

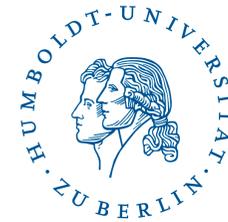
# **Einführung in das Steuerrecht - Teil 1**

**historische, finanzwissenschaftliche und verfassungsrechtliche  
Grundlagen;  
Überblick über das Steuersystem**

**Sommersemester 2014**

**Freitag, 13. Juni 2014, 16 – 19:30h, BE 1, 144**

**Samstag, 14. Juni 2014, 9 – 13h, BE 1, 144**



# Geschichtlicher Überblick über Besteuerung und Steuerrecht

## 1. Mittelalter:

Besteuerung setzt den Übergang von der Naturalwirtschaft zur Geldwirtschaft voraus; im mittelalterlichen Lehenssystem werden noch überwiegend Naturalabgaben (etwa der „Zehnt“) erhoben;

Finanzwirtschaft des Gemeinwesens und Finanzwirtschaft des Herrschers sind noch nicht scharf zu trennen; die Steuer erscheint als „Bede“ (=Bitte) von Finanzbeiträgen aus besonderen Anlässen, die zugleich als Rechtfertigungsgründe dienen:

Verheiratung der Königstochter; Lösegeldforderungen; besondere Kriegslasten etc.

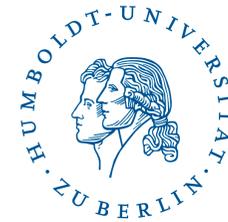
Seit der **Magna Carta libertatum** (1215) wird die Steuererhebung an die Zustimmung der Stände gebunden (= frühe Vorform des steuerrechtlichen Gesetzesvorbehalts);

im städtischen (kommunalen) Bereich ist die Akzise als besondere Verbrauchsteuer dominierend

## 2. Frühe Neuzeit:

Die Ausbildung des modernen Staates geht einher mit der Ausbildung des Steuerstaates; die Aufstellung stehender Heere ziehen einen bisher unbekanntem Finanzbedarf nach sich

→ dies erzwingt den Aufbau einer effektiven Steuerverwaltung zur Eintreibung entsprechender Finanzmittel



# Geschichtlicher Überblick über Besteuerung und Steuerrecht

## 3. 17./18. Jahrhundert:

Im Zeitalter des Absolutismus versuchen die Herrscher die Mitwirkung der Stände bei der Steuerbewilligung auszuschalten;

der amerikanische Unabhängigkeitskampf wird maßgeblich durch steuerliche Konflikte angefacht (Boston Tea Party: „No taxation without representation“);

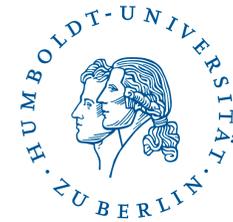
Adam Smith als Theoretiker der Finanzwissenschaft

## 4. 19. Jahrhundert:

In England entsteht im Gefolge der hohen Kriegskosten der napoleonischen Kriege die moderne Einkommensteuer unter *William Pitt* d.J. 1798/99 („The tax that beat Napoleon“);

in Deutschland werden kurzfristig ebenfalls im Zusammenhang mit dem preußischen Zusammenbruch 1806 und den Befreiungskriegen Frühformen der Einkommensteuer erprobt; moderne Einkommensteuer mit der **sog. Miquelschen Steuerreform** in Preußen 1891/93 (Spitzensteuersatz 4%);

bis zum Ersten Weltkrieg überwiegen die Staatseinnahmen aus Domänen und Wirtschaftsbetrieben noch die Steuereinnahmen; deutsche Finanzwissenschaft: *Bernhard Fuisting; Georg von Schanz; Adolph Wagner*



# Geschichtlicher Überblick über Besteuerung und Steuerrecht

## 5. 20. Jahrhundert:

Entstehen der modernen Steuerrechtswissenschaft (Pionier: *Albert Hensel* (1895- 1933; Professor in Bonn 1922-1929) nach dem Ersten Weltkrieg;

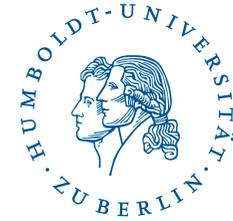
Erzbergersche Finanzreform 1920 einschließlich der Reichsabgabenordnung 1919 (*Enno Becker*);

Lenkungs- und Interventionszwecke der Besteuerung

## 6. Gegenwart:

Tendenz der Verlagerung von den direkten zu den indirekten Steuern;  
Europäisierung und Internationalisierung der Besteuerung;

insbesondere internationaler Steuerwettbewerb



# Die Bundesrepublik Deutschland als Steuerstaat

## 1. Steuerstaat als historische Beschreibung:

Die Ausbildung des modernen Staates in der Frühen Neuzeit (ab 1450/1500) geht einher mit der Ausbildung des Steuerstaates

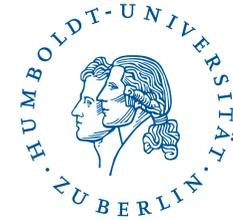
## 2. Steuerstaat als empirische Bestandsaufnahme:

Der überwiegende Anteil der Staatseinnahmen (neben den Sozialversicherungsbeiträgen und Krediten) besteht aus Steuern

## 3. Steuerstaat als verfassungsrechtliches Postulat:

Das Grundgesetz verlangt den Vorrang der Steuerfinanzierung:

Nichtsteuerliche Abgaben (Gebühren; Beiträge; Sonderabgaben etc.) unterliegen einer besonderen Rechtfertigungsbedürftigkeit



# Grundprinzipien der Staatsfinanzierung

## 1. Äquivalenzprinzip

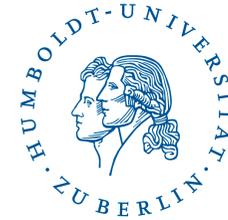
Abgaben als Gegenleistung für mehr oder weniger konkrete Leistungen des Staates

→ Gebühren / Beiträge / Sonderabgaben

## 2. Leistungsfähigkeitsprinzip

Teilnahme an den Staatslasten nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

→ Steuern als generelle Gegenleistung für die *Gesamtheit* der Staatsleistungen; die Steuer als „voraussetzungslos“ geschuldete Leistung; vgl. § 3 AO



### Verfassungsrecht:

- Finanzverfassung,  
Art. 104a ff. GG
- Steuerverfassungsrecht

### Zivilrecht:

- Gesellschaftsrecht:  
rechtsformabhängige  
Unternehmensbesteuerung
- „wirtschaftliche Betrachtungsweise“:  
§ § 40 f. AO

## Steuerrecht

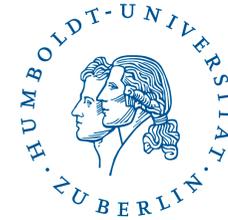
### Verwaltungsrecht/ Sozialrecht:

Steuerrecht als besonderes  
Verwaltungsrecht

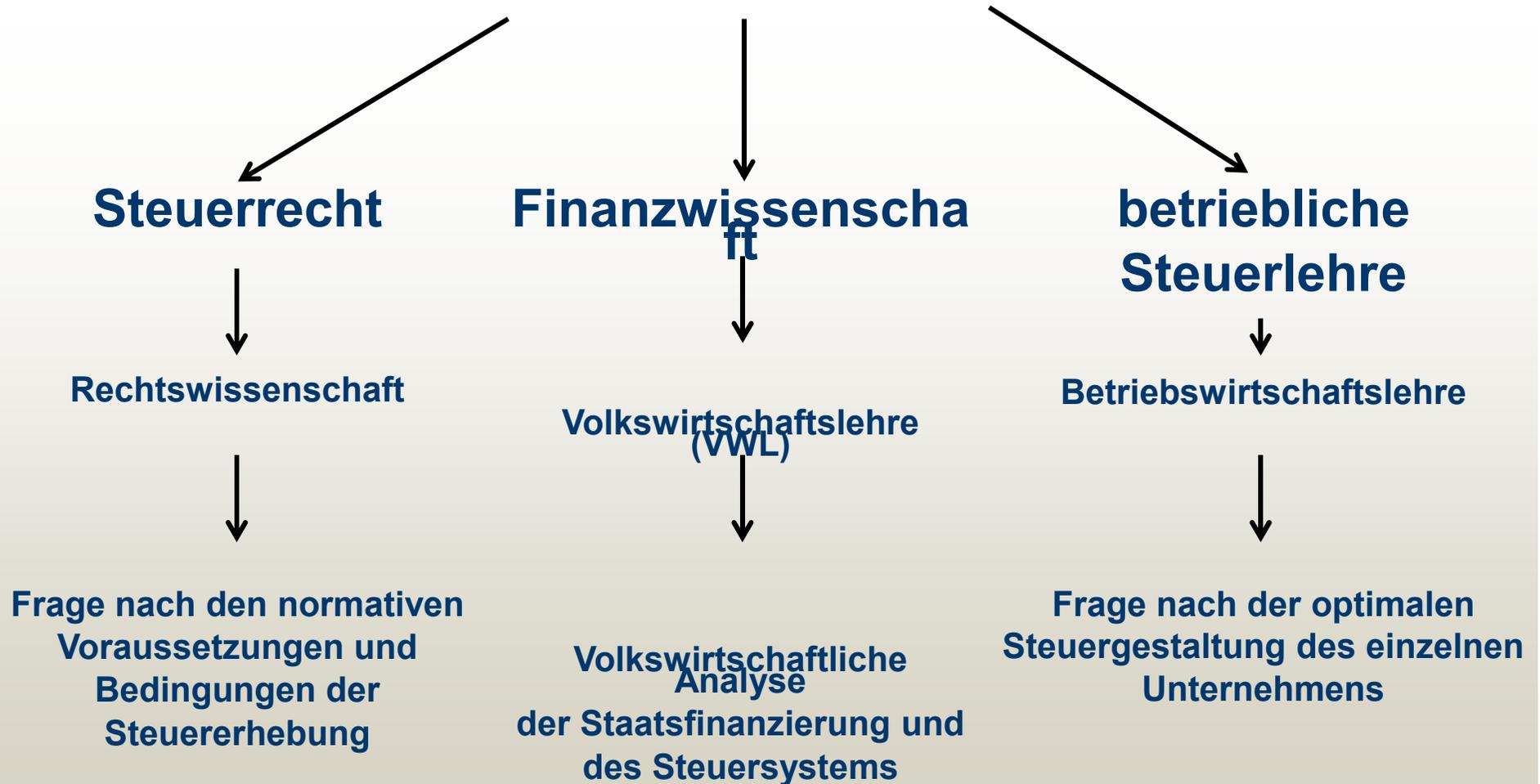
- Steuerschuldrecht, § § 33 ff. AO
- Steuerverfahrensrecht, § § 78 ff.  
AO
- Frage des Existenzminimums  
(Sozialhilferecht)

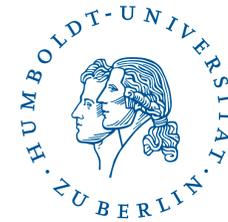
### Strafrecht:

Steuerstrafrecht, § § 369 ff.  
AO



# „Steuerwissenschaften“





# Rechtsquellen des Steuerrechts

vgl. § 4 AO: „Gesetz ist jede Rechtsnorm“

## 1. Das Steuergesetz

Steuergesetze als förmliche (Bundes- oder Landes-)Gesetze stellen die zentrale Rechtsquelle des Steuerrechts dar;

aufgrund des strengen Steuergesetzesvorbehalts (Steuerrecht als Eingriffsrecht!) müssen alle wesentlichen Elemente des Steuertatbestands im förmlichen Parlamentsgesetz selbst geregelt sein

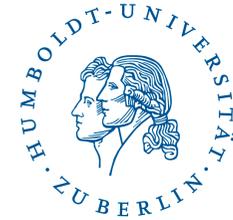
Bsp.: EStG; AO; ErbStG

## 2. Rechtsverordnungen

Rechtsverordnungen sind von der Exekutive erlassene Gesetze im materiellen Sinne; es handelt sich um delegierte Rechtsetzung (vgl. Art. 80 Abs. 1 GG).

Wegen des Steuergesetzesvorbehalts können nicht ohne weiteres Elemente des Steuertatbestands auf die Ebene der Rechtsverordnung delegiert werden; die steuergesetzliche Rechtsverordnungen betreffen daher vorrangig Fragen des Steuerverfahrens

Bsp.: Einkommensteuereinführungsverordnung 2000; Lohnsteuer-Durchführungsverordnung



# Rechtsquellen des Steuerrechts

## 3. Satzungen

Autonome Satzungen sind Gesetze im materiellen Sinne, die der Rechtsetzung von Selbstverwaltungs-körperschaften dienen;

für das Steuerrecht ergehen kommunale Abgabensatzungen auf der Ermächtigungsgrundlage der Landes-KAG und der jeweiligen Gemeindeordnung (die ihrerseits durch Art. 105 Abs. 2a GG ermächtigt sind)

vgl. für Brandenburg § 1 Abs. 1 KAG:

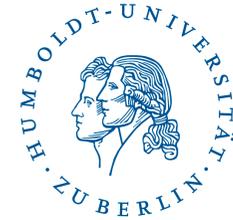
*„Die Gemeinden und Gemeindeverbände sind berechtigt, nach Maßgabe dieses Gesetzes Abgaben (Steuern, Gebühren und Beiträge) zu erheben, soweit nicht geltende Gesetze etwas anderes bestimmten.“*

§ 2 Abs. 1 KAG:

*„Abgaben dürfen nur auf Grund einer Satzung erhoben werden. Die Satzung muss den Kreis der Abgabenschuldner, den die Abgabe begründende Tatbestand, den Maßstab und den Satz der Abgabe sowie den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit angeben.“*

Vgl. für Berlin § 1 GebG:

*„Die Verwaltung Berlins hat nach den Vorschriften dieses Gesetzes Anspruch auf Entrichtung von Gebühren (Verwaltungsgebühren, Benutzungsgebühren) und Beiträgen sowie auf Erstattung von Barauslagen.“*



# Rechtsquellen des Steuerrechts

## 4. Verwaltungsvorschriften (Steuerrichtlinien)

Verwaltungsvorschriften sind sog. Innenrecht, d.h. sie verpflichten nur die (Steuer-)Verwaltung, nicht den Bürger / die Bürgerin (Verpflichtungsgrund für die Verwaltungsbeamt\_innen ist die Weisungshierarchie in der öffentlichen Verwaltung);

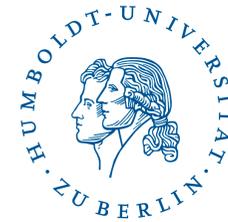
erst über die Rechtsfigur der sog. Selbstbindung der Verwaltung, d.h. über eine ständige Verwaltungspraxis i.V.m. Art. 3 Abs. 1 GG erlangen sie faktisch „Außenwirkung“;

gleichwohl ist die praktische Bedeutung steuerlicher Verwaltungsvorschriften, insbes. von Steuerrichtlinien kaum zu überschätzen, da sich die Verwaltung im Massenverwaltungsbereich Steuerrecht daran ausrichtet und ausrichten muss; jedes Jahr werden rund 2000 Verwaltungsvorschriften erlassen, der Gesamtbestand bewegt sich um 40.000!

Nach Art. 108 Abs. 7 GG besitzt die Bundesregierung das Recht, mit Zustimmung des Bundesrats auch für die Landessteuerverwaltungen allgemeine Verwaltungsvorschriften zu erlassen.

*Wichtige Beispiele:*

- Einkommensteuerrichtlinien mit Interpretationshinweisen für zahlreiche Rechtsbegriffe und Situationen
- AfA-Tabellen, d.h. Zahlentabellen für Abschreibungen als typisierende Verwaltungsvorschriften



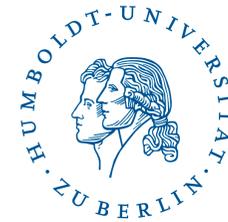
# Rechtsquellen des Steuerrechts

## 5. sog. Nichtanwendungserlasse

Besondere und besonders umstrittene Form steuerlicher Verwaltungsvorschriften, mit denen die Finanzverwaltung angewiesen wird, bestimmte Entscheidungen des BFH nicht anzuwenden

Gerichtsentscheidungen wirken grds. „inter pares“, d.h. nur zwischen den Parteien des jeweiligen Verfahrens; faktisch haben sie jedoch Präjudizienwirkung; diese wird durch sog. Nichtanwendungserlasse wiederum ausgeschaltet, da sich die Steuerverwaltung dann nicht nach dem betreffenden Urteil richten darf

*Davon abzugrenzen:* faktische Behinderung der Umsetzung von BFH-Rechtsprechung durch Nichtveröffentlichung im BStBl.



# Überblick über das Steuersystem

## 1. Direkte und indirekte Steuern

**Direkte Steuern:** Steuerschuldner\_in und tatsächlich Belastete\_r stimmen überein

- *Vorteil:* Berücksichtigung der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit
- *Nachteil:* gegenüber indirekten Steuern erheblicher Erklärungs- und Ermittlungsmehraufwand
- *Beispiele:* Einkommensteuer; Körperschaftsteuer; Gewerbesteuer; Erbschafts- und Schenkungsteuer

*Aufkommen 2010:*

insgesamt 256 Mrd. €

(48% der Steuereinnahmen insgesamt);

davon 192 Mrd. € ESt.- u. KSt. (36%)

*Aufkommen 2011:*

insgesamt 281 Mrd. €

(49% der Steuereinnahmen insgesamt)

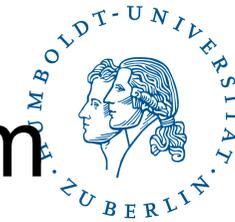
davon 212 Mrd. € ESt.- u. KSt. (37%)

*Aufkommen 2012:*

insgesamt 296 Mrd. €

(50% der Steuereinnahmen insgesamt)

davon 244 Mrd. € ESt.- u. KSt. (38%)



# Überblick über das Steuersystem

**Indirekte Steuern:** Steuerschulder\_in (z.B. bei der Umsatzsteuer die Unternehmer\_innen) und tatsächlich Belastete\_r (idR Verbraucher\_in)

- *Vorteil:* geringer Erhebungs- und Erklärungsaufwand
- *Nachteil:* keine Berücksichtigung der individuellen Leistungsfähigkeit
- *Beispiele:* Prototyp: Umsatzsteuer, aber auch Biersteuer; Tabaksteuer; Mineralölsteuer; Versicherungsteuer etc.

*Aufkommen 2010:*

insgesamt 275 Mrd. €

(52% der Steuereinnahmen insgesamt);

davon 180 Mrd. € Umsatzsteuer (34%)

*Aufkommen 2011:*

insgesamt 290 Mrd. €

(51% der Steuereinnahmen insgesamt)

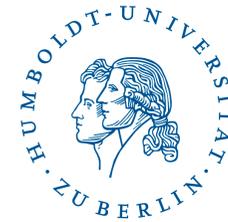
davon 190 Mrd. € Umsatzsteuer (33%)

*Aufkommen 2012:*

insgesamt 296 Mrd. €

(50% der Steuereinnahmen insgesamt)

davon 195 Mrd. € Umsatzsteuer (33%)



## 2. Ertragsteuern und Vermögenssteuern

### Besitzsteuern

#### Ertragsteuern:

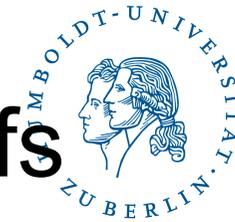
Einkommensteuer  
Körperschaftsteuer  
Gewerbesteuer  
Zuschlagsteuern  
(Solidaritätszuschlag,  
Kirchensteuer)

#### Vermögenssteuern:

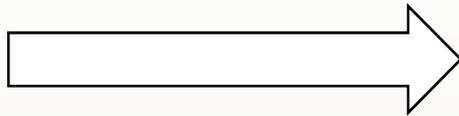
Vermögensteuer  
(wird nicht erhoben)  
  
Grundsteuer  
Erbschaftsteuer  
(str.)

#### Weitere Einteilungsmöglichkeiten:

1. Personen (= Subjekt-)steuern und Real (= Objekt)steuern  
Bsp.: Einkommensteuer/ Grundsteuer
2. Laufende (Besteuerungsabschnitte) und einmalige Steuern  
Bsp.: Einkommensteuer/ Grunderwerbsteuer u. Erbschafts- und Schenkungsteuer



# Drei Zeitpunkte des Steuerzugriffs



**Einkommensentstehung**



Steuern auf die  
Einkommensentstehung



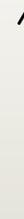
**Vermögen**



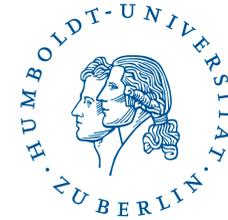
Steuern auf das Vermögen



**Einkommensverwendung**



Steuern auf die  
Einkommensverwendung



# Steuerrecht

## Allgem. Steuerrecht

- AO
- FGO

## Bes. Steuerrecht

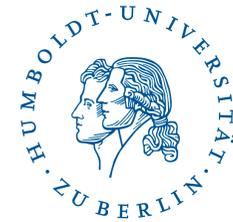
- Einzelsteuergesetze  
(Bsp.: EStG, KStG etc.)

## „Internat. Steuerrecht

- AStG
- DBA
- EStG
- EuropaR

Überlagerung (soweit  
grenzüberschreitender  
Sachverhalt) durch

Europarec  
ht



# Der Steuertatbestand

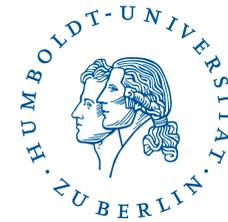
„Tatbestand“ umschreibt im Recht allgemein diejenigen Voraussetzungen („Tatbestandsmerkmale“), die erfüllt sein müssen, damit die gewünschte Rechtsfolge eintritt (vgl. etwa bei § 242 StGB; § 323 Abs. 1 BG, sog. konditional programmierte Rechtssätze).

vgl. für das Steuerrecht § 38 AO: „Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.“

einzigster vollständiger Steuertatbestand in einer Rechtsnorm scheint § 10 Abs. 1 Rennwett- und Lotteriegesetz zu sein:

*„Von den am Totalisator gewetteten Beträgen hat der Unternehmer des Totalisators eine Steuer von von sechzehn zwei Drittel vom Hundert an das Reich entrichten.“*

Bei den meisten Steuergesetzen sind die Elemente des Steuertatbestands über eine Mehrzahl von Paragraphen verteilt.



# Der Steuertatbestand

## **1. Steuersubjekt**

Steuersubjekt betrifft die Steuerpflicht, d.h. die Person, welche die Steuer schuldet (vgl. § 1 Abs. 1 EStG)

→ sog. subjektive oder persönliche Steuerpflicht

## **2. Steuerobjekt**

Steuerobjekt ist der Gegenstand, welcher der Steuer unterliegt

(→ teilweise - terminologisch allerdings unglücklich – als sachliche Steuerpflicht bezeichnet).

Die Steuerbemessungsgrundlage ist das zahlenmäßig aufbereitete Steuerobjekt zur Anwendung des Steuertarifs (das „konkrete Steuerobjekt“) durch den Abzug von Vergünstigungen usw.

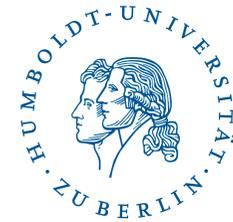
Steuerobjekt der Einkommensteuer ist das „Einkommen“; die Steuerbemessungsgrundlage wird durch § 2 EStG und zahlreiche Hilfsnormen geformt.

## **3. Steuersatz**

Steuersatz ist die Rechengröße, durch deren Anwendung auf die Steuerbemessungsgrundlage sich der konkrete Einzelfall zu zahlende Steuerbetrag ergibt

Der Steuersatz ergibt sich aus dem Steuertarif, einer mathematischen Formel; der Steuertarif kann proportional oder progressiv ausgestaltet sein

vgl. §§ 32 a ff. EStG



# Einkommensteuer

Die Einkommensteuer ist die aufkommensmäßig wichtigste (2012 ca. 180,7 Mrd. €) und für die Steuerrechtsdogmatik zentrale Steuer („Königin der Steuern“);

sie will die Gesamt-Leistungsfähigkeit der natürlichen Person erfassen.

*hist. (vgl. bereits Folie 2 ff.):* Entstehen der modernen Einkommensteuer in England im Gefolge der Kriege gegen Napoleon an der Wende vom 18. zum 19. Jh.

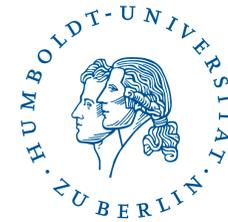
→ „The tax that beat Napoleon“

Preußen: 1808/1812 im Zusammenhang mit den Befreiungskriegen

Preußen: 1891/93, sog. Miquelschen Steuerreformen  
(nach dem preußischen Finanzminister Johannes von Miquel)

Bis heute fortwirkend:

Erzbergersche Finanzreform 1920: Reichseinkommensteuergesetz 1934



# Einkommensteuer

## I. Steuersubjekt

→ Folie 19

## II. Steuerobjekt

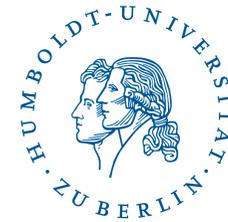
Das „Einkommen“

Die Finanzwissenschaften kennen zwei Theorien, wie das Einkommen zu bestimmen ist:

- sog. Quellentheorie (*Bernhard Fuisting*): Nur Zuflüsse aus vorher konkret definierten Quellen können von der Steuer erfasst werden
- sog. Reinvermögenszugangstheorie (*Georg von Schanz*): jeglicher Vermögenszufluss wird erfasst

Deutsches EStG: keine reine Durchführung, sondern Mischsystem

§ 2 und §§ 13 ff. EStG unterscheiden verschiedene Einkunftsarten

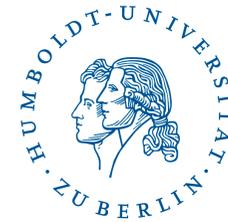


# Einkommensteuer

Die Unterscheidung zwischen den verschiedenen Einkunftsarten ist für die Ermittlung des Einkommens wichtig:

sog. **Einkünftedualismus im Einkommensteuerrecht**, vgl. § 2 Abs. 2; § 4 EStG:

- **Gewinneinkünfte:** Ermittlung durch eine Vermögensübersicht, die sog. Bilanz
  - bilanzielle Ermittlung: „Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres...“
  - § § 4 – 7k EStG
    - Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
    - Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb
    - Einkünfte aus selbständiger Arbeit
  
- **Überschusseinkünfte:** Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten
  - § § 8, 9 EStG
    - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
    - Einkünfte aus Kapitalvermögen
    - Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
    - sonstige Einkünfte



# Einkommensteuer

## III. Steuersatz

→ Folie 19

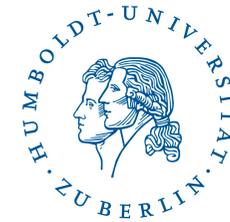
**Kapitalertragsteuer** und **Lohnsteuer** sind keine eigenständigen Steuerarten, sondern besondere Erhebungsformen der Einkommensteuer (sog. Quellenabzugsverfahren...)

Die Einkommensteuer ist eine **Gemeinschaftsteuer** i.S.v. Art. 106 Abs. 3 GG, d.h. ihr Ertrag steht nach festen Anteilen Bund, Ländern und Gemeinden gemeinsam zu

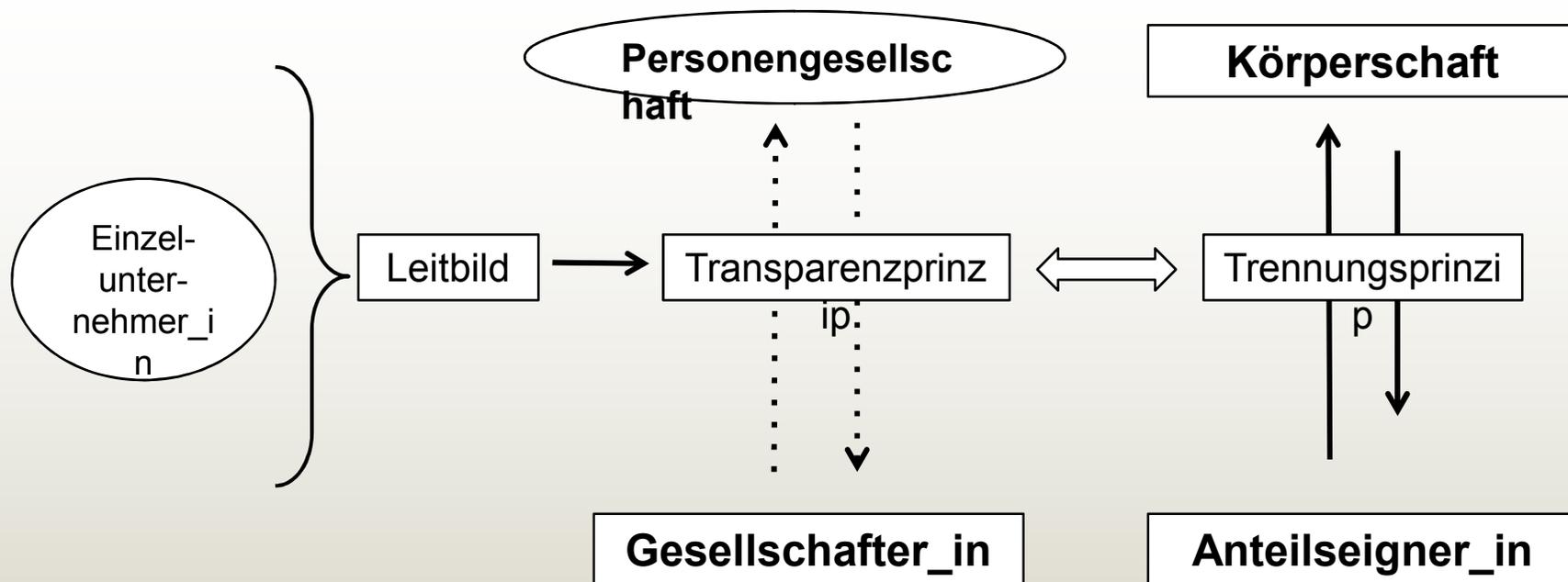
Der **Solidaritätszuschlag** ist eine „Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer“ i.S.v. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG und steht im Ertrag allein dem Bund zu

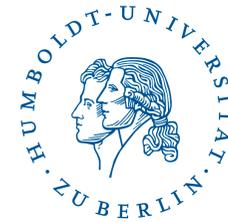
→ Zur Verfassungsmäßigkeit der fehlenden Befristung: BFH, BStBl II 2006, 632;  
BVerfG, DStZ 2008, 229

Die **Kirchensteuer** ist eine Annexsteuer zur Einkommensteuer, die von ertragsberechtigten Kirchen oder Religionsgemeinschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts (Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 5, 6 WRV) in Höhe von regelmäßig 8 oder 9 % der Einkommensteuerschuld von ihren Mitgliedern mit Hilfe staatlicher Finanzbehörden erhoben wird (sog. res mixtae, gemeinsame Angelegenheiten von Staat und Kirche)



# Individualbesteuerung/ Unternehmensbesteuerung





# Körperschaftsteuer

Die Körperschaftsteuer ist die „Einkommensteuer juristischer Personen“, insbesondere für die Kapitalgesellschaften (GmbH; AG)

→ Abgrenzung zu sog. Mitunternehmerschaften i.S.v. § 15 EStG erforderlich (Personengesellschaften)

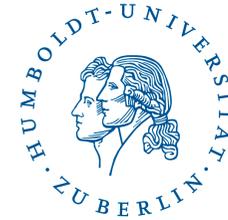
## I. Steuersubjekt

Die in § 1 KStG aufgezählten Körperschaften:

- Kapitalgesellschaften (AG; KgaA; Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften; VVG; sonstige jur. Pers. d. Privatrechts; nichtrechtsfähige privatrechtliche Vereine, Anstalten und Stiftungen, soweit diese körperschaftlich organisiert sind; gewerbliche Betriebe jur. Pers. d. Öffentlichen Rechts)
- Auch die KSt unterscheidet zwischen unbeschränkter und beschränkter (Körperschafts-)steuerpflicht; entscheidend ist der Sitz ( § 11 AO) oder der Ort der Geschäftsleitung ( § 10 AO) im Inland

## II. Steuerobjekt

Steuerobjekt ist das Einkommen, welches die Körperschaft im Steuerjahr erzielt hat, § 7 KStG; was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem EStG, modifiziert durch spezielle Regelungen des KStG ( § 8 KStG)



# Körperschaftsteuer

## III. Steuersatz

bis 1989:	56 %
1990:	50 %
1994:	45 %
1995:	40 %
2001:	25 %
2008:	15 %

Ein steuerrechtliches und steuerpolitisches Hauptproblem stellt die Koordination des KSt mit der ESt der Anteilseigner\_innen dar (sog. Kapitalertragsteuer als besondere Erhebungsform der ESt)

→ die „Ebene der Körperschaft“ und die „Ebene der Anteilseigner\_innen“ (etwa der Aktionär\_innen) muss auseinandergelassen werden:

### 1. Fall:

Die Gewinne der Körperschaft werden nicht ausgeschüttet (sog. Thesaurierung): es verbleibt bei der KSt

### 2. Fall:

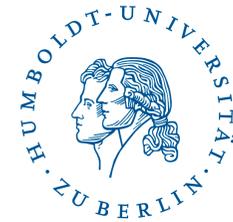
Die Gewinne werden ausgeschüttet

→ seit 2001 gilt das sog. Halbeinkünfteverfahren: Die Dividenden der Anteilseigner\_innen werden nur zur Hälfte in die Bemessungsgrundlage für die persönliche Einkommensteuer der Anteilseigner\_innen einbezogen

→ Versuch die Doppelbelastung von der Körperschaft ausgeschütteter Gewinne durch eine Pauschalisierung zu vermeiden (von 1977 bis 2000: sog. Anrechnungsverfahren)

Ab 2009: erneute Neuregelung: Abgeltungssteuer und sog. Teileinkünfteverfahren

Die Körperschaftsteuer wird von den Landesfinanzbehörden erhoben und erzielte 2011 ca. 14,8 Mrd. €, 2012 ca. 19,2 Mrd. €



# Gewerbesteuer

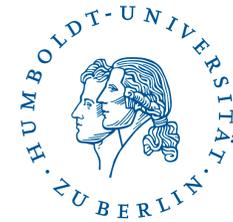
Die Gewerbesteuer ist die wichtigste steuerliche Einnahmequelle der Gemeinden; Bund und Länder werden durch die sog. Gewerbesteuerumlage an ihrem Ertrag beteiligt; sie ist seit 1998 durch Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG verfassungsrechtlich abgesichert: „Die Gewährleistung der [kommunalen] Selbstverwaltung umfaßt auch die Grundlagen der finanziellen Eigenverantwortung; zu diesen Grundlagen gehört eine den Gemeinden mit Hebesatzrecht zustehende wirtschaftsbezogene Steuerquelle.“

§ 1 GewStG: „Die Gemeinden erheben eine Gewerbesteuer als Gemeindesteuer.“;

§ 4 GewStG: sog. Betriebsstättenprinzip → Zerlegung nach Betriebsstätten

Die Gewerbesteuer wird als Real- und Objektsteuer charakterisiert: Es kommt nicht auf die „hinter“ dem Gewerbeunternehmen stehenden Personen an, deren Leistungsfähigkeit nicht besteuert wird; abzustellen ist stets auf das „Objekt“ Gewerbebetrieb

Historisch: Preußisches Gewerbesteuereдикт 1810 (Stein-Hardenbergsche Reformen) → Gewerbefreiheit; Rechtfertigung: Äquivalenzprinzip → die Gewerbebetriebe sollen sich an dem Aufwand beteiligen, den die Gemeinden im Hinblick auf diese haben (zweifelhaft)



# Gewerbesteuer

## I. Steuersubjekt

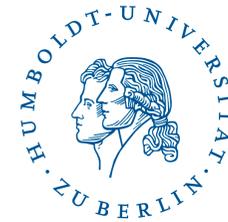
§ 2 GewStG: „Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen. ...“

ausgenommen sind:

- Land- und Forstwirtschaft
- sog. freie Berufe

## II. Steuerobjekt

Besteuerungsgrundlage ist der Gewerbebetrag, d.h. der nach den Vorschriften des EStG oder des KStG zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um bestimmte Beträge



# Gewerbesteuer

## III. Steuersatz

Bei der Berechnung der Gewerbesteuer ist von einem Steuermessbetrag auszugehen. Dieser ist durch die Anwendung eines Hundertsatzes von regelmäßig 5 % (sog. Steuermesszahl) auf den Gewerbeertrag zu ermitteln. Dabei sind Freibeträge zu berücksichtigen. Auf den so ermittelten Steuermessbetrag wendet die Gemeinde den von ihr festgesetzten Hundertsatz (sog. Hebesatz) an; dieser muss seit 2004 mindestens 200 % betragen (verfassungsgerichtliches Verfahren gegen die Ausschaltung von Wettbewerb insoweit abhängig).

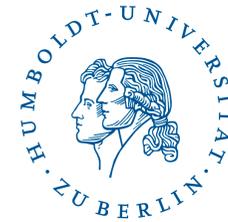
## Erhebungsverfahren:

Für die Besteuerungsgrundlagen und für die Festsetzung und Zerlegung des Steuermessbetrags sind die Finanzämter, also die Landesfinanzbehörden zuständig.

Die Gewerbesteuer wird dann auf dieser Grundlage unter Anwendung des von ihnen durch Satzung festgelegten Hebesatzes erhoben.

Das Aufkommen ist stark konjunkturabhängig, es betrug

2008	ca. 42,2 Mrd. €
2009	ca. 40,5 Mrd. €
2010	ca. 35,7 Mrd. €
2011	ca. 39,9 Mrd. €
2012	ca. 42,3 Mrd. €



# Erbschaft- und Schenkungsteuer

Zwei theoretische Konzepte sind denkbar:

- (1.) Nachlasssteuer: Vermögensbesteuerung des Gesamtnachlasses
- (2.) Erbanfallsteuer: Bereicherung des einzelnen Erwerbenden (Erben oder Erbin) wird besteuert  
→ entspricht dem geltenden Recht

## Steuersubjekt

d.h. steuerpflichtig ist der/die Erwerbende (Erbe/Erbin oder beschenkte Person)

- unbeschränkte Steuerpflicht, sofern der/die Erblassende/Schenkende oder der/die Erwerbende Inländer\_in ist
- unbeschränkte Steuerpflicht für Inlandsvermögen, sofern keine\_r der Beteiligten Inländer\_in ist

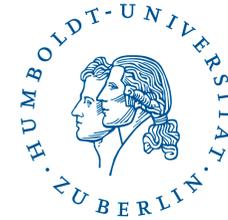
## Steuerobjekt

Besteuert wird der Erwerb von Todes wegen (§ 3 ErbStG), d.h. Erbanfall oder Vermächtnis, Schenkungen auf den Todesfall u.ä., nicht jedoch der güterrechtliche Zugewinnausgleich; besteuert werden auch Schenkungen unter Lebenden (§ 7 ErbStG)

## Steuertarif/ Steuersatz

Steuerklassen nach dem Verhältnis des/der Erwerbenden zum/zur Erblassenden

Die Erbschaftssteuer folgt einem Stufentarif; die Steuerbelastung richtet sich nach der Steuerklasse sowie nach dem Wert des steuerpflichtigen Erwerbs (jenseits von Freibeträgen zwischen 7 und 50 %)



# Verbrauchssteuern

Belastung der Einkommens- und Vermögensverwendung durch Besteuerung des Erwerbs von Gütern oder Dienstleistungen

→ Allgemeine Verbrauchsteuer ist die *Umsatzsteuer*

→ *Besondere Verbrauchsteuern* auf:

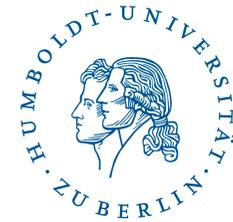
- Tabakwaren (Tabaksteuergesetz)
- Bier (Biersteuergesetz)
- Schaumweine (Gesetz zur Besteuerung von Schaumweinen und Zwischenerzeugnissen)
- Branntwein (Branntweinmonopolgesetz)
- Alkopops (Alkopopsteuergesetz)
- Mineralöl (Energiesteuergesetz)
- Erdgas (Energiesteuergesetz)
- Kaffee (Kaffeesteuergesetz)
- Strom (Stromsteuergesetz)

Steuerschuldner\_in (Steuersubjekt) ist i.d.R. der/die Inhaber\_in des Steuerlagers, in denen sich das Steuerobjekt befindet.

Steuerbemessungsgrundlage ist i.d.R. der Wert oder die Menge des Steuerobjekts.

Der Steuersatz ist zumeist ein Prozentsatz des Wertes.

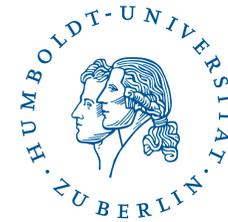
Der Steuertatbestand wird erfüllt, wenn der Steuergegenstand aus dem Steuerlager entfernt wird.



# Verkehrssteuern

Belastung des wirtschaftlichen Leistungsaustausches durch Anknüpfung an Vorgänge des Rechtsverkehrs

- Grunderwerbsteuer
- Versicherungsteuer
- Feuerschutzsteuer
- Rennwett- und Lotteriesteuer



# Umsatzsteuer

Allgemeine Verbrauchsteuer, ergiebigste indirekte Steuer  
(Aufkommen 2011: 190,3 Mrd. €; 2012: 195,2 Mrd. €)

Gemeinschaftsteuer i.S.v. Art. 106 Abs. 3, 4, und 7 GG, Bund, Länder und Gemeinden sind beteiligt; flexible Anteile von Bund und Ländern, geregelt durch das FAG („bewegliches Element der bundestaatlichen Finanzverfassung“)

**Steuersubjekt** zur Finanzierung der EG; starke **Harmonisierung**

(Art. 93 EGV enthält einen ausdrücklichen Harmonisierungsauftrag: wichtig die 6. Umsatzsteuerrichtlinie von 1977, die die Bemessungsgrundlage europaweit vereinheitlicht; ungelöst die Problematik der grenzüberschreitenden Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt: Bestimmungslandprinzip vs. Ursprungslandprinzip)

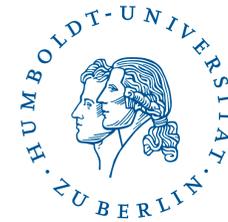
*hist.:* 1918 – 1967 sog. **Allphasen-Bruttoumsatzsteuer** (*Johannes Popitz*):

jeder einzelne Wirtschaftsvorgang – erfolgt er einem Unternehmer/einer Unternehmerin oder einem Endverbraucher/einer Endverbraucherin gegenüber – wird besteuert;

je mehr Handelsstufen durchlaufen werden, desto höher summiert sich die Belastung mit Umsatzsteuer, da die Steuer von „Phase“ zu „Phase“ ohne Korrektur weitergegeben wird.

seit 1968: **Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug**: nur die Wertschöpfung auf der jeweiligen Handelsstufe soll erfasst werden (sog. Mehrwert; in der Sache wird jedoch das jeweilige Gesamtentgelt ohne Umsatzsteuer als Bemessungsgrundlage erfasst);

der/die Unternehmer\_in erhält die ihm/ihr in Rechnung gestellte Fremd-Umsatzsteuer vom Finanzamt zurück (sog. Vorsteuerabzug); damit trägt letztlich nur der Endverbraucher/die Endverbraucherin die Steuer



# Steuerbegriff

## verfassungsrechtlicher Steuerbegriff

Liegt den Art. 105, 106 GG zugrunde

dient der verfassungsrechtlichen  
Kompetenzabgrenzung

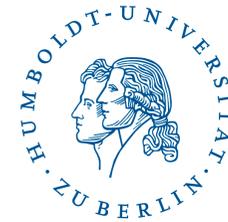
## einfachgesetzlicher Steuerbegriff

§ 3 Abs. 1 AO

- Otto Mayer
- Reichsabgabenordnung 1919

dient i.V.m. § 1 AO der Bestimmung des  
Anwendungsbereichs der AO

abzugrenzen von Gebühren, Beiträgen, Sonderabgaben und sonstigen Abgaben



# Die Merkmale des Steuerbegriffs ( § 3 Abs. 1 Satz 1 AO)

Steuern sind:

**(1.) Geldleistungen** → Abgrenzung zu Naturalleistungen (Sachleistungen; Dienstleistungspflichten wie die Wehrpflicht)

**(2.) keine Gegenleistung für besondere Leistung** → Steuern sind „voraussetzungslos“ geschuldet; sie stellen nicht Gegenleistungen für spezielle, individualisierte Leistungen dar (spezielle Äquivalenz), sondern für die Gesamtheit der Staatsleistungen (generelle Äquivalenz) → Abgrenzung zu Gebühren, Beiträgen und Sonderabgaben

**(3.) Auferlegung durch ein öffentlich-rechtliches Gemeinwesen** → die Besteuerung erfolgt hoheitlich

→ Abgrenzung zu freiwilligen Leistungen und privatrechtlichen Verpflichtungen

**(4.) Einnahmeerzielungszweck** (der Nebenzweck sein kann, vgl. Hs. 2; sog. Lenkungssteuern)

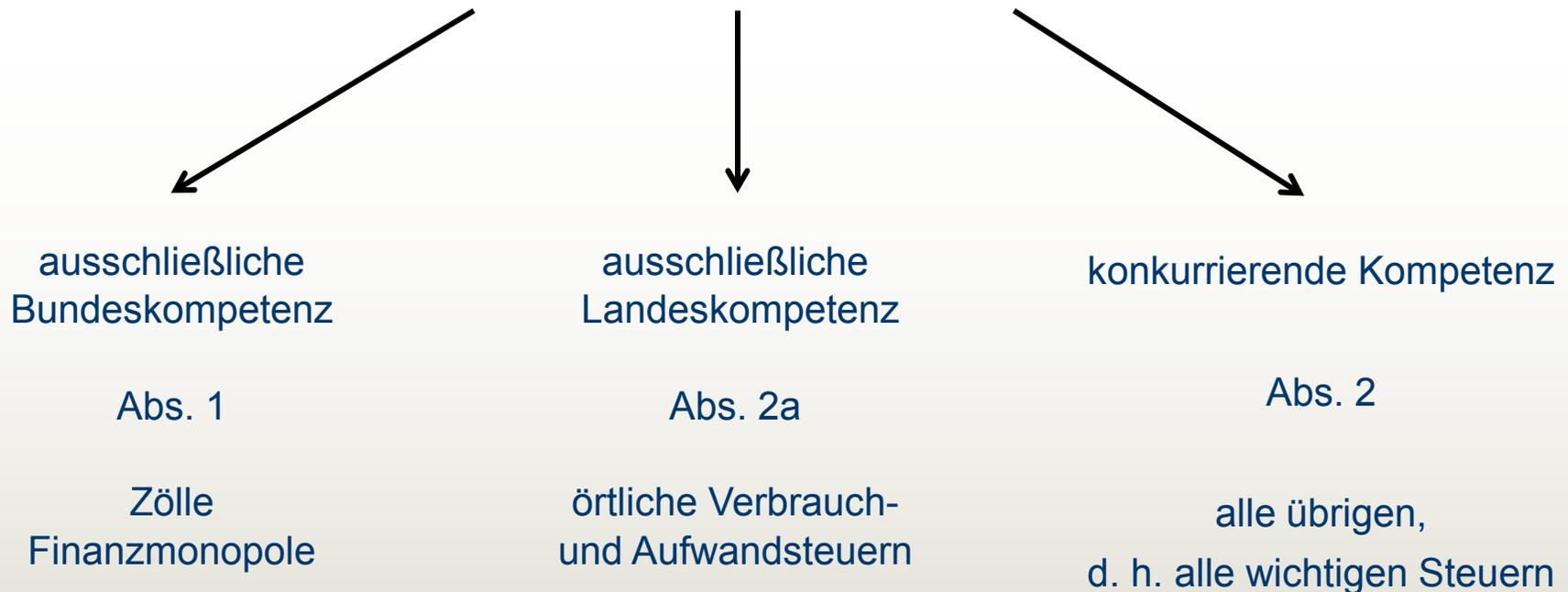
→ Abgrenzung zu rein erdrosselnden Abgaben

*schon kein Begriffsmerkmal mehr:*

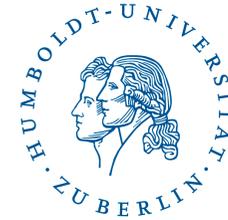
**(5.) zu entrichten von denjenigen, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft** → Verweis auf den jeweiligen **Steuertatbestand** aus Steuersubjekt, Steuerobjekt und Steuersatz (vgl. § 38 AO)



## Steuergesetzgebungskompetenzen, Art. 105 GG



Art. 105 Abs. 3 GG: Zustimmungspflichtigkeit für die  
sog. Gemeinschaftsteuern (vgl. Art. 106 Abs. 3 GG) als Kompensation  
für fehlende Steuergestaltungsmöglichkeiten der Länder



# Steuerverwaltungshoheit nach Art. 108

GG

## Bund

durch  
Bundesfinanz-  
behörde

### Art. 108 Abs. 1

- Finanzmonopole
- vom Bund geregelte Verbrauchsteuern
- Einfuhrumsatzsteuer
- EG – Abgaben

## Länder

durch  
Länderfinanz-  
behörde

### Art. 108 Abs. 3:

#### im Auftrag des Bundes

- von den Bundessteuern: Versicherungssteuer, Soli-Zuschlag
- Gemeinschaftsteuern: Einkommen-, Körperschaft-, Umsatzsteuer

### Art. 108 Abs. 2:

#### als eigene Angelegenheiten

- Ländersteuern (ohne die vom Bund verwaltete Biersteuer)
- Gemeindesteuern, soweit nicht nach Art. 108 Abs. 4 S. 2 auf Gemeinden/Gemeindeverbände übertragen

*derivativ*

### Gemeinden/Gemeindeverbände

- Gemeindesteuern, soweit Verwaltung nach Art. 108 Abs.4 S. 2 übertragen



## Verwaltung durch Bundesoberbehörden (Art. 108 I GG)

### **Bundesministerium der Finanzen**

( § 3 I FVG)

Leitung der  
Bundesfinanzverwaltung

### **Bundesamt für Finanzen**

( § 5 FVG)

Aufgaben, deren zentrale  
Erledigung zweckmäßig ist

(z.B. § 19 FVG)

### **Hauptzollämter**

( § 12 FVG)

Verwaltung der Zölle, EG-  
Abgaben und bundesgesetzlich  
geregelten Verbrauchsteuern

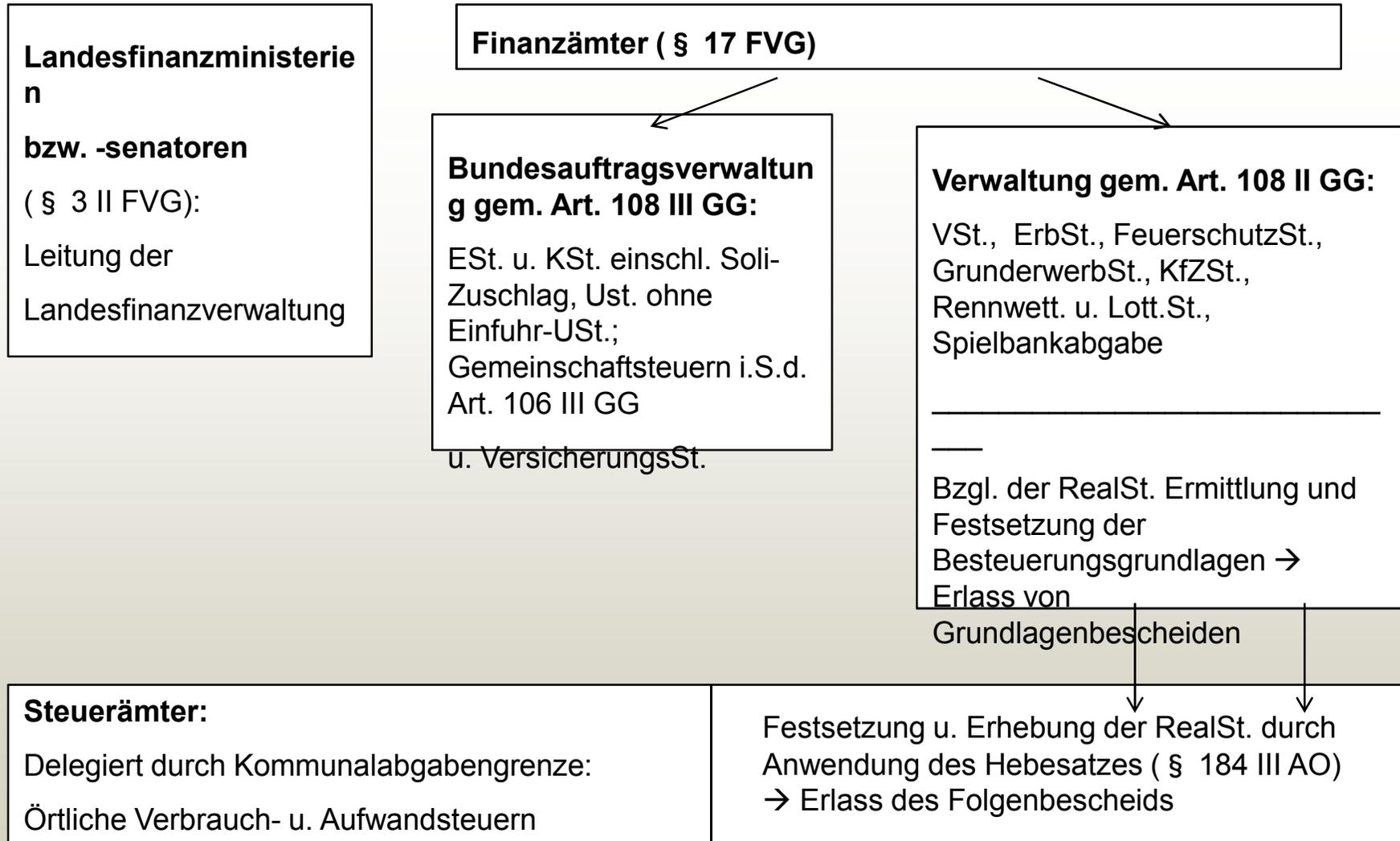
### **Oberfinanzdirektionen ( § 8 FVG)**

Leitung und Finanzverwaltung des Bundes und der Länder in ihrem Bezirk

(deshalb Bundes- und Landesbehörden)



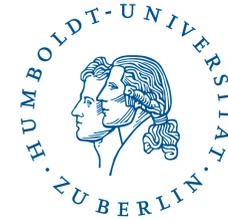
# Verwaltung durch Landesbehörden (Art. 108 II, III GG)





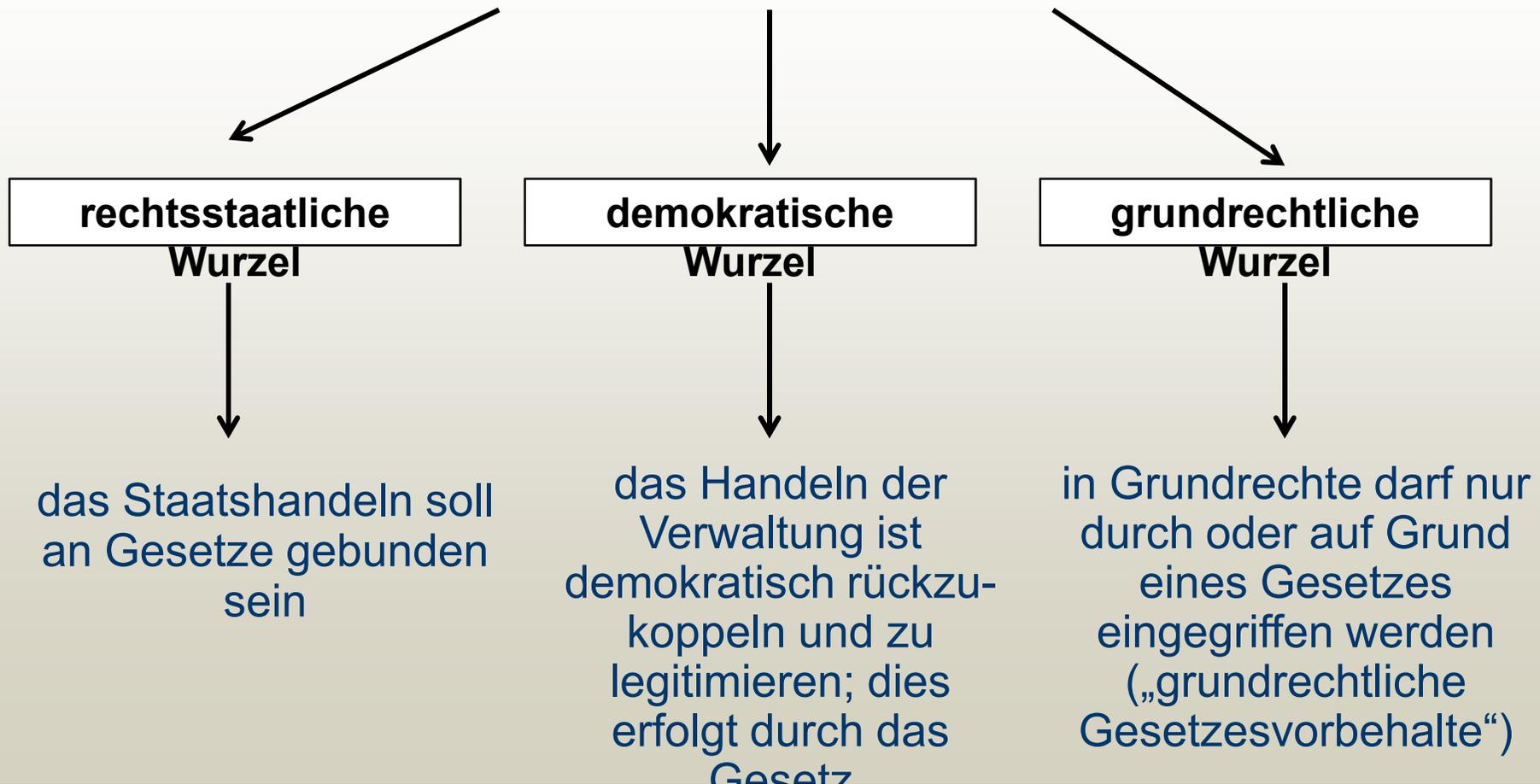
# Rechtsstaatliche Maßstäbe für die Besteuerung

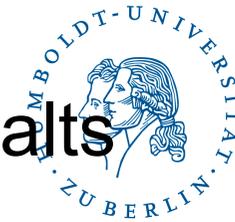




# Vorbehalt des Gesetzes

(Eingriffe in Freiheit und Eigentum und alle wesentlichen Staatshandlungen bedürfen der Grundlage in einem Parlamentsgesetz)





# Besonderheiten des Steuergesetzesvorbehalts

## 1. Der allgemeine Vorbehalt des Gesetzes hat historisch ein Vorbild im steuerlichen Gesetzesvorbehalt

Römisches Recht / Mittelalter:

„Quod omnes tangit ab omnibus approbetur“ - „Was alle angeht, muss von allen gebilligt werden“

Frühe Neuzeit: Steuerbewilligungsrecht der Stände

„No taxation without representation“ als Schlachtruf im nordamerikanischen Unabhängigkeitskampf Ende des 18. Jh.

Deutscher Konstitutionalismus: Steuern als „Eingriffe in Freiheit und Eigentum“ bedürfen einer formalgesetzlichen Grundlage, vgl. nur Art. 100 Preußische Verfassungsurkunde von 1850: „Steuern und Abgaben für die Staatskasse dürfen nur, soweit sie in den Staatshauhalts-Etat aufgenommen oder durch besondere Gesetze angeordnet sind, erhoben werden.“

## 2. unter dem Grundgesetz

BVerfGE 13, 318 (328): Das Steuerrecht „lebt aus dem Diktum des Gesetzgebers“

→ besondere Gesetzesgebundenheit des Steuerrechts

steuerlicher Gesetzesvorbehalt → **Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung:**

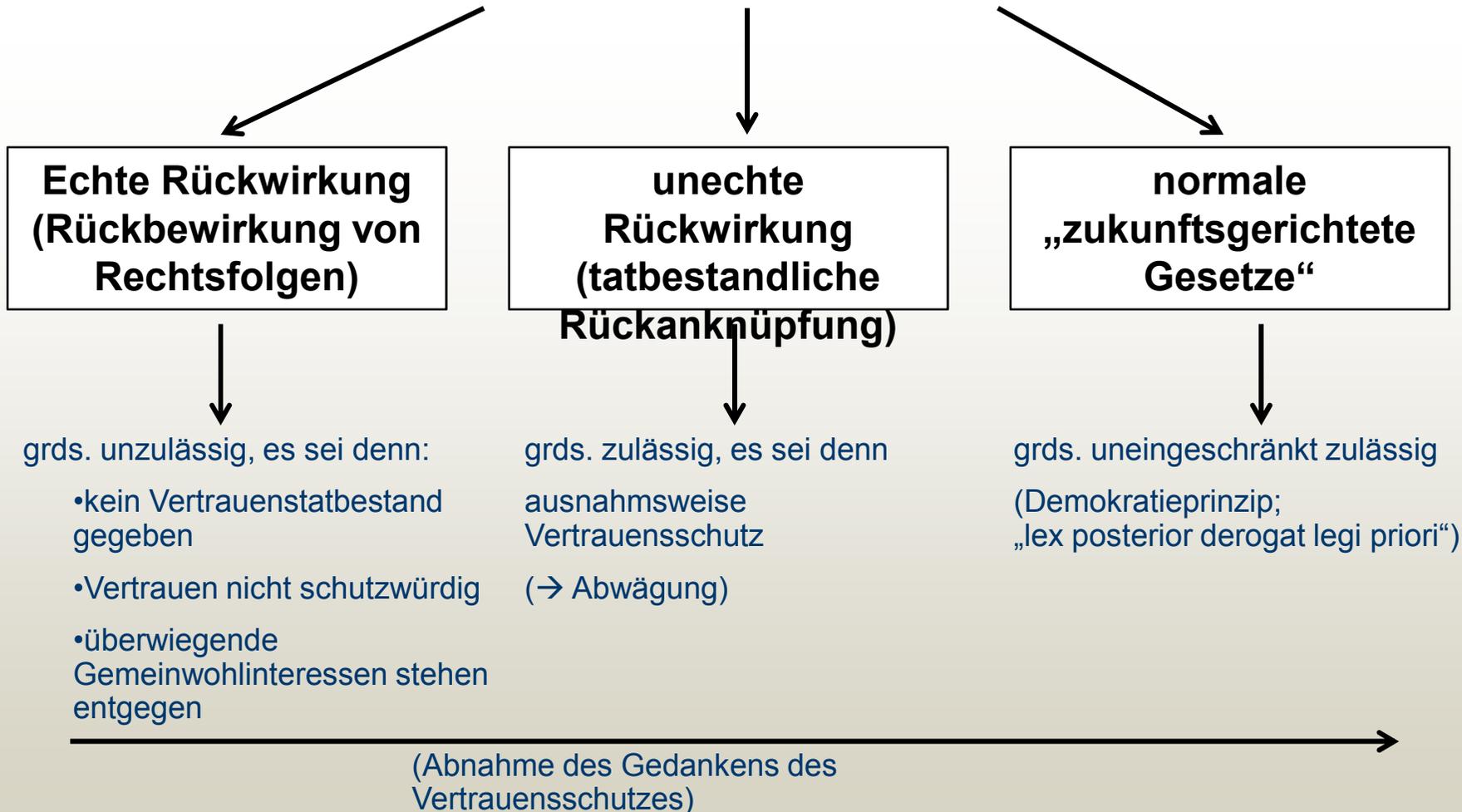
„Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit als Ausdruck des Rechtsstaatsprinzips im Bereich des Abgabewesens fordert, dass steuerbegründende Tatbestände so bestimmt sein müssen, dass der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuer vorausberechnen kann.“ (BVerfGE 19, 253 (267))

→ Einschränkungen hinsichtlich der Möglichkeit der Delegation von Steuerrechtssetzungskompetenzen in Richtung Rechtsverordnung und Satzungen (vgl. Folien 10 ff. „Rechtsquellen des Steuerrechts“)

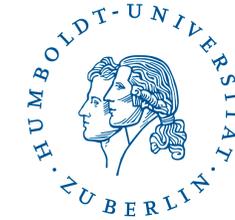
→ kaum Ermessensentscheidungen im Steuerrecht



# Rückwirkung von Gesetzen und Vertrauensschutz

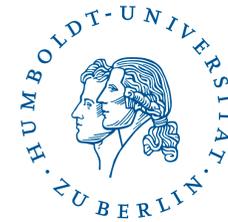


*Lesehinweis: Rainer Wernsmann, Grundfälle zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit rückwirkender Gesetze  
JuS 1999, 1177 ff. und 2000, 39 ff.*



## Besonderheiten bei Rückwirkung von Steuergesetzen

1. Bei **periodisch erhobenen Steuern** (Einkommensteuer; Körperschaftsteuer; vgl. §§ 2 Abs. 7; 25; 36 Abs. 1 EStG: „Die Einkommensteuer entsteht ... mit Ablauf des Veranlagungszeitraums.“) sollen Änderungen des Steuergesetzes in der laufenden Veranlagungsperiode (nur) den Tatbestand einer unechten Rückwirkung bzw. tatbestandliche Rückanknüpfung erfüllen, da ein in der Vergangenheit begonnener, jedoch noch nicht abgeschlossener Sachverhalt vorliege (vgl. etwa BVerfGE 13, 274 (278); 13, 279 (284f.); 72, 200 (253)) → nach der Rechtsprechung gibt es kaum Gegengründe in der laufenden Veranlagungsperiode mit Wirkung für diese das Steuergesetz zu ändern, insbes. zu verschärfen (in der Lit. sehr stark kritisiert)
2. demgegenüber besonderer Vertrauensschutz bei **Lenkungssteuern**, da der Staat hier den Bürger/die Bürgerin = Steuerpflichtige motiviert sich in bestimmter Weise zu verhalten; vgl. BVerfGE 97, 67 Leitsatz 1 – „Schiffsabschreibungen“:  
*„Bietet ein Steuergesetz dem Steuerpflichtigen eine Verschonungssubvention (Sonderabschreibung) an, die er nur während des Veranlagungszeitraums annehmen kann, so schafft dieses Angebot für diese Disposition in ihrer zeitlichen Bindung eine schutzwürdige Vertrauensgrundlage, auf die der Steuerpflichtige seine Entscheidung über das subventionsbegünstigte Verhalten stützt.“*
3. **Vermeidung von „Ankündigungseffekten“**; BVerfGE 97, 67 Leitsatz 2 – „Schiffsabschreibungen“:  
*„Dem Steuerpflichtigen darf nach Ankündigung des Wegfalls einer für verfehlt erachteten Subvention verwehrt werden, die Gestaltungskompetenzen und den Gestaltungswillen des Gesetzgebers zu unterlaufen, wenn dieser die Steuervergünstigung für Verträge entfallen lassen will, die zwischen dem Bekanntwerden der beabsichtigten Gesetzesänderung und deren Beschluß durch den Gesetzgeber abgeschlossen worden sind, deren steuererheblicher Vollzug aber erst nach*



# Gleichheitsrechte

**Gleichheit** ↔ **Freiheit**

„Gleichheit“ und „Freiheit“ befinden sich in einem Konflikt zueinander; das GG verlangt allerdings keine (aktive) Herstellung nicht vorhandener Gleichheit (anders nur Art. 3 Abs. 2 Satz 2 GG!)

## **Gemeinsamkeiten von Freiheits- und Gleichheitsrechten:**

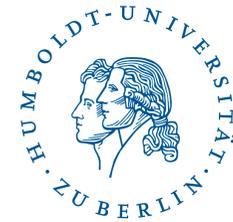
beides sind für den Bürger/ die Bürgerin durchsetzbare Grundrechte

**Unterschied:** der Gleichheitssatz besitzt keinen gegenständlichen Schutzbereich, es ist nicht ein bestimmter Bereich der gesellschaftlichen Sphäre unter einen besonderen Schutz gestellt, vielmehr werden für alle denkbaren Lebensbereiche grundlose Ungleichbehandlungen seitens des Staates verboten

## **Allgemeiner Gleichheitssatz: Art. 3 Abs. 1 GG**

Entgegen dem Wortlaut („... sind **vor** dem Gesetz gleich“) ist auch der Gesetzgeber an den Gleichheitssatz gebunden; Arg.: Art. 1 Abs. 3 GG

→ keine bloße Rechtsanwendungsgleichheit, sondern auch Rechtsetzungsgleichheit



# Gleichheitsrechte

## besondere Gleichheitssätze / Diskriminierungsverbote:

- Gleichheit von Männern und Frauen, Art. 3 Abs. 2 und 3 GG
- Gleichheitsschutz von Ehe und Familie, Art. 6 Abs. 1 GG
- Staatsbürgerliche Gleichheit, Art. 33 Abs. 1 bis 3 GG
- Politische Gleichheitssätze: Wahlgleichheit; Chancengleichheit politischer Parteien usw.

## Gemeinsamkeit:

Verbot grundloser Ungleichbehandlung

**Unterschied:** die besonderen Gleichheitssätze sind sehr viel „strenger“ in der Handhabung, da bestimmte Differenzierungen von vornherein verboten sind

**Historisch** hat sich (in Deutschland) der allgemeine Gleichheitssatz erst allmählich aus dem Zusammenfügen besonderer Gleichheitssätze (Wehrgleichheit; Besteuerungsgleichheit) ausbilden können; die zudem nur für die Staatsbürger galten;

demgegenüber stellt er in den natur- und menschenrechtlich fundierten Verfassungsordnungen (USA; revolutionäres Frankreich) eine Basis der gesamten Grundrechtsordnung dar („Alle Menschen sind von Natur aus frei und gleich an Rechten“)



Abweichend vom Freiheitsrechtsschema:

# Prüfungsschema allgemeiner Gleichheitssatz

## I. Feststellung der Ungleichbehandlung:

Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem oder Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem

**MERKE:** Verfassungsrechtliche „Gleichheit“ bedeutet nicht „Identität“, sondern „Vergleichbarkeit“

Da von Natur aus alle Menschen ungleich sind (nur als Menschen sind sie gleich!), und auch Situationen und Menschengruppen allenfalls vergleichbar, bedarf es zunächst der Vergleichsgruppenbildung, um eine Ungleich-

behandlung festzustellen: der Bezugspunkt für die Vergleichsgruppenbildung ist das sog. **Tertium comparationis**

**Bsp. 1:** → Ungleichbehandlung der Bahnhofsapotheke in BVerfGE 13, 225 im Vergleich zu anderen Bahnhofsläden, Gleichbehandlung im Vergleich zu anderen Apotheken; Tertium comparationis ist einmal „Bahnhofsgeschäfte“, das andere Mal „Apotheke“ (weil in manchen Vergleichsgruppen Gleichheit, in der anderen Ungleichheit zwischen den verglichenen Sachverhalten besteht, ist verfassungsrechtliche „Gleichheit“ keine „Identität“)



Abweichend vom Freiheitsrechtsschema:

# Prüfungsschema allgemeiner Gleichheitssatz

**Bsp. 2:** → Nachtbackverbot für weibliche Arbeiterinnen, wonach weibliche Arbeiterinnen nach der AZO 1938 nicht zwischen 20.00 Uhr und 6.00 Uhr beschäftigt werden durften (BVerfGE 85, 19):

(a) erste Ungleichbehandlung in der Vergleichsgruppe zu männlichen Arbeiter

→ Art. 3 Abs. 2 / Abs. 3 GG

(b) zweite Ungleichbehandlung in der Vergleichsgruppe zu weiblichen Angestellten

→ Art. 3 Abs. 1 GG

Bestimmte Differenzierungskriterien sind von vornherein verboten (vgl. v.a. Art. 3 Abs. 3: Rasse, Religion, Herkunft usw.; sog. **Absolute Differenzierungsverbote**); die Unterscheidung nach der Staatsangehörigkeit ist demgegenüber grds. zulässig, muss sich jedoch ebenfalls rechtfertigen (vgl. verfehlt BVerwGE 22, 66: Erhöhte Schankerlaubnissteuer für ausländische Wirte)

Der Gleichheitssatz kann immer nur bzgl. desselben Rechtsetzers angewendet werden; *Günter Dürig*: Die Bundesstaatlichkeit ist eine „offene Flanke“ der Gleichheit (kein Gegenargument insoweit: „Gleichwertigkeit der Lebensverhältnisse im Bundesgebiet“, Art. 72 Abs. 2 GG)



Abweichend vom Freiheitsrechtsschema:

# Prüfungsschema allgemeiner Gleichheitssatz

## II. Rechtfertigung der Ungleichbehandlung

früher: sog. **Willkürformel**

→ der allgemeine Gleichheitssatz als Willkürverbot:

gibt es einen sachlichen Grund für die Ungleichbehandlung, oder ist sie „willkürlich“? (vgl. etwa BVerfGE 4, 144 (155)):

Willkür liegt vor, wenn sich für die Ungleichbehandlung „keine vernünftigen Erwägungen finden lassen, die sich aus der Natur der Sache ergeben oder sonst wie einleuchtend sind“

Sache

→ d.h. weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, da jeder abwegige Grund die Ungleichbehandlung rechtfertigt

nicht völlig

[**Achtung:**

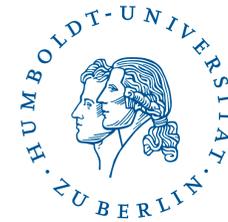
dieses grundrechtliche Willkürverbot ist vom allgemeinen **rechtsstaatlichen Willkürverbot** zu unterscheiden]

sog. „**neue Formel**“ (BVerfGE 55, 72) → ein Gleichheitsverstoß liegt vor, „wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede der Art und solcher Gewichts bestehen, dass sie eine andere Behandlung rechtfertigen könnten“

Unterschiede  
die ungleiche

→ etwas strengere Anforderungen an die Rechtfertigung, da erforderlich (nach h.M. jedoch nicht i.S.e. alles str.)

Abwägung  
Verhältnismäßigkeitsprüfung!



# Besteuerungsgleichheit

(als bereichsspezifische Konkretisierung des allgemeinen  
Gleichheitssatzes)

Besteuerungsgleichheit ist stets **relative** Gleichheit: es sollen nicht alle Bürgerinnen und Bürger „gleich viel“ Steuern zahlen, sondern angemessen viel

## 1. historisch

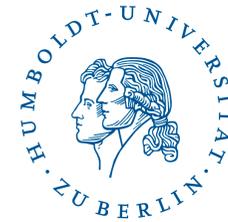
seit Beginn des 19. Jh. ausdrückliche Verankerung des Postulats der Steuergleichheit in den Verfassungstexten;

durch die Abschaffung von Steuerprivilegien (etwa des Adels) Verwirklichung des Grundsatzes der Allgemeinheit der Besteuerung;

vgl. zuletzt Art. 134 WRV: „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu den öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.“

## 2. unter dem Grundgesetz

**BVerfG:** Besteuerungsgleichheit → Steuergerechtigkeit → Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (sog. **Leistungsfähigkeitsprinzip**)



# Besteuerungsgleichheit

(als bereichsspezifische Konkretisierung des allgemeinen  
Gleichheitssatzes)

Steuergleichheit und Steuergerechtigkeit ist in zweierlei Hinsicht zu gewährleisten:

vertikal und horizontal

## **vertikale Steuergleichheit:**

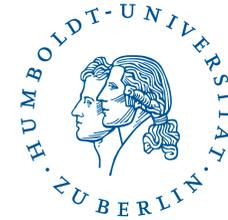
unterschiedliche Leistungsfähige sind entsprechend ihrer unterschiedlichen  
Leistungsfähigkeit unterschiedlich zu besteuern

## **horizontale Steuergleichheit:**

gleich Leistungsfähige müssen gleich besteuert werden

In den Worten des BVerfGE 82, 60 (89):

*„In vertikaler Richtung muß die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen. In horizontaler Richtung muß darauf abgezielt werden, daß Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden.“*



# Besteuerungsgleichheit

(als bereichsspezifische Konkretisierung des allgemeinen  
Gleichheitssatzes)

Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird für das Einkommensteuerrecht durch das zweistufige sog. **Nettoprinzip** konkretisiert:

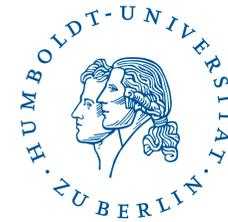
## **objektives Nettoprinzip (= objektive Leistungsfähigkeit):**

Alle Aufwendungen, die für die Einkommenserzielung erforderlich sind, müssen abzugsfähig  
sein (Werbungskosten / Betriebsausgaben, vgl. § 9 EStG)

## **subjektives Nettoprinzip (= subjektive Leistungsfähigkeit):**

Alle persönlichen Merkmale des/der Steuerpflichtigen, die seine/ihre Leistungsfähigkeit mindern, müssen realitätsgerecht steuerlich berücksichtigt werden (vgl. Sonderausgaben gem. § 10 EStG); besondere Ausprägung: das **steuerliche Existenzminimum** – auch der Familie – ist zu berücksichtigen (vgl. etwa BVerGE 82, 60; 216; 99, 246)

→ die Tarifgestaltung (Steuerprogression usw.) ist demgegenüber weitgehend eine politische Entscheidung



# Besteuerungsgleichheit

(als bereichsspezifische Konkretisierung des allgemeinen  
Gleichheitssatzes)

## **Vermögensbesteuerung nach Einheitswerten – BVerfGE 93, 121:**

bei einer Jahresbelastung von 0,5% (=Steuersatz) wurde Grundvermögen nach den Einheitswerten von 1964 bewertet, Kapital- und sonstiges bewegliches Vermögen nach dem aktuellen Verkehrswert

→ nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung

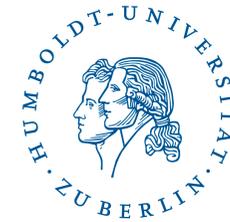
## **Zinsbesteuerung – BVerfGE 84, 239 :**

→ nicht nur „normative Steuergleichheit“, sondern „Gleichheit im tatsächlichen Belastungserfolg“ ist verlangt

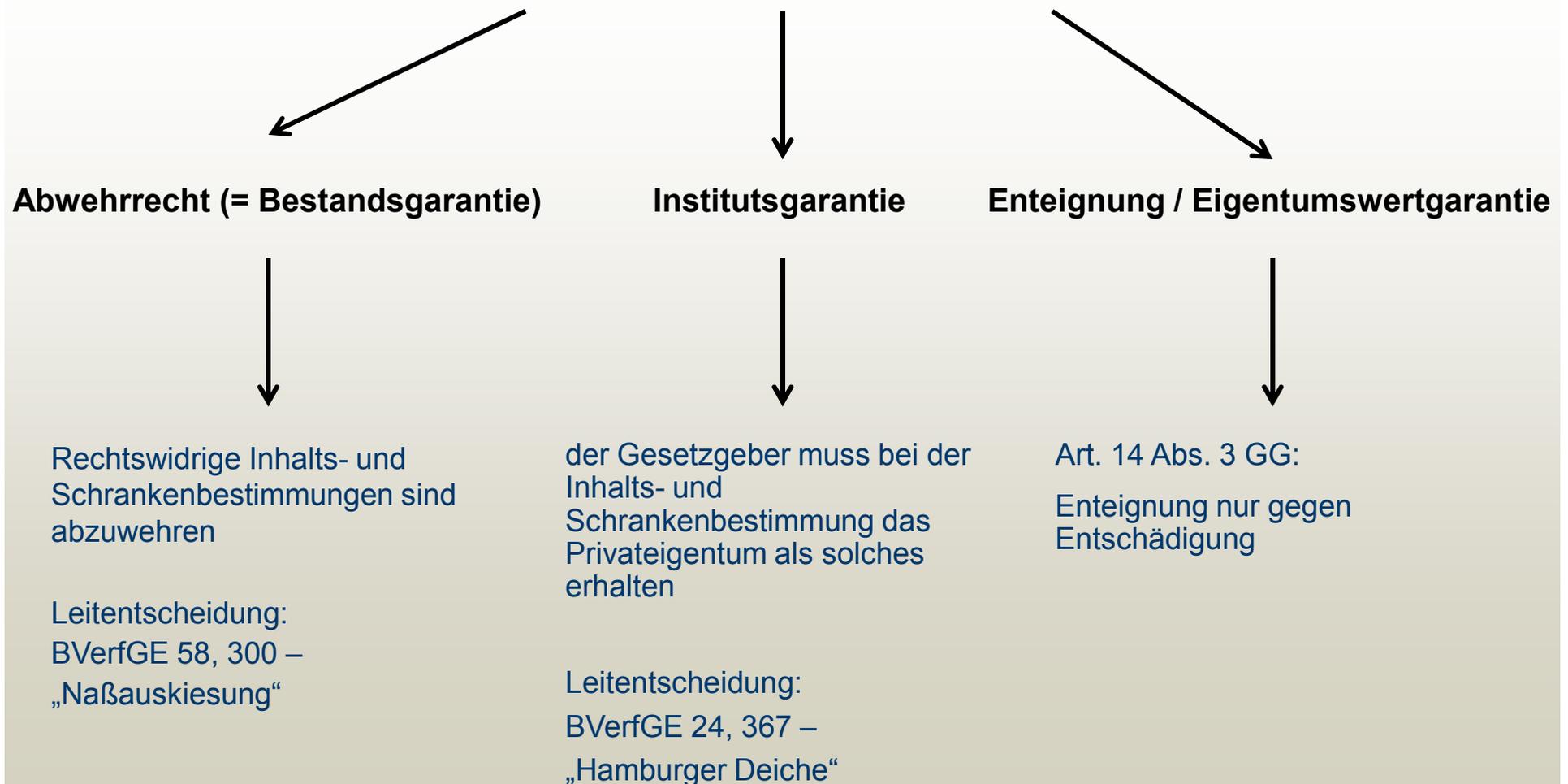
→ ein Steuergesetz kann wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz auch deshalb verfassungswidrig werden, weil es nicht durchgesetzt, d.h. gleichheitsgerecht vollzogen werden kann

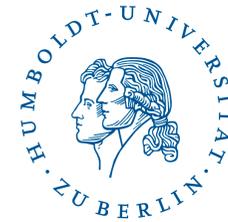
## **Systemgerechtigkeit/ Folgerichtigkeit – BVerfGE 122, 210:**

→ die einmal getroffene Belastungsentscheidung muss folgerichtig umgesetzt werden



## Eigentumsgarantie des Art. 14 GG: Dimensionen des Schutzes





# Grundrecht der Eigentumsfreiheit, Art. 14 GG

geschützt werden soll ein Freiheitsraum im vermögensrechtlichen Bereich und damit eine eigenverantwortliche Gestaltung des Lebens ermöglicht werden

## I. Schutzbereich

1. **personal:** Jedermannsrecht

2. **sachlich:** die spezifische Problematik von Art. 14 GG liegt darin, dass der Schutzgegenstand (das „Eigentum“) nicht wie Glauben, Meinungen oder Leben und Gesundheit „vorfindlich“ sind, der Rechtsordnung vorausliegen, sondern durch die Rechtsordnung erst konstruiert wird

→ sog. **normgeprägtes Grundrecht**

(**Schlagwort:** „Eigentum ist das, was die Rechtsordnung als Eigentum bestimmt“)

Eigentum i.S.v. Art. 14 GG ist **jedes vermögenswerte Recht**, das die Rechtsordnung hervorbringt

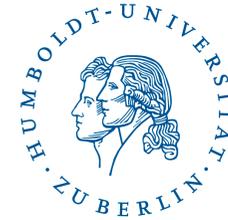
→ Eigentum im verfassungsrechtlichen Sinn geht weit über das zivilrechtliche Sacheigentum der §§ 903 ff. BGB hinaus

Bsp.: sog. „geistiges Eigentum“: Patente, Urheberrechte, Gebrauchs- und Geschmacksmusterrechte

(„Immaterialgüterrechte“ / „Recht des gewerblichen Rechtsschutzes“)

[BVerfGE 31, 229 – „Schulbuchprivileg“]

Bsp: privatrechtliche Forderungen; Eigentum an Wertpapieren, etwa Aktien



# Grundrecht der Eigentumsfreiheit, Art. 14 GG

**str.:** der Besitz (etwa an der Mietsache; bejahend BVerfGE 89, 1)

**nicht:** bloße Chancen oder Erwerbserwartungen eines Unternehmens (etwa: Lage einer Gaststätte an einer Durchgangsstraße; Höhe eines Schutzzolls o.ä.)

öffentlich-rechtliche Rechtspositionen, insbesondere **sozialversicherungsrechtliche Ansprüche**, soweit

diese

(1.) dem/der Berechtigten „ausschließlich und privatnützig zugeordnet sind“,

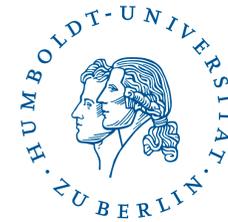
(2.) maßgeblich auf eigenen Leistungen beruhen und

(3.) der Existenzsicherung dienen

[BVerfGE 69, 272 (300ff.)]

→ Rentenanwartschaften sind „Eigentum“ in diesem Sinne

→ die Sozialhilfe, das Kindergeld oder Subventionen nicht



# Grundrecht der Eigentumsfreiheit, Art. 14 GG

## **aktueller Hauptstreitpunkt:**

greifen öffentliche Abgaben, insbesondere Steuern, in die Eigentumsgarantie ein?

### **a) traditionelle Auffassung** (insbesondere des Ersten Senats):

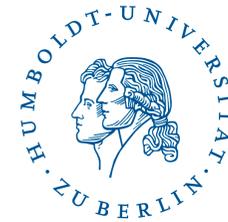
GG nicht; das da das „Vermögen als solches“ nicht geschützt sein soll, berühren öffentliche Abgaben Art. 14 nur „erdrosselnde“ Steuern, die den Betroffenen „schwer und unerträglich belasten“ verletzen Grundrecht („klassisch“: BVerfGE 4, 7 – „Investitionshilfeurteil“)

### **b) Zweiter Senat im Vermögensteuerbeschluss:** BVerfGE 93, 121 (138):

das das privat jede öffentliche Abgabe berührt den Schutzbereich des Eigentums, weil die persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen Bereich tangiert ist; sog. **Halbteilungsgrundsatz** fordert, Eigentum „zugleich“ dem privaten Nutzen und dem Wohl der Allgemeinheit dient → die Hälfte Erworbenen müsse mindestens beim Bürger verbleiben

### **c) jetzt:** BVerfG, NJW 2006, 1191

→ Steuern und Abgaben greifen in Art. 14 GG ein und sind entsprechend zu rechtfertigen; der Halbteilungsgrundsatz als allgemeiner Maßstab wird jedoch aufgegeben



# Grundrecht der Eigentumsfreiheit, Art. 14 GG

## II. Eingriffe

zwei Typen von Eingriffen in die Eigentumsgarantie sind von vornherein und durchgehend auseinanderzuhalten:

**1. sog. Inhalts- und Schrankenbestimmung** des Eigentums durch den Gesetzgeber („Sozialbindung des Eigentums“), Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG:

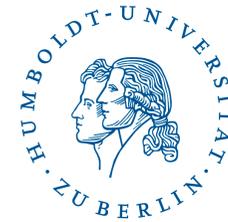
der Gesetzgeber bestimmt, was als Eigentum anzuerkennen ist und welche Grenzen dieses Eigentum findet, er legt generell und abstrakt die Rechte und Pflichten der Eigentümer fest

*Bsp.:* Abspaltung des Grundwassers vom Grundeigentum durch das WHG  
[BVerfGE 58, 300 – „Naßauskiesung“]

**2. die Enteignung** gem. Art. 14 Abs. 3 GG:

die gezielte Wegnahme von eigentumsrechtlichen Rechtspositionen durch das Gesetz (sog. Legalenteignung) oder aufgrund eines Gesetzes (sog. Administrativenteignung) zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben gegen Entschädigung (vollständige oder teilweise Entziehung des Eigentums durch Einzelakt im Sinne eines „Güterbeschaffungsvorgangs“)

[BVerfGE 58, 300 – „Naßauskiesung“]: es gibt keinen nahtlosen Übergang von der unverhältnismäßigen und daher verfassungswidrigen Inhalts- und Schrankenbestimmung zur entschädigungspflichtigen Enteignung; die verfassungswidrige – da unverhältnismäßige – Inhalts- und Schrankenbestimmung ist vor den Verwaltungsgerichten abzuwehren; der alte Grundsatz „Dulde und liquidiere“ gilt nicht mehr!



# Grundrecht der Eigentumsfreiheit, Art. 14 GG

## III. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung

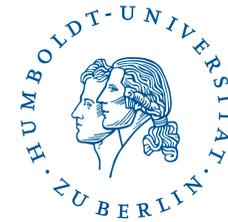
1. die **Inhalts- und Schrankenbestimmung** (Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG) muss **verhältnismäßig** sein; sie hat sich zudem an der Institutsgarantie auszurichten („es muss stets so etwas wie Privateigentum geben“); ist die Inhalts- und Schrankenbestimmung unverhältnismäßig oder aus sonstigen Gründen verfassungswidrig, ist sie anzugreifen und aufzuheben

die Verhältnismäßigkeit des Eingriffs ist sachbereichsspezifisch zu bestimmen: das **Grundeigentum** ist nicht vermehrbar und zeichnet sich insbesondere durch seine **Situationsgebundenheit** aus

→ hier sind weiterreichende Eingriffe noch verhältnismäßig als bei Mobilien

*Ausnahme:* sog. **entschädigungspflichtigen Inhalts- und Schrankenbestimmung** (eigentumsrechtlicher Ausgleichsanspruch, [BVerfGE 58, 137 – „Pflichtexemplar“])

→ Umschlagen der Eigentumsbestands- in die Eigentumswertgarantie



# Grundrecht der Eigentumsfreiheit, Art. 14 GG

## 2. die **Enteignung** (Art. 14 Abs. 3 GG) ist

a) nur zum Wohl der Allgemeinheit und zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben gestattet; ausnahmsweise ist auch eine Enteignung zugunsten Privater zulässig, wenn das Gesetz entsprechende Sicherungen zur Wahrung des Allgemeininteresses vorsieht

[BVerfGE 74, 264 – „Boxberg“]

b) sie kann durch Gesetz oder aufgrund Gesetzes erfolgen (für die Legalenteignung gelten besondere Restriktionen, da die Rechtsschutzmöglichkeiten der Bürger\_innen entscheidend beschränkt sind und die Enteignung dadurch unverhältnismäßig werden kann:

[BVerfGE 24, 367 (398ff.) - „Hamburger Deiche“; BVerfGE 95, 1 (22f.) – „Südumfahrung Stendal“]

c) stets ist eine gesetzliche Regelung der Enteignungsentschädigung erforderlich (sog. Junktimklausel in Art. 14 Abs. 3 Satz 2 GG)

(vgl. zur Kompetenzsituation bei der Enteignung: BVerfGE 56, 249 – „Bad Dürkheimer Gondelbahn“)

→ die Gesetzgebungskompetenz zur Enteignung folgt der Sachgesetzgebungskompetenz; vgl. Art. 74 Abs. 1 Nr. 14 GG