.<sup>14</sup> Während vor allem das Bundesverwaltungsgericht hiervon ausging,<sup>15</sup> bejahte das Bundesverfassungsgericht ein Steuererfindungsrecht der Länder<sup>16</sup> mit erstaunlich klarer Formulierung:

„Die Meinung, Art. 105 GG zähle die möglichen Steuerarten auch gegenüber den Ländern erschöpfend auf, ist nicht zutreffend. **Wäre sie richtig, so würde das gesamte Steuerwesen auf die Steuerarten festgelegt, die der Verfassungsgeber vorgefunden hat.** Das hätte zur Folge, daß die kleinen

---

<sup>9</sup> Vgl. die Aussprache in der ersten Lesung des Hauptausschusses: Deutscher Bundestag/Bundesarchiv (Hrsg.), Der Parlamentarische Rat 1948-1949, Bd. 14, 2009, S. 421-425; siehe insb. den Vorschlag von P. Binder auf Seite 424 „Steuern vom Einkommen, Vermögen, Erbschaften ...“ an Stelle von „die Einkommen- und Körperschaftsteuer...“ zu benennen, um auch eine grundlegende Umgestaltung des Steuersystems zu ermöglichen. Vgl. bereits im Finanzausschuss: Deutscher Bundestag/Bundesarchiv (Hrsg.), Der Parlamentarischer Rat 1948-1949, Bd. 12, 1999, S. 423-432.

<sup>10</sup> BGBl. I 1955, S. 817.

<sup>11</sup> BT-Drs. 2/480, S. 3 mit Begründung auf S. 105, 110 f., 229.

<sup>12</sup> BT-Drs. 2/480, S. 229.

<sup>13</sup> Zur Stellungnahme des Bundesrates vgl. BT-Drs. 2/480, S. 208 ff. und das Sitzungsprotokoll der Plenardebatte in BR-Sitz.Ber. 1954 Nr. 121, S. 78 ff.

<sup>14</sup> Vgl. hierzu K. Vogel/H. Walter, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), BK-GG, Ordner 20, 201. EL 11.2019, Art. 105 Rn. 63 Fn. 35.

<sup>15</sup> BVerwGE 6, 247 (255) – Spielautomatensteuer.

<sup>16</sup> BVerfGE 14, 76 (90 f.) – Vergnügungsteuer; BVerfGE 16, 64 (78) – Einwohnersteuer.

Steuern, die heute nach Landesrecht von den Gemeinden oder Kreisen erhoben werden, zum großen Teil „in einer der Klassifikation des Steuersystems spottenden Weise“ (BVerwGE 6, 247 [255]) als Verbrauch- oder Verkehrssteuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis charakterisiert werden müssen, damit sie überhaupt Bestand haben können.<sup>17</sup>

Die Enumeration von konkurrierenden Bundeszuständigkeiten über die Steuergesetzgebung wurde mit dem Finanzreformgesetz 1969<sup>18</sup> abgeschafft. Nach Art. 105 Abs. 2 S. 2 GG hat der Bund heute die konkurrierende Gesetzgebungszuständigkeit „über die übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen.“ In den ausdrücklichen Kompetenzbereich der Länder fällt nach Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG die Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern.

Art. 105 GG weicht damit jedenfalls in der heutigen Fassung dergestalt von den Kompetenz-Grundnormen der Art. 30, 70 Abs. 1 GG ab, dass dem Bund die umfassende (konkurrierende) Kompetenz zugeteilt wird und nur im Rahmen des Art. 105 Abs. 2a GG eine Rückzuweisung<sup>19</sup> an die Länder erfolgt. Systematisch bleibt kein Raum für eine Anwendung der Art. 30, 70 Abs. 1 GG zur Bestimmung der Gesetzgebungskompetenz.<sup>20</sup>

Der Ausschluss eines Steuererfindungsrechts von Bund und Ländern ist weiter bedingt durch die Auslegung, dass „übrige Steuern“ nur solche im Sinne des Art. 106 GG sind. Diese findet gewichtige Gründe in der ausdifferenzierten Regelung über den primären vertikalen Finanzausgleich sowie der Zielsetzung der Finanzreform 1969, diesbezüglich ein dauerhaftes System zu schaffen und Auseinandersetzungen zwischen Bund und Ländern vorzubeugen<sup>21</sup>. Die Trennung in Art. 105, 106 GG zwischen Gesetzgebung und Ertrag und die Regelung auch der Ertragshoheit von Ländern und Gemeinden verbietet insoweit ebenfalls einen Rückgriff auf Art. 30 GG<sup>22</sup>

---

<sup>17</sup> BVerfGE 16, 64 (78) – Einwohnersteuer, Hervorhebung nur hier.

<sup>18</sup> BGBl. I 1969, S. 359.

<sup>19</sup> K. Vogel/H. Walter, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), BK-GG, Ordner 20, 201. EL 11.2019, Art. 105 Rn. 61.

<sup>20</sup> Ebd., Rn. 62; vgl. auch die ausdrückliche Inbezugnahme auf die oben zitierte Entscheidung (BVerfGE 16, 64) und die Korrekturabsicht diesbezüglich im Entwurf zum Finanzreformgesetz 1969, BT-Drs. 5/2861, S. 94.

<sup>21</sup> BT-Drs. 5/2861, S. 12, 33.

<sup>22</sup> BVerfGE 145, 171 (201 ff.) – Kernbrennstoffsteuer m.w.N.

ebenso wie die Annahme, der Ertrag nicht genannter Steuern und Steuerarten stehe dem nach Art. 105 GG zuständigen Gesetzgeber zu<sup>23,24</sup>.

Der abschließende Charakter von Steuergesetzgebungs- und Steuerertragskompetenz unterbindet also die Erhebung einer Steuer, die sich nicht unter eine der in Art. 105, 106 GG genannten Einzelsteuern und Steuerarten einordnen lässt. Diese Abgeschlossenheit bietet sich an als Anknüpfungspunkt für die Begründung eines verstärkten materiellen Gehalts der Kompetenznormen der Finanzverfassung.

### III. Der materielle Gehalt der Kompetenzordnung der Finanzverfassung

#### 1. Kompetenznorm im Allgemeinen

Neben dem formell ordnenden Charakter, den jede Kompetenznorm durch die staatsinterne Formulierung abgrenzbarer Zuständigkeitsbereiche entfaltet, stellt sich die Frage möglicher materieller Wirkrichtungen der Kompetenznorm im Allgemeinen. Dahingehend kann zwischen einem positiven, staatliches Handeln dem Grunde nach rechtfertigenden Gehalt (Legitimationsfunktion) und einem negativen, den Staat begrenzenden Gehalt (Schutz- und Begrenzungsfunktion) unterschieden werden.<sup>25</sup>

##### a. *Legitimationsfunktion*

Die mittelbare Ableitung der Staatsaufgabe aus der Kompetenznorm lässt den Schluss auf ein gewisses Maß an legitimierender Funktion der Kompetenznorm selbst zu: Der Staat darf gegenüber dem Bürger auftreten, um

---

<sup>23</sup> So aber noch *W. Heun*, in: Dreier (Hrsg.), GG, Bd. 3, 3. Aufl. 2018, Art. 106 Rn. 15.

<sup>24</sup> BVerfGE 145, 171 (203 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; vgl. ausführlich *J. Hidién*, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), BK-GG, Ordner 20, 201. EL 11.2019, Art. 106 Rn. 603 f., 1368 ff. m.w.N.

<sup>25</sup> Vgl. BVerfGE 55, 274 (303) – Berufsausbildungsabgabe; *R. Stettner*, Grundfragen einer Kompetenzlehre, 1983, S. 320 ff., 327 ff. m.w.N.

einen bestimmten öffentlichen Belang zu verwirklichen.<sup>26</sup> Jedoch liegt darin noch keine Aussage über die Wertigkeit dieses staatlichen Interesses.<sup>27</sup> Der staatliche Handlungsraum erfährt seine Schranken insbesondere durch den Grundrechtsbereich des Bürgers.<sup>28</sup> Beabsichtigt der Staat in diesen vorzudringen, muss er eine gesetzliche Befugnisnorm schaffen und die ihr zugrundeliegenden Zwecke und aus ihr hervorgehenden Mittel gegen die Intensität des Eingriffs abwägen. Die unmittelbar der Verfolgung öffentlicher Interessen dienende (finale)<sup>29</sup> Staatsaufgabe vermag insoweit nur die grundsätzliche Legitimität des Zwecks begründen. Dessen materielle Wertigkeit folgt erst aus der Verfassungsinterpretation, kann insbesondere durch die Verfolgung der den Staat objektiv verpflichtenden Staatszielen bestimmendes Gewicht erhalten, und ist anschließend gegenüber den mit der Kompetenzausübung kollidierenden Verfassungswertungen in schonendsten Ausgleich zu bringen.<sup>30</sup> Die Begrenztheit der Legitimationsfunktion der Kompetenz- und Aufgabennorm bestätigt sich angesichts der grundsätzlichen Offenheit der Kompetenzordnung (Art. 30 GG)<sup>31</sup> und der dem Gesetzgeber überlassenen Wahl der Handlungsmittel.

#### b. Schutz- und Begrenzungsfunktion

Auf der anderen Seite kommt der Kompetenznorm im Allgemeinen eine Schutz- und Begrenzungsfunktion mittelbar insoweit zu, wie das kompetenzwidrige staatliche Verhalten den subjektiven Grundrechtsbereich des Bürgers berührt.<sup>32</sup> Auch der dem Grunde nach verhältnismäßige Eingriff

---

<sup>26</sup> BVerfGE 12, 45 (50); 14, 105 (111); 53, 30 (56); H. Ehmke, VVDStRL 20 (1971), 53 (89 ff.) („positives Kompetenzverständnis“); C. Pestalozza, Der Staat 11 (1972), 161 (169, 183) („konstitutiver Teilgehalt“); M. Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, S. 151 ff.

<sup>27</sup> C. Pestalozza, Der Staat 11 (1972), 161 (171 f.); H. Kube, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 165 m.w.N.

<sup>28</sup> BVerfGE 4, 7 (15) – Investitionshilfegesetz; J. Isensee, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR, Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 73 Rn. 21 f.; 46 f. m.w.N.

<sup>29</sup> J. Isensee, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR, Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 73 Rn. 32.

<sup>30</sup> Vgl. C. Pestalozza, Der Staat 11 (1972), 161 (171, 182); M. Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, S. 187.

<sup>31</sup> H. Kube, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 165.

<sup>32</sup> BVerfGE 55, 274 (302) – Berufsausbildungsabgabe; 24, 367 (384 f.); C. Pestalozza, Der Staat 11 (1972), 161 (179).

ist grundrechtsverletzend, wenn er auf eine unzuständige staatliche Stelle zurückgeht.

## 2. Besonderer materieller Gehalt der Kompetenzordnung der Finanzverfassung

### a. *Steuerstaatsprinzip*

Die Kompetenzordnung der Finanzverfassung entfaltet in ihrer Gesamtheit legitimierende Wirkung für die Frage der Rechtfertigung der Besteuerung dem Grunde nach.<sup>33</sup> Die Deckung des staatlichen Finanzbedarfs als sekundäres Staatsziel ist notwendige Voraussetzung für die Verwirklichung der unmittelbar gemeinwohlorientierten (primären)<sup>34</sup> Staatsziele sowie für die Schaffung und den Erhalt der diesen Zielen dienenden staatlichen Einrichtungen. Der Staat setzt seine Finanzierung voraus und das Grundgesetz richtet in Art. 105 ff. GG ebendiese auf die Erhebung von Steuern aus. In der Kompetenzordnung der Finanzverfassung kommt das Prinzip der Bundesrepublik als Steuerstaat<sup>35</sup> zum Ausdruck.

Daraus folgt weiter die Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung betreffend die Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben. Das Prinzip der allgemeinen Finanzierung des Staates durch Steuern schützt den Bürger vor einer beliebigen Belastung mit Abgaben durch den Sachgesetzgeber auf Grundlage der Art. 70 ff. GG.<sup>36</sup>

---

<sup>33</sup> M. Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, S. 155; K. Vogel/C. Waldhoff, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), BK-GG, Ordner 19, 199. EL 07.2019, Vorbem. Art. 104a Rn. 336.

<sup>34</sup> Unterscheidung nach J. Isensee, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR, Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 73 Rn. 26.

<sup>35</sup> BVerfGE 78, 249 (266 f.); J. Isensee, FS Ipsen, 1977, S. 409 ff.; W. Heun, in: Dreier (Hrsg.), GG, Bd. 3, 3. Aufl. 2018, Art. 105 Rn. 1 m.w.N.

<sup>36</sup> Vgl. insb. BVerfGE 55, 274 (300 ff.) – Berufsausbildungsabgabe.

## b. Einzelsteuer

### aa. Legitimationsfunktion

Der Verfassungsgeber hat das Steuerstaatsprinzip weiter konkretisiert, indem er das Konglomerat an historisch vorgefundenen Einzelsteuern in die Kompetenzordnung der Finanzverfassung aufgenommen hat. Daraus folgt nach der allgemeinen, auch auf das Steuerrecht anwendbaren, Relation von Kompetenz und Aufgabe die grundsätzlich legitimierende Wirkung der in Art. 105, 106 GG aufgezählten Steuerarten, also der Überzeugung des Verfassungsgebers von diesen als dem Grunde nach zulässige Formen der Besteuerung.<sup>37</sup>

Gleichsam kann der Katalog der Art. 105, 106 GG nicht den durch die Steuer bewirkten Grundrechtseingriff rechtfertigen.<sup>38</sup> Der Kompetenztitel setzt die (instrumentale)<sup>39</sup> Staatsaufgabe in diesem Bereich voraus, eröffnet also den Handlungsbereich des Staates, garantiert aber nicht dessen Umfang. Das eingreifende Steuergesetz rechtfertigt sich erst in der Verhältnismäßigkeit des Eingriffs. Die Ungreifbarkeit des Fiskalzwecks jedoch scheint sich einer Zweck-Mittel-Relation zu entziehen.<sup>40</sup>

#### (1) Zweck

Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff<sup>41</sup> setzt den Fiskalzweck jeder Steuer voraus. Da aber prinzipiell jede Steuer in der Lage ist, diesen allgemeinen Fiskalzweck auszufüllen, verweist weder die Kompetenz über die Gesetzgebung noch diese über den Ertrag auf die Erhebung einer bestimmten oder gar aller enumerierten Steuerarten – Art. 106 GG ist keine generelle institutionelle Garantie zu entnehmen.<sup>42</sup>

---

<sup>37</sup> M. Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, S. 161 f.

<sup>38</sup> Vgl. BVerfGE 120, 1 (28) – Gewerbesteuer; anders aber noch G. Wacke, Das Finanzwesen der Bundesrepublik, 1950, S. 62 ff.

<sup>39</sup> Unterscheidung nach J. Isensee, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR, Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 73 Rn. 32.

<sup>40</sup> Hierzu ausführlich P. Kirchhof, Steuern im Verfassungsstaat, FS Vogel, 1996, S. 27 (43 f.); ders., AöR 128 (2003), 1 (6 ff.).

<sup>41</sup> BVerfGE 7, 244 (251); 29, 402 (480 f.); 36, 6 (70).

<sup>42</sup> J. Hidién, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), BK-GG, Ordner 20, 201. EL 11.2019, Art. 106 Rn. 1327 ff. m.w.N.



Etwas anderes gilt aber für diese Einzelsteuern und Steuerarten, deren Bestand das Grundgesetz in anderen Bestimmungen implizit voraussetzt<sup>43</sup> und dessentwegen diesen ein verstärkt legitimierender Gehalt zugeschrieben werden kann. In diesem Zusammenhang maßgeblich ist die Funktionsfähigkeit des Finanzausgleichssystems der Art. 106, 107 GG.<sup>44</sup> Betreffend die – finanzpolitisch ohnehin unverzichtbaren – Gemeinschaftssteuern kann den durch Art. 106 Abs. 3 GG gewährleisteten Elementen eines Verbundsystems ein Gruppenbestandsschutz<sup>45</sup>, also die Voraussetzung des Bestands jedenfalls einer der dort genannten Steuerarten, entnommen werden. Weiter setzt Art. 106 Abs. 4 S. 1 GG die Umsatzsteuer individuell voraus.<sup>46</sup> Demgegenüber könnten direkte Ertragsteuern eine besondere Legitimation aus sozialstaatlichen Anforderungen erfahren, denen ein rein konsumorientiertes Besteuerungssystem nur schwerlich gerecht würde.<sup>47</sup> Die Ersetzung des Realsteuerbegriffs in Art. 106 Abs. 6 GG durch die Grund- und Gewerbesteuer sollte zwar ausdrücklich keine institutionelle Garantie der Gewerbesteuer begründen.<sup>48</sup> Im Hinblick auf die Garantie einer kommunalen Steuerquelle in Art. 28 Abs. 2 S. 3 Hs. 2 GG ist die Gewerbesteuer aber de-facto unverzichtbar und ihre Abschaffung ohne Änderung des Art. 106 GG wohl nicht zulässig.<sup>49</sup>

Insoweit das Grundgesetz also eine Steuergruppe oder Einzelsteuer in anderen Bestimmungen voraussetzt, können diese über den allgemeinen Fiskalzweck hinaus auch als der Funktionsfähigkeit der spezifischen Verfassungsregelung dienend angesehen werden. Dieser besondere rechtfertigende Gehalt ist in die mit vornehmlich den Grundrechten notwendig werdende praktische Konkordanz einzustellen.

---

<sup>43</sup> „Verfassungsvoraussetzung“ *M. Rodi*, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, S. 164 ff.

<sup>44</sup> *J. Hidien*, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), BK-GG, Ordner 20, 201. EL 11.2019, Art. 106 Rn. 1330 ff. m.w.N.

<sup>45</sup> Ebd.

<sup>46</sup> *K.-A. Schwarz*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3, 7. Aufl. 2018, Art. 106 Rn. 20 m.w.N.

<sup>47</sup> Vgl. *C. Trzaskalik*, FS Tipke, 1995, S. 321 (322 f.).

<sup>48</sup> BT-Drs. 13/8488, S. 6.

<sup>49</sup> *J. Hidien*, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), BK-GG, Ordner 20, 201. EL 11.2019, Art. 106 Rn. 1335; vgl. auch BVerfGE 120, 1 (26) – Gewerbesteuer.

## (2) Mittel

Die Abgeschlossenheit der finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzordnung bindet den Gesetzgeber in der Auswahl der Handlungsmittel bei der Wahrnehmung der Staatsaufgabe der Besteuerung. Indem das Grundgesetz die zulässigen Formen der Besteuerung abschließend festlegt, lässt sich eine besondere legitimierende Wirkung derjenigen Strukturmerkmale herausarbeiten, die für eine genannte Einzelsteuer oder Steuerart prägend sind.

Dabei gewinnt diese Legitimationswirkung umso mehr an Bedeutung, je mehr das Strukturmerkmal den „Kern“ eines Steuertypus<sup>50</sup> zeichnet.<sup>51</sup> Dessen Ausarbeitung ist Aufgabe der Verfassungsinterpretation, bei der insbesondere die historische, vorkonstitutionelle Entwicklung der Steuerarten sowie deren Funktion und systematische Abgrenzung zueinander im Gefüge der Steuerkompetenzordnung Berücksichtigung finden müssen.<sup>52</sup>

### bb. Schutz- und Begrenzungsfunktion

Gleichzeitig schützt die negative Wirkrichtung des materiellen Gehalts der finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzordnung den Bürger vor einem Steuereingriff, dessen gesetzliche Grundlage sich keinem verfassungsrechtlichen Steuertypus zuordnen lässt. Die Abgeschlossenheit der Finanzverfassung begrenzt die besteuerswürdigen Sachverhalte grundsätzlich und gibt die Ausgestaltung der Steuer in grundlegenden Merkmalen verfassungsrechtlich vor.<sup>53</sup>

Spiegelbildlich zur erhöhten Legitimationswirkung des strukturellen Kerns eines Steuertypus können verfassungsrechtlich zwingende Begrenzungen nur den elementaren Grundstrukturen der Steuerart entnommen

---

<sup>50</sup> Vgl. zur „Steuertypenlehre“ K. Vogel/H. Walter, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), BK-GG, Ordner 20, 201. EL 11.2019, Art. 105 Rn. 94 ff.

<sup>51</sup> M. Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, S. 189; vgl. auch C. Pestalozza, Der Staat 11 (1972), 161 (183 ff.), der den Begriffskern aber anders als hier als „verfassungsfest“ und „von den Grundrechten freigestellt“ ansieht.

<sup>52</sup> BVerfGE 7, 244 (252); 14, 76 (91); 16, 306 (317, 321); 26, 302 (309); 31 (332); 110, 274 (296); 123, 1 (16); 145, 171 (193); vgl. K. D. Drüen, StuW 2008, 3 (7) – „finanzverfassungsrechtlich vorausgesetztes Abstandsgebot der Steuertypen zueinander“.

<sup>53</sup> BVerfGE 67, 256 (288 f.) – Investitionshilfeabgabe.

werden.<sup>54</sup> In diesem Sinne verbietet etwa der Begriff der Einkommensteuer ihre Erhebung als reine Brutto-Einnahmensteuer.<sup>55</sup> Weiter folgt die absolute Grenze der konfiskatorischen bzw. erdrosselenden Steuer nicht nur aus den Freiheitsgrundrechten, sondern bereits aus der Überschreitung des in der Kompetenzordnung angelegten verfassungsrechtlichen Steuerbegriffs.<sup>56</sup>

Im Übrigen aber kann sich der Gesetzgeber auf eine sehr weitreichende Gestaltungsfreiheit berufen. Die Schutz- und Begrenzungsfunktion der finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzordnung ist fähig zur Bestimmung nur von äußeren Grenzen und ist nicht betroffen, so lange sich der Gesetzgeber bei einer Gesamtbetrachtung aller die Steuerart ausmachenden Strukturmerkmale im Rahmen des Typusbegriffs bewegt.<sup>57</sup>

#### IV. Kompetenzrechtliche Steuertypenbegriffe in der Zeit

Da der Verfassungsgeber insbesondere bei der Aufteilung des Steuerertrags von den historisch bestehenden Einzelsteuern und Steuerarten ausgeht, ergeben sich deren Struktur- und Unterscheidungsmerkmale vornehmlich aus dem traditionellen deutschen Steuerrecht.<sup>58</sup> Gleichzeitig beabsichtigte der Verfassungsgeber, ein möglichst „elastisches“<sup>59</sup> System zu schaffen und auch weitreichende Steuerreformen verfassungsrechtlich nicht zu versperren. Daher verbietet sich gerade für die eine Mehrzahl besonderer Einzelsteuern zulassenden Steuerarten der Art. 106 GG eine allzu restriktive Auslegung und enge Grenzziehung.<sup>60</sup> Für die Bestimmung der Typenmerkmale der Gruppe der Verbrauch- und Verkehrsteuern etwa

---

<sup>54</sup> Vgl. zu sog. „Kernlehren“ ausführlich *J. Hidién*, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), BK-GG, Ordner 20, 201. EL 11.2019, Art. 106 Rn. 1336 ff., 1340 ff.

<sup>55</sup> Vgl. *M. Jachmann-Michel/M. Vogel*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3, 7. Aufl. 2018, Art. 105 Rn. 33 Fn. 346 m.w.N.

<sup>56</sup> BVerfGE 14, 76 (99); 16, 147 (161); 29, 327 (331); 31, 8 (23); 38, 61 (81); 115, 97 (115).

<sup>57</sup> BVerfGE 145, 171 (193 f., 206, 217) – Kernbrennstoffsteuer.

<sup>58</sup> BVerfGE 145, 171 (193) – Kernbrennstoffsteuer m.w.N.

<sup>59</sup> So die Sachverständigengutachten im Finanzausschuss des Parlamentarischen Rates zusammenfassend *F. Wolff*, in: Deutscher Bundestag/Bundesarchiv (Hrsg.), Der Parlamentarische Rat 1948-1949, Bd. 12, 1999, S. 430.

<sup>60</sup> BVerfGE 145, 171 (212) – Kernbrennstoffsteuer.

kann die Gesetzgebung zum Finanzverfassungsgesetz 1955<sup>61</sup> als Auslegungshilfe herangezogen werden.

Die in Art. 105, 106 GG nur aus verteilungspolitischen oder klarstellenden Gründen spezifisch aufgezählten Einzelsteuern müssen sich ihrem Typus nach ebenso unter die allgemeinere Steuerart einordnen lassen.<sup>62</sup> Da der Verfassungsgeber respektive der verfassungsändernde Gesetzgeber aber an das einfache Steuergesetz in seiner derzeitigen Fassung anknüpfte,<sup>63</sup> lassen sich strukturelle Besonderheiten dieser Einzelsteuer eher legitimieren. Insofern ist diese einzelsteuerspezifische Besonderheit für die übergeordnete Steuerart zunächst nicht typusbestimmender Einzelfall.<sup>64</sup> Dies wirft aber zugleich die Frage auf, ob und ab welcher Schwelle eine solche Besonderheit einer oder mehrerer Einzelsteuern auch für die übergeordnete Steuerart typusprägenden Charakter entfalten kann.

Die Frage nach der Beständigkeit typusprägender Steuermerkmale lässt sich ebenso im Zusammenhang mit der Streichung des Realsteuerbegriffs aus Art. 106 Abs. 6 GG<sup>65</sup> in Reaktion auf die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer<sup>66</sup> stellen. Dies sollte wohl nicht den Objektsteuercharakter der Grundsteuer berühren und auch die Gewerbesteuer wird weiterhin als objektivierte Ertragsteuer aufgefasst. Hinsichtlich des Funktionszusammenhangs der Gewerbesteuer im Gefüge der finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzordnung erfordert die systematische Kompetenzabgrenzung zur Einkommensteuer<sup>67</sup> wohl auch den Fortbestand eines objektivierenden Elements der Gewerbesteuer. Jedoch hat der verfassungsändernde Gesetzgeber mit der klaren Wortlautänderung die potentiell auch weitere Einzelsteuern umfassende Steuergruppe der „Realsteuern“ abgeschafft.<sup>68</sup>

---

<sup>61</sup> BT-Drs. 2/480, S. 107, 109.

<sup>62</sup> Vgl. etwa BFHE 110, 213 (215 ff.) zur Einordnung der Kraftfahrzeugsteuer als Verkehrsteuer.

<sup>63</sup> Vgl. ausdrücklich in BT-Drs. 2/480, S. 107 ff.; BT-Drs. 5/286, S. 53.

<sup>64</sup> Vgl. BVerfGE 145, 171 (217 f., 220 ff.) mit dem Beispiel der Spielkartensteuer und weiteren historischen Verbrauchsteuern auf reine Produktionsmittel.

<sup>65</sup> BGBl. I 1997, S. 2470.

<sup>66</sup> BT-Drs. 13/8488, S. 6.

<sup>67</sup> Zur kompetenzrechtlichen Problematik der Annäherung von Einkommen- und Gewerbesteuer vgl. *K.-D. Driien*, *StuW* 2008, 3 (7 f.).

<sup>68</sup> *J. Hidién*, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), *BK-GG*, Ordner 20, 201. EL 11.2019, Art. 106 Rn. 1456.

Darüberhinausgehend könnte der europäische Integrations- und Harmonisierungsprozess Grundlage für einen zeitlichen Wandel nationaler kompetenzrechtlicher Steuertypenbegriffe sein, ohne gar eine ausdrückliche Änderung der Art. 105, 106 GG zu erfordern. Dies freilich nur im Bereich von umsetzungsbedürftigem Unionsrecht, in dem die nationalen Kompetenzvorschriften weiterhin Anwendung finden.