

LEHRBUCH

Matthias Modrzejewski | Gary Rüsç

Verfassungsrechtliche Grundlagen des Steuerrechts

Mit Hinweisen und Tipps für die
Klausurbearbeitung

MIT EINEM
GELEITWORT
VON
PROF. DR.
JOHANNA HEY

SCHÄFFER
POESCHEL

Inhaltsverzeichnis

[Hinweis zum Urheberrecht](#)

[Impressum](#)

[Geleitwort](#)

[Vorwort](#)

[Abkürzungsverzeichnis](#)

[Teil A - Einführung](#)

[1 Steuerrecht in der Rechtsordnung](#)

[1.1 Öffentliches Recht und Verwaltungsakte](#)

[1.2 Im Steuerrecht relevante Rechtsnormen](#)

[1.2.1 Einfaches Recht](#)

[1.2.1.1 Gesetze](#)

[1.2.1.2 Verordnungen](#)

[1.2.1.3 Satzungen](#)

[1.2.1.4 Richtlinien und Erlasse](#)

[1.2.2 Höherrangiges Recht](#)

[1.3 Formale Gestaltung von rechtlichen](#)

[Dokumenten](#)

[1.3.1 Artikel und Paragraphen](#)

[1.3.2 Mantel- und Stammgesetze](#)

[1.3.3 Einführungsgesetze](#)

[2 Steuerrecht am BVerfG](#)

[2.1 Wie steuerliche Verfahren zum BVerfG
kommen](#)

[2.2 Wer über steuerliche Verfahren
entscheidet](#)

[2.3 Wie über steuerliche Verfahren
entschieden wird](#)

[Teil B - Formelle Verfassungsmäßigkeit](#)

[3 Einführung](#)

[4 Zuständigkeit](#)

4.1 Einführung

4.2 Abgabentypen

4.2.1 Einführung

4.2.2 Steuern (§ 3 Abs. 1 AO)

4.2.2.1 Einführung

4.2.2.2 Steuern sind Geldleistungen,

4.2.2.3 ... die nicht eine

Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen

4.2.2.4 ... und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen

4.2.2.5 ... zur Erzielung von Einnahmen

4.2.2.6 ... allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft

4.2.2.7 Die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein

4.2.3 Nichtsteuerliche Abgaben

4.2.3.1 Vorzugslasten

4.2.3.2 Sonderabgaben

4.3 Gesetzgebungskompetenzen

4.3.1 Einführung

4.3.2 Sachkompetenz (Art. 70 ff. GG)

4.3.2.1 Grundsatz (Art. 70 GG)

4.3.2.2 Ausschließliche

Gesetzgebung (Art. 71, 73 GG)

4.3.2.3 Konkurrierende

Gesetzgebung (Art. 72, 74 GG)

4.3.3 Steuerkompetenz (Art. 105 GG)

4.3.3.1 Einführung

4.3.3.2 Zölle und Finanzmonopole (Art. 105 Abs. 1 GG)

4.3.3.3 Grundsteuer (Art. 105 Abs. 2 Satz 1 GG)

4.3.3.4 Übrige Steuern (Art. 105 Abs. 2 Satz 2 GG)

4.4 Ertragskompetenzen (Art. 106 GG)

5 Verfahren und Form

Teil C - Materielle Verfassungsmäßigkeit

6 Grundrechte im Steuerrecht

6.1 Einführung

6.2 Gleichheitsrechte

6.2.1 Allgemeiner Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)

6.2.1.1 Einführung

6.2.1.2 Prüfungsaufbau

6.2.2 Besondere Gleichheitssätze (Art. 3 Abs. 2, Abs. 3 GG)

6.3 Freiheitsrechte

6.3.1 Einführung

6.3.2 Allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG)

6.3.3 Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG)

6.3.4 Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG)

6.3.5 Eigentumsfreiheit (Art. 14 Abs. 1 GG)

6.3.6 Existenzminimum (Art. 20 Abs. 1 GG i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG)

7 Rechtsstaatsprinzip im Steuerrecht (Art. 20 Abs. 3 GG)

7.1 Rückwirkungsverbot

7.1.1 Einführung

7.1.2 Prüfungsaufbau

7.1.2.1 Einführung

7.1.2.2 Belastendes Gesetz

7.1.2.3 Rückwirkendes Gesetz

7.1.2.4 Echte und unechte

Rückwirkung

7.1.2.5 Zulässigkeit der Rückwirkung

7.2 Bestimmtheitsgrundsatz

Teil D - Rechtsfolge von Verfassungsverstößen

8 Verfassungswidrige Gesetze

9 Entscheidungen des BVerfG

9.1 Nichtigkeit und Unvereinbarkeit

9.2 Steuerrecht

9.2.1 Unvereinbarkeit als Regelfall

9.2.2 Nichtigkeit als Ausnahme

Teil E - Fallsammlung

10 Formelle Verfassungsmäßigkeit

10.1 Paketabgabe (Fall 1)

10.2 Vermögensteuer (Fall 2)

10.3 Braunkohlesteuer (Fall 3)

10.4 Waffenbesitzsteuer (Fall 4)

11 Materielle Verfassungsmäßigkeit

11.1 Grundrechte: Makler (Fall 5)

11.2 Grundrechte:

Werbungskostenpauschbetrag (Fall 6)

11.3 Grundrechte: Hundesteuer (Fall 7)

11.4 Grundrechte: Erstausbildungskosten I (Fall 8)

11.5 Rückwirkungsverbot: Raserin (Fall 9)

11.6 Rückwirkungsverbot: Spekulationsfrist (Fall 10)

11.7 Rückwirkungsverbot: Erbbauzinsen (Fall 11)

11.8 Rückwirkungsverbot:

Erstausbildungskosten II (Fall 12)

12 Überblick: Thematische Schwerpunkte

Weiterführende Literatur

Wichtige Entscheidungen des BVerfG zum Steuerverfassungsrecht (Auswahl)

Stichwortverzeichnis

Die Autoren

Hinweis zum Urheberrecht:

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.
Bitte respektieren Sie die Rechte der Autorinnen und
Autoren, indem sie keine ungenehmigten Kopien in Umlauf
bringen.

Dafür vielen Dank!

Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft - Steuern - Recht
GmbH

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über [http://dnb.dnb.de/](http://dnb.dnb.de) abrufbar.

Print:	ISBN 978-3-7910-5281-6	Bestell-Nr. 17212-0001
ePub:	ISBN 978-3-7910-5282-3	Bestell-Nr. 17212-0100
ePDF:	ISBN 978-3-7910-5283-0	Bestell-Nr. 17212-0150

Matthias Modrzejewski/Gary Rüsche

Verfassungsrechtliche Grundlagen des Steuerrechts

1. Auflage, September 2022

© 2022 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de

service@schaeffer-poeschel.de

Produktmanagement: Ruth Kuonath

Lektorat: Isolde Bacher, text_dienst, Stuttgart

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die der Vervielfältigung, des auszugsweisen Nachdrucks, der Übersetzung und der Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen, vorbehalten. Alle Angaben/ Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit.

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Unternehmen der Haufe Group SE

Sofern diese Publikation ein ergänzendes Online-Angebot beinhaltet, stehen die Inhalte für 12 Monate nach Einstellen bzw. Abverkauf des Buches, mindestens aber für zwei Jahre nach Erscheinen des Buches, online zur Verfügung. Ein Anspruch auf Nutzung darüber hinaus besteht nicht.

Sollte dieses Buch bzw. das Online-Angebot Links auf Webseiten Dritter enthalten, so übernehmen wir für deren Inhalte und die Verfügbarkeit keine Haftung. Wir machen uns diese Inhalte nicht zu eigen und verweisen lediglich auf deren Stand zum Zeitpunkt der Erstveröffentlichung.

Geleitwort

Dem Verfassungsrecht kommt im Steuerrecht eine besondere Bedeutung zu, weil verfassungswidrige Steuergesetze nicht selten eine Vielzahl von Steuerpflichtigen betreffen und die haushalterischen Folgen verfassungsgerichtlicher Entscheidungen beträchtlich sein können. Konkrete Vorgaben zur Ausgestaltung des Steuerrechts findet man im Grundgesetz jedoch nicht. Die Finanzverfassung (Art. 105 f. GG) wird in der Regel nur dann entscheidungsrelevant, wenn es um die Einführung neuer Steuern geht. Im Übrigen erfolgt die Kontrolle der inhaltlichen Ausgestaltung von Steuergesetzen über die Grundrechte – allen voran über den Allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) – und das Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG). Damit beschränken sich die verfassungsrechtlichen Grenzen für das Steuerrecht auf wenige Grundgesetzartikel, die zudem zu den allgemeinsten Vorschriften des Grundgesetzes zählen und zwingend auf bereichsspezifische Konkretisierungen angewiesen sind.

Mit dem vorliegenden Buch leisten *Matthias Modrzejewski* und *Gary Rüscher* einen Beitrag zum Verständnis der verfassungsrechtlichen Leitlinien und Grenzen der Besteuerung. Es kann für Studierende uneingeschränkt empfohlen werden und ich hoffe, dass es dort den verdienten Anklang findet.

Köln, im Juni 2022

Johanna Hey

Vorwort

Der Staat verlangt von seinen Bürgern und Unternehmen sehr verschiedene Steuern aus unterschiedlichen Gründen. So verwundert es nicht, dass das deutsche Steuerrecht derzeit etwa 40 Steuerarten kennt. Die Erhebung von Steuern ist aber nur unter bestimmten Voraussetzungen und in gewissen Grenzen möglich. Die Ausgestaltung des (einfachen) Steuerrechts muss stets in Einklang mit den (höherrangigen) Vorgaben des Grundgesetzes stehen.

Die verfassungsrechtlichen Grundlagen des Steuerrechts sind in allgemeinen Lehrbüchern zum Steuerrecht oder in Kommentaren häufig nur überblicksartig bzw. nicht zusammenhängend dargestellt oder ohne (vertieftes) Vorwissen nur eingeschränkt verständlich. Was nach unseren Erfahrungen mit Lehrveranstaltungen sowohl an der Universität zu Köln als auch an der Hochschule für Finanzen in Ludwigsburg fehlt, ist ein steuerverfassungsrechtlich zentriertes Lehrbuch, das sich in anschaulicher Weise mit diesen Grundlagen beschäftigt. Diese Lücke wollen wir schließen. Deshalb ist dieses Buch vor allem für Studierende gedacht, denen durch viele inhaltsergänzende Hinweise, Beispiele und Übungsfälle der Einstieg in diesen Themenbereich und in die Klausurvorbereitung erleichtert werden soll. Dabei richtet es sich insbesondere an Studierende in rechts- und wirtschaftswissenschaftlichen Studiengängen sowie an Hochschulen für Finanzen. Es soll als erster Einstieg in eine Befassung mit steuerverfassungsrechtlichen Fragestellungen dienen. Das Buch eignet sich aber darüber hinaus auch für alle, die an einem zusammenhängenden

Überblick über die verfassungsrechtlichen Grundlagen des Steuerrechts interessiert sind.

Dieses Buch wäre ohne den Einsatz von *Ruth Kuonath* vom Schäffer-Poeschel Verlag nicht möglich gewesen, die sich sehr offen für das Thema gezeigt und sich für die Verwirklichung des Projekts eingesetzt hat. Dafür sei ihr herzlich gedankt. Für die redaktionelle Betreuung im Verlag möchten wir uns darüber hinaus bei *Heike Münzenmaier* und *Isolde Bacher* bedanken.

Anregungen, Kritik und Feedback sind uns sehr willkommen. Bitte senden Sie Ihre Mail an unsere Adresse steuerverfassungsrecht@gmail.com.

Stuttgart und Köln, im Juni 2022

Matthias Modrzejewski

Gary Rüsçh

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
AdV	Aussetzung der Vollziehung
a. F.	alte Fassung
AlkopopStG	Gesetz über die Erhebung einer Sondersteuer auf alkoholhaltige Süßgetränke zum Schutz junger Menschen (Alkopopsteuergesetz)
Alt.	Alternative
AnpG	Anpassungsgesetz
AO	Abgabenordnung
AöR	Anstalt des öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
ATAD	Anti-Steuervermeidungsrichtlinie
ATADUmsG	Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz)
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMDV	Bundesministerium für Digitales und Verkehr (ab 2021)
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMVI	Bundesministerium für Verkehr und digitale Infrastruktur (bis 2020)
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
d. h.	das heißt
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuche
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz

EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
f./ff.	folgend/fortfolgend
FFA	Filmförderungsanstalt
FFG	Filmförderungsgesetz
GG	Grundgesetz
Halbs.	Halbsatz
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. e. S.	im engeren Sinne
insb.	insbesondere
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S.	im weiteren Sinne
KAG	Kommunalabgabengesetz
Kap.	Kapitel
KdöR	Körperschaft des öffentlichen Rechts
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Mio.	Millionen
Mrd.	Milliarden
n. F.	neue Fassung
Nr.	Nummer
o. g.	oben genannte(n)
RAO	Reichsabgabenordnung
RBStV	Rundfunkbeitragsstaatsvertrag
RGBl.	Reichsgesetzblatt
s. o.	siehe oben
SolZ	Solidaritätszuschlag
SolZG	Solidaritätszuschlaggesetz
StAbwG	Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb (Steueroasen-Abwehrgesetz)
StrFinG	Straßenbaufinanzierungsgesetz
s. u.	siehe unten
u. a.	unter anderem
v.	vom
Var.	Variante
vgl.	vergleiche

WRV
z. B.

Weimarer Reichsverfassung
zum Beispiel

Teil A - Einführung

1 Steuerrecht in der Rechtsordnung

1.1 Öffentliches Recht und Verwaltungsakte

Jede Rechtsnorm (d. h. Vorschriften, die für alle verbindlich sind) lässt sich einem bestimmten Rechtsgebiet zuordnen. Hier werden übergeordnet das öffentliche Recht, das Strafrecht und das Privatrecht unterschieden, aus denen sich die Rechtsordnung zusammensetzt. Das öffentliche Recht regelt vereinfacht ausgedrückt das Verhältnis des Bürgers zum Staat (sowie die staatliche Verwaltung), weshalb das **Steuerrecht** ein **Teilgebiet** des **öffentlichen Rechts** ist.

Zwingend ist die Unterteilung der Rechtsordnung in drei Rechtsgebiete keinesfalls, da auch das Strafrecht das Verhältnis des Bürgers zum Staat betrifft und somit Teil des öffentlichen Rechts ist. Es hat sich aber immer weiter verselbstständigt und wird daher auch an allen rechtswissenschaftlichen Fakultäten als eigenes, übergeordnetes Rechtsgebiet gelehrt.

Die Abgrenzung von öffentlichem Recht und Privatrecht ist z. B. für die Frage relevant, an **welches Gericht** man sich für die **Klärung eines Rechtsstreits** wenden muss. Für öffentliches Recht sind häufig die Verwaltungsgerichte oder die Sozialgerichte und für Privatrecht vor allem die ordentlichen Gerichte (Amts-, Land- und Oberlandesgerichte sowie der Bundesgerichtshof) oder Arbeitsgerichte zuständig.

Auch wenn sich für die Abgrenzung von öffentlichem Recht und Privatrecht mittlerweile andere Theorien durchgesetzt haben (in der Lehre wird heute vor allem die »Modifizierte Subjektstheorie« vertreten), veranschaulicht die »Subordinationstheorie« das Prinzip des öffentlichen Rechts noch am einfachsten: Die Subordinationstheorie besagt, dass ein öffentlich-rechtliches Rechtsverhältnis dann vorliegt, wenn ein Über-/Unterordnungsverhältnis besteht, wohingegen im Privatrecht ein Gleichordnungsverhältnis der Beteiligten gegeben ist. In öffentlich-rechtlichen Rechtsverhältnissen können einseitig (d. h. ohne eine Zustimmung einholen zu müssen) belastende Maßnahmen durchgesetzt werden (wie z. B. die Erhebung von Steuern). Dafür ist jedoch regelmäßig der Erlass eines **Verwaltungsakts** (z. B. eines Steuerbescheids) erforderlich.

Verwaltungsakt

Was unter einem Verwaltungsakt zu verstehen ist, wird für das **Steuerrecht** in **§ 118 Satz 1 AO** definiert. Nach § 118 Satz 1 AO ist ein Verwaltungsakt

- jede Verfügung, Entscheidung oder andere **hoheitliche Maßnahme** (mit hoheitlich ist das Über-/Unterordnungsverhältnis gemeint),
- die eine **Behörde** (z. B. das Finanzamt)
- zur Regelung eines **Einzelfalls** (also konkret-individuell, d. h. auf einen bestimmten Sachverhalt und Adressaten bezogen)
- auf dem Gebiet des **öffentlichen Rechts** trifft (z. B. im Steuerrecht)
- und die auf unmittelbare **Rechtswirkung nach außen** gerichtet ist (um Rechtsfolgen gegenüber dem Adressaten herbeizuführen, im Unterschied zu innerbehördlichen Maßnahmen).

Soll mit einem Verwaltungsakt nicht ein konkreter Einzelfall geregelt werden, spricht man von einer **Allgemeinverfügung**, die für das Steuerrecht in **§ 118 Satz 2 AO** definiert wird. Da sich eine Allgemeinverfügung an einen **größeren Personenkreis** richtet, weist sie in ihrer Wirkung eine Gemeinsamkeit mit Rechtsverordnungen oder Satzungen auf. Dadurch ist es z. B. möglich, eine Vielzahl von Einsprüchen mit nur einem Verwaltungsakt zurückzuweisen.

Ein Verwaltungsakt kann aber nicht nach Belieben ergehen, denn nach **Art. 20 Abs. 3 GG** ist auch die »vollziehende Gewalt« (die Exekutive, wie z. B. die Finanzbehörde) an »Gesetz und Recht« gebunden. Das wird auch **Gesetzmäßigkeit der Verwaltung** genannt. Daraus folgt, dass die Verwaltung im Regelfall nur auf der Grundlage eines Gesetzes handeln darf, was wiederum als **Vorbehalt des Gesetzes** bezeichnet wird.

Beispiel

Verstoß gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

In langjähriger Praxis hat die Finanzverwaltung im **Sanierungserlass** (BMF v. 27.03.2003 - IV A 6 - S 2140 - 8/03) auf Grundlage der §§ 163, 227 AO (Erlass von Steuern aus Billigkeitsgründen) allgemeingültig geregelt, unter welchen Voraussetzungen bestimmte Gewinne aus der Sanierung von Unternehmen steuerfrei gestellt werden. Der BFH hat darin im Jahr 2016 jedoch einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung gesehen, da die Finanzverwaltung mit der typisierenden Regelung eine strukturelle Gesetzeskorrektur vorgenommen habe, die aber eine dem Gesetzgeber obliegende (politische) Entscheidung sei. Das hat den Gesetzgeber veranlasst, im Jahr 2017

eine gesetzliche Grundlage für die Steuerfreistellung von Sanierungserträgen (§ 3a EStG) zu schaffen.

Öffentlich-rechtliche Geldleistungen (z. B. Steuern) werden aber nicht nur durch Gesetze, sondern auch auf der Grundlage von Satzungen erhoben, weshalb **verschiedene Arten von Rechtsnormen** zu unterscheiden sind.

KLAUSURHINWEIS

Rechtsnormen

In Klausuren zum Steuerverfassungsrecht wird die Rechtsgrundlage der zu erhebenden Geldleistung und ihr ordnungsgemäßes Zustandekommen regelmäßig vorgegeben sein.

1.2 Im Steuerrecht relevante Rechtsnormen

1.2.1 Einfaches Recht

1.2.1.1 Gesetze

In Gesetzen sind **allgemeinverbindliche** Regelungen enthalten. Sie sind **abstrakt-generell**, weil sie für eine unbestimmte Anzahl von Fällen (abstrakt) gelten und an eine unbestimmte Anzahl von Personen (generell) gerichtet sind. Im Unterschied dazu sind z. B. Verwaltungsakte (vgl. [Kap. 1.1](#)) konkret-individuell, weil sie sich auf einen Einzelfall beziehen (konkret) und an eine Person (individuell) gerichtet sind. In Art. 19 Abs. 1 Satz 1 GG ist ausdrücklich geregelt, dass ein Gesetz, durch das (oder auf dessen Grundlage) Grundrechte eingeschränkt werden können, allgemein gelten muss und nicht nur für den Einzelfall

gelten darf. Zulässig ist es nach der Rechtsprechung des BVerfG aber, wenn ein Gesetz aus einem konkreten Anlass erlassen wird (der Gesetzgeber also einen konkreten Fall regeln möchte), aber so gefasst ist, dass nicht von vorneherein ausgeschlossen ist, dass es auch in der Zukunft in anderen Fällen anzuwenden ist. Ganz selten gibt es echte Einzelfallgesetze, diese dürfen dann aber keine Einschränkung von Grundrechten des »Betroffenen« nach sich ziehen.

Beispiel

Echtes Einzelfallgesetz

Im Jahr 2014 hat der Gesetzgeber durch das Zollkodex-AnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417 [2426]) in **§ 5 Abs. 1 Nr. 24 KStG** eine neue **Steuerbefreiung** für die sachliche Tätigkeit der *Global Legal Entity Identifier Stiftung* eingefügt. Die (begünstigende) Vorschrift ist also speziell auf **einen Fall** zugeschnitten. Hintergrund der Steuerbefreiung ist, dass die Stiftung eine globale Datenbank aufbaut, die der Identifikation von Rechtspersonen mittels eines weltweit anzuwendenden Referenzcodes dient. Dadurch soll die Früherkennung von Systemrisiken ermöglicht und die Überwachung der Finanzmärkte verbessert werden.

Gesetze können nur von den Parlamenten in **Bund und Ländern** erlassen werden (vgl. [Kap. 4.3.2.1](#)), weshalb insoweit von der Legislative (»gesetzgebende Gewalt«) gesprochen wird. In ihrer Reichweite sind sie auf das Bundes- bzw. Landesgebiet beschränkt. Für die Verabschiedung von Gesetzen ist zudem ein besonderes parlamentarisches Verfahren vorgesehen (vgl. [Kap. 5](#)), weshalb man auch von Parlamentsgesetzen oder - in

Abgrenzung zu Verordnungen (s. u.) - von **formellen Gesetzen** spricht. Für **Steuergesetze** ergibt sich im Gesetzgebungsverfahren regelmäßig die Besonderheit, dass auch der Bundesrat zustimmen muss (Art. 105 Abs. 3 GG), die Bundesregierung über die sie im Bundestag tragende Mehrheit ein Steuergesetz also im Ergebnis nicht alleine verabschieden kann, was in anderen Rechtsgebieten oftmals anders ist. Dort ist zwar auch immer der Bundesrat zu beteiligen, regelmäßig kann dieser aber nur Einspruch gegen ein Gesetz einlegen, der dann im Bundestag wieder überstimmt werden kann.

Die **Allgemeingültigkeit** von Gesetzen ergibt sich vor allem aus **Art. 20 Abs. 3 GG**, wonach die Gesetzgebung (»Legislative«) an die verfassungsmäßige Ordnung, die vollziehende Gewalt (»Exekutive«) und die Rechtsprechung (»Judikative«) an **Recht und Gesetz gebunden** sind. Die Gesetzgebung ist »nur« an die verfassungsmäßige Ordnung (d. h. an alle grundgesetzlichen Vorgaben, insb. die Grundrechte) gebunden, weil sie die Gesetze selbst ändern kann.

Schließlich sei noch darauf hingewiesen, dass mit einem Gesetz begrifflich zwei unterschiedliche Dinge gemeint sein können. Es kann ein **komplettes Gesetz** (z. B. das Einkommensteuergesetz) oder eine **einzelne Gesetzesvorschrift** (z. B. § 1 EStG) gemeint sein. Beispielsweise liegt die Voraussetzung des Art. 100 Abs. 1 GG, wonach ein Gericht »ein Gesetz« für verfassungswidrig halten muss, sowohl dann vor, wenn das Gericht ein komplettes Gesetz für verfassungswidrig hält (z. B. das Kernbrennstoffsteuergesetz, weil der Bund hierfür nicht zuständig sei), als auch dann, wenn das Gericht eine Gesetzesvorschrift bzw. einen Teil von einer solchen für verfassungswidrig hält (z. B. § 9 Abs. 6 EStG, weil die Vorschrift gegen den Allgemeinen Gleichheitssatz verstoße).

1.2.1.2 Verordnungen

Verordnungen, auch Rechtsverordnungen genannt, sind ebenfalls **allgemeinverbindliche** Regelungen und **abstrakt-generell** (vgl. [Kap. 1.2.1.1](#)) ausgestaltet. Zwar weisen sie häufig einen **höheren Detaillierungsgrad** als Gesetze auf, trotzdem unterscheiden sie sich in ihrem Inhalt oder ihrer Bindungswirkung von Gesetzen grundsätzlich nicht, weshalb sie auch als **materielle Gesetze** bezeichnet werden, in Abgrenzung zu den zuvor als formelle Gesetze beschriebenen Parlamentsgesetzen.

Beispiel

Anwendungsbereich von Verordnungen

Verordnungen sind oftmals konkreter als Gesetze formuliert. So ergibt sich aus § 4a EStG, dass der Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr zu ermitteln ist. Was das Wirtschaftsjahr ist, sagt das Gesetz jedoch nicht. Das übernimmt § 8b Satz 1 der Einkommensteuereinführungsverordnung (EStDV). Danach umfasst das Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von zwölf Monaten. Trotzdem gilt auch diese Vorschrift für eine unbestimmte Anzahl von Fällen (abstrakt) und ist an eine unbestimmte Anzahl von Personen (generell) gerichtet.

Verordnungen werden jedoch - und das ist der wesentliche Unterschied zu Gesetzen - von der **Exekutive** («vollziehenden Gewalt») **erlassen** (z. B. dem [Bundes-]Ministerium der Finanzen). Auf den ersten Blick wirkt das merkwürdig, weil damit ein gesetzesgleicher Akt («exekutives Recht») ohne das für Gesetze vorgesehene Verfahren erlassen wird. Ein Demokratiedefizit entsteht

dadurch jedoch nicht, weil das Grundgesetz den Erlass von Verordnungen durch die Exekutive ausdrücklich erlaubt, dafür aber ein Gesetz als Ermächtigungsgrundlage fordert (Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG). Dabei müssen Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung im Gesetz geregelt werden (Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG). Die Ermächtigung kann auch übertragen werden (z. B. vom Land an die Gemeinde), was allerdings voraussetzt, dass diese Weiterübertragung ebenfalls im Gesetz, das die ursprüngliche Ermächtigung enthält, vorgesehen ist; zudem muss die Übertragung selbst durch eine Rechtsverordnung erfolgen (Art. 80 Abs. 1 Satz 4 GG). **Sinn und Zweck** von Verordnungen ist es, dass die Exekutive bestimmte Entscheidungen selbst treffen kann und dadurch die Legislative entlastet wird. Nach der Rechtsprechung des BVerfG zur »Wesentlichkeitstheorie« müssen zentrale Entscheidungen (z. B. Grundrechtseingriffe) aber vom Parlament selbst getroffen werden. Im **Steuerrecht** wurden fast für jede Steuerart (oftmals mehrere) Verordnungen erlassen.

1.2.1.3 Satzungen

(Öffentlich-rechtliche) Satzungen (mit Außenwirkung) sind ebenfalls **allgemeinverbindliche** Regelungen und **abstrakt-generell** (vgl. [Kap. 1.2.1.1](#)) ausgestaltet. Im Unterschied zu Gesetzen und Verordnungen werden sie jedoch von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (z. B. einer Gemeinde) erlassen und sind in ihrer Reichweite auf diesen Bereich (z. B. das Gemeindegebiet) beschränkt.

Beispiel

Anwendungsbereich von Satzungen

Im Jahr 2014 hat die **Stadt Köln** durch Satzung v. 18.11.2014 im Stadtgebiet eine **Kulturförderabgabe**

eingeführt (auch als Betten- oder Tourismussteuer, City-Tax, Beherbergungsabgabe bzw. -steuer oder Übernachtungsabgabe bezeichnet), die auf entgeltliche Privatübernachtungen im Stadtgebiet erhoben wird. Die Satzung wurde im Amtsblatt der Stadt Köln v. 19.11.2014 veröffentlicht (vgl. [Abb. 1](#)).



Amtsblatt der Stadt Köln

45. Jahrgang

G 2663

Ausgegeben am 19. November 2014

Nummer 48

Inhalt

419	Satzung zur Erhebung einer Kulturförderabgabe im Gebiet der Stadt Köln vom 18.11.2014	Seite 997
420	Kommunalwahl 2014 – öffentliche Bekanntmachung des Beschlusses des Rates der Stadt Köln über die Gültigkeit der Kommunalwahl und der Integrationsratswahl 2014 gemäß § 40 Absatz 1 des Kommunalwahlgesetzes	Seite 1006
Öffentliche Bekanntmachung von Bauleitplänen		
421	Inkrafttreten eines Bebauungsplans gemäß § 10 Baugesetzbuch in Anwendung des vereinfachten Verfahrens nach § 13 Baugesetzbuch Arbeitstitel: Drosselweg/Finkenplatz in Köln-Niehl	Seite 1007
422	Ortsübliche Bekanntgabe gemäß § 3a Satz 2 des Gesetzes über die Umweltverträglichkeitsprüfung (UVPG) des Ergebnisses der Vorprüfung des Einzelfalls nach § 3c UVPG	Seite 1008
423	Bekanntmachung über die Sitzung der Verbandversammlung des Zweckverbandes Sparkasse Köln-Bonn am 02. Dezember 2014	Seite 1008
424	Die Kliniken der Stadt Köln schreiben aus: VOB: Bekanntmachung Öffentliche Ausschreibung VN 01/14 Vollwartung von Aufzugsanlagen im Krankenhaus Merheim, Krankenhaus Holweide und Kinderkrankenhaus Amsterdamer Straße (Riehl)	Seite 1009

419 Satzung zur Erhebung einer Kulturförderabgabe im Gebiet der Stadt Köln vom 18.11.2014

Der Rat der Stadt Köln hat in seiner Sitzung am 13.11.2014 aufgrund des § 7 der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Juli 1994 (GV.NRW.S.666) und des § 2 des Kommunalabgabengesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen (KAG) vom 21. Oktober 1969 (GV.NRW.S.712) – jeweils in der zum Zeitpunkt des Erlasses dieser Satzung geltenden Fassung – diese Satzung beschlossen.

**§ 1
Abgabengläubiger**

Die Stadt Köln erhebt nach dieser Satzung eine Kulturförderabgabe als örtliche Aufwandsteuer.

**§ 2
Gegenstand der Kulturförderabgabe**

(1) Gegenstand der Kulturförderabgabe ist der über den Grundbedarf des Wohnens hinausgehende Aufwand des Beherbergungsgastes für die Möglichkeit einer entgeltlichen Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb (Hotel, Gasthof, Pension, Privatzimmer, Jugendherberge, Ferienwohnung, Motel, Campingplatz, Schiff und ähnliche Einrichtung), der gegen Entgelt eine Beherbergungsmöglichkeit zur Verfügung stellt; dies gilt unabhängig davon, ob die Beherbergungsleistung tatsächlich in Anspruch genommen wird.

(2) Der Übernachtung steht die Nutzung der Beherbergungsmöglichkeit, ohne dass eine Übernachtung erfolgt (z.B. Tagezimmer), gleich, sofern hierfür ein gesonderter Aufwand betrieben wird.

(3) Von der Besteuerung sind insbesondere Aufwendungen für Übernachtungen ausgenommen, wenn die Beherbergung beruflich zwingend erforderlich ist. Dies ist der Fall, wenn ohne die entgeltliche Beherbergung die Berufsausübung, gewerbliche Tätigkeit oder freiberufliche Tätigkeit nicht ausgeübt und deshalb Einkommen nicht erwirtschaftet werden könnte (beruflich zwingende Veranlassung).

**§ 3
Bemessungsgrundlage**

Bemessungsgrundlage ist der vom Gast für die Beherbergung aufgewendete Betrag (einschließlich Mehrwertsteuer). Dies gilt auch, wenn mehrere Personen die Leistung zusammen in Anspruch nehmen (z. B. Doppelzimmer). In diesem Fall ist zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Preis für die gemeinschaftliche Beherbergung durch die Anzahl der beherbergten Personen zu teilen.

Abb. 1: Amtsblatt der Stadt Köln v. 19.11.2014, »Satzung zur Erhebung einer Kulturförderabgabe im Gebiet der Stadt Köln vom 18.11.2014«

Die jeweiligen Körperschaften müssen zwar erst durch ein Gesetz zum Erlass von Satzungen ermächtigt werden, die **Satzungsautonomie** von Gemeinden ist verfassungsrechtlich aber in Art. 28 Abs. 2 GG garantiert (»kommunale Selbstverwaltung«). So ist z. B. in NRW in § 7 Abs. 1 der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen (GO NRW) festgelegt, dass die Gemeinden »ihre Angelegenheiten durch Satzung regeln, soweit Gesetze nichts anderes bestimmen«. Dabei ist die Erhebung von Geldleistungen gesondert geregelt, z. B. für NRW in § 1 Abs. 1 Satz 1 des **Kommunalabgabengesetzes** für das Land Nordrhein-Westfalen (KAG NRW), wonach die Gemeinden dazu berechtigt sind, »nach Maßgabe dieses Gesetzes Abgaben (Steuern, Gebühren und Beiträge) zu erheben, soweit nicht Bundes- oder Landesgesetze etwas anderes bestimmen«. Im **Steuerrecht** beruhen die Gemeindesteuern (neben Kulturförderabgaben z. B. auch Hunde- oder Zweitwohnungsteuern) daher auf dementsprechenden Satzungen, die übrigens durch den Gemeinderat, sozusagen das »Stadtparlament«, beschlossen werden.

1.2.1.4 Richtlinien und Erlasse

In Deutschland gibt es mehr als 600 Finanzämter, die jedes Jahr mehrere Millionen Steuererklärungen (oftmals automatisiert) bearbeiten. Um dabei deutschlandweit eine **einheitliche Rechtsanwendung** zu gewährleisten, kann die Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrats allgemeine Verwaltungsvorschriften erlassen (Art. 108 Abs. 7 GG). Sie werden im Steuerrecht als »**Richtlinien**«

bezeichnet, wie z. B. die Einkommensteuer-Richtlinien (EStR). Daran sind nur die nachgelagerten Behörden gebunden, weshalb Verwaltungsvorschriften mangels allgemeiner Verbindlichkeit **keine Rechtsnormen** sind. Genauso verhält es sich mit **BMFSchreiben**, die vom Bundesministerium der Finanzen erlassen werden, um für nachgelagerte Stellen eine steuerliche Behandlung von Sachverhalten vorzugeben. Für sie ist zwar nicht die Zustimmung des Bundesrats erforderlich, sie müssen aber im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder ergehen. Gleichwohl können sie dadurch deutlich schneller als Richtlinien veröffentlicht werden, weshalb z. B. die Umsatzsteuer-Richtlinien mittlerweile abgeschafft und durch ein BMF-Schreiben ersetzt wurden (»Umsatzsteuer-Anwendungserlass«).

1.2.2 Höherrangiges Recht

Im Bereich des höherrangigen Rechts ist für unsere Zwecke das **Grundgesetz** relevant. Dass es sich hierbei um die Verfassung für Deutschland handelt, ergibt sich nicht aus seinem Namen, da bei seiner Verabschiedung im Jahr 1949 bewusst auf den **Begriff der Verfassung verzichtet** wurde, weil es aufgrund der damaligen Teilung von Deutschland nur als Übergangslösung gedacht war. Es gibt im Übrigen aber auch andere Länder, die ihre Verfassung als »Grundgesetz« bezeichnen, etwa Finnland (*perustuslaki*) oder die Niederlande (*Grondwet voor de Vereenigde Nederlanden*).

Die **Höherrangigkeit des Grundgesetzes** zeigt sich an verschiedenen Stellen. Es normiert **Grundrechte** (Art. 1-19 GG), die die »Gesetzgebung, vollziehende Gewalt und Rechtsprechung als unmittelbar geltendes Recht« binden (Art. 1 Abs. 3 GG), und regelt als zweiten großen Bestandteil den Aufbau und die Funktionsweise der Staatsorgane, was