

Jonas Blaszkowski

Die abgabenrechtliche Lenkung

Unerwünscht im „Steuerstaat“?



Cuvillier Verlag Göttingen
Internationaler wissenschaftlicher Fachverlag

Jonas Blaszkowski

Die abgabenrechtliche Lenkung

Unerwünscht im „Steuerstaat“?

Die abgabenrechtliche Lenkung

Unerwünscht im „Steuerstaat“?

von

Jonas Blaszkowski

Impressum

Titel des Werkes: Die abgabenrechtliche Lenkung – Unerwünscht im „Steuerstaat“?

Autor: Jonas Blaszkowski

Cuvillier Verlag GmbH

Nonnenstieg 8

37075 Göttingen

Telefon: 0049-551-547240

Webseite: www.cuvillier.de

E-Mail: info@cuvillier.de

Bibliografische Informationen der Deutschen Nationalbibliothek

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

1. Auflage, Göttingen. 2026

Zugl.: Universität Bielefeld, Diss., 2026

1. Gutachter: Prof. Dr. Christoph Gusy

2. Gutachter: Prof. Dr. Johannes Hellermann

Tag der mündlichen Prüfung: 12.8.2026

© Cuvillier Verlag GmbH, Göttingen

Dieses Werk ist lizenziert unter einer Creative Commons Namensnennung 4.0 International Lizenz (CC BY 4.0). <https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/> Sie können das Material frei weiterverbreiten und bearbeiten, auch für kommerzielle Zwecke, sofern Sie die Quelle ordnungsgemäß angeben. Sie müssen außerdem einen Link zur Lizenz angeben und auf Änderungen hinweisen. Alle Rechte an Inhalten, die nicht unter diese Lizenz fallen, bleiben vorbehalten.

Gedruckt auf umweltfreundlichem, säurefreiem Papier aus nachhaltiger Forstwirtschaft.

ISBN 978-3-68952-598-9

eISBN 978-3-68952-599-6

ORCID 0009-0001-4980-8065

ISNI 0000000530793758

DOI 10.61061/ISBN_9783689525989

Für meine Familie

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2026 von der Fakultät für Rechtswissenschaft der Universität Bielefeld als Dissertationsschrift angenommen. Die Arbeit wurde im Januar 2026 fertiggestellt. Literaturbeiträge und Rechtsprechung wurden bis zu diesem Zeitpunkt berücksichtigt. Gesetzesangaben entsprechen ebenfalls diesem Stand, soweit nicht ausdrücklich etwas anderes angegeben ist.

Die Untersuchung ist während meiner Tätigkeit als Wissenschaftlicher Mitarbeiter für das Repetitorium der Fakultät für Rechtswissenschaft der Universität Bielefeld („Examinatoriumsbüro“) entstanden. Besonders danken möchte ich meinem Doktorvater Prof. Dr. Christoph Gusy, der die Arbeit umfassend betreut, durch wertvolle Diskussionen und Anregungen unterstützt und mich stets motiviert hat. Prof. Dr. Johannes Hellermann danke ich für die Zweitbegutachtung. Für die Mitwirkung in der Prüfungskommission möchte ich mich ebenfalls bei Prof. Dr. Simon Kempny, LL. M. (UWE Bristol) bedanken.

Meinen ehemaligen Kolleginnen und Kollegen am Lehrstuhl meines Doktorvaters, vor allem Dr. Ksenia Mejia Heim, Dr. Juliane Klei, Dr. Moritz Mesterheide und Dr. Max Ransiek, danke ich für das kollegiale Miteinander und die gegenseitige Unterstützung, die auch über die wissenschaftliche Arbeit hinaus von großem Wert waren. Mein Dank gilt zudem Daniel Köhl, LL. M. (UGA). Unsere regelmäßigen Treffen und anregenden Diskussionen sowie seine akribische Durchsicht meiner Arbeit waren für mich von unschätzbarem Wert.

Meinen Freunden, allen voran Jonas Marxen, der sich auch der mühevollen Arbeit des Korrekturlesens angenommen hat, danke ich für ihre Unterstützung bei und neben der Arbeit.

Der größte Dank gebührt meiner Familie. Ihr widme ich diese Arbeit. Meine Eltern Annette Eisfeld-Blaszkowski und Hans Blaszkowski sowie mein Bruder Jan Blaszkowski haben meine persönliche und berufliche Entwicklung stets gefördert und damit den Grundstein für diese Arbeit gelegt. Darüber hinaus möchte ich meiner Frau Naomi Maria Stöckl für ihren bedingungslosen Rückhalt und ihre Unterstützung in jeglicher Hinsicht danken.

Bielefeld, im August 2026

Jonas Blaszkowski

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	XV
§ 1 Einführung: Das Steuerstaatsprinzip und die abgabenrechtliche Lenkung.....	1
A. Stand der Diskussion.....	4
B. Untersuchungsgang und Untersuchungshypothesen.....	5
§ 2 Die Abgabenarten des Grundgesetzes.....	9
A. Die Steuer	10
I. Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff	10
II. Konkretisierung der Merkmale	11
1. Gegenleistungsunabhängigkeit	11
2. Fiskalzweck.....	13
III. Fiskalzweck als Nebenzweck.....	14
1. Der Begriff der steuerlichen Norm mit Lenkungszweck	14
a. Differenzierung von Zweck und Wirkung einer Steuer.....	14
b. Begriffsbestimmung.....	15
2. Abgrenzung.....	16
a. Verfassungsrechtliche Bedeutung	16
b. Bestimmung der abzugrenzenden Normkategorien.....	17
c. Abgrenzungsmethoden	17
aa. Objektive Absichtung	18
bb. Subjektiver Ansatz	18
3. Zwischenergebnis.....	19
B. Die nichtsteuerlichen Abgaben	20
I. Vorzugslasten	20
II. Sonderabgaben	20
III. Weitere Abgabenarten.....	21
C. Zusammenfassung.....	21
§ 3 Das Gebot der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen	23
A. Der Geltungsgehalt für Steuern und nichtsteuerliche Abgaben.....	23
B. Rechtfertigung von Abweichungen.....	25

I.	Allgemeine Rechtfertigungsanforderungen.....	25
II.	Anforderungen an die Rechtfertigung abgabenrechtlicher Ungleichbehandlung	26
C.	Zusammenfassung	28
§ 4	Die abgabenrechtliche Lenkung und ordnungsrechtliche Alternative	29
A.	Begriffsbestimmung	29
B.	Entwicklung	31
C.	Wirkung	34
I.	Homo oeconomicus-Gedanke.....	34
II.	Marktkonformität.....	35
III.	Freiheitsschonenderes Wahlrecht	36
IV.	Höhere Wirksamkeit und Effizienz	37
V.	Ergebnis: Ist die Lenkung über Abgaben eine Alternative zum Ordnungsrecht?.....	38
D.	Zusammenfassung	39
§ 5	Das Steuerstaatsprinzip	41
A.	Der Steuerstaat als idealtypischer Zustand	41
I.	Begriff.....	41
II.	Staatstheoretische Elemente	42
1.	Überwiegende Finanzierung aus Steuern	42
2.	Trennung von Staat und Wirtschaft.....	43
III.	Gegenentwurf: Gebührenstaat	44
B.	Die Entwicklung des Steuerstaatsprinzips im Grundgesetz	47
I.	Bis in die 1970er Jahre	47
II.	Ab den 1970er Jahren	48
C.	Die dogmatische Herleitung und normative Anknüpfung des Steuerstaatsprinzips im Grundgesetz – eine Gesamtbetrachtung	49
I.	Unzulässigkeit öffentlicher Dienstverpflichtungen.....	49
II.	Entscheidung für die Privatwirtschaft	52
III.	Hervorgehobene Stellung der Steuer in Art. 105 ff. GG.....	56
IV.	Ordnungsfunktion der Finanzverfassung für die bundesstaatliche Struktur .	61

V.	Verfassungsgrundsatz der Vollständigkeit des Haushaltsplans und Demokratieprinzip.....	65
VI.	Sozial- und Rechtsstaatsprinzip	69
1.	Sozialstaatsprinzip.....	69
2.	Rechtsstaatsprinzip.....	71
3.	Sozialer Rechtsstaat	73
VII.	Belastungs- bzw. Lastengleichheit der Bürger	75
VIII.	Schutz im Sinne einer Verfassungsvoraussetzung	78
IX.	Zusammenfassung.....	79
D.	Die Rechtswirkungen des Steuerstaatsprinzips auf lenkende Abgaben.....	80
I.	Normativer Gehalt.....	81
1.	Begrenzung nichtsteuerlicher Abgaben im Besonderen	81
a.	Quantitative Einschränkung	82
b.	Qualitative Einschränkung.....	85
aa.	Das Besondere an der besonderen sachlichen Rechtfertigung	86
bb.	Der Restgehalt der qualitativen Einschränkung	88
2.	Begrenzung nichtsteuerlicher Abgaben im Allgemeinen	88
3.	Polizeikosten bei Hochrisikospiele im Lichte des Steuerstaatsprinzips ..90	
4.	Ergebnis: Finanzverfassungsrechtlicher Wertungs- und Interpretationsgrundsatz.....	93
II.	Lenkende nichtsteuerliche Abgaben	95
1.	Notwendigkeit einer Zuordnung	95
2.	Verfassungsrechtliche Voraussetzungen.....	98
a.	Gebühren	99
aa.	Benutzungsgebühr.....	100
bb.	Verleihungsgebühr.....	101
cc.	Belastungsgrund: Kostendeckung.....	102
dd.	Zwischenergebnis	103
b.	Sonderabgabe	104
c.	Vorteilsabschöpfungsabgabe.....	106
d.	Lenkungsabgabe als Abgabe sui generis.....	108
e.	Ergebnis: Zulässigkeit lenkender nichtsteuerlicher Abgaben	111

3.	Exkurs: Zulässige Gestaltung über die Aufkommenswirkung von Abgaben?	111
4.	Brennstoffemissionshandelsgesetz	114
a.	Verfassungsrechtliche Problemstellung	114
b.	Verfassungsrechtliche Einordnung	115
aa.	Steuer oder nichtsteuerliche Abgabe?	115
bb.	Verfassungsrechtliche Rechtfertigung mit Schwerpunkt auf der Einführungsphase und dem Preiskorridor	116
5.	Zusammenfassung	119
III.	Steuerliche Normen mit Lenkungszweck	120
1.	Arten steuerlicher Normen mit Lenkungszweck	122
2.	Verfassungsrechtliche Voraussetzungen	124
a.	Gesetzgebungskompetenz	125
b.	Rechtfertigung vor dem Allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)	128
aa.	Auswirkung der Besonderheit zwischen Steuern und nichtsteuerlichen Abgaben auf den Prüfungsmaßstab?	129
bb.	Durchbrechung der Lastengleichheit in Form der Leistungsfähigkeit	131
cc.	Maßstabsbestimmung: Gefahr für die Ordnungsfunktion der Finanzverfassung?	132
dd.	Konkretisierte Anforderungen nach dem Steuerstaatsprinzip	134
3.	Zwischenergebnis: Ist die steuerliche Lenkung ein Fremdkörper im Steuerstaat?	136
IV.	Zwischen Anspruch und Anwendung – ein Steuerstaatsprinzip auf Richtungssuche?	138
1.	Sonderabgabe Absatzfonds	139
2.	Rundfunkbeitrag	140
3.	Windenergiebeteiligungsgesellschaft	141
4.	Polizeikosten bei Hochrisikospielen	144
5.	Abschließende Beurteilung	146
E.	Fazit und weiterer Gang der Untersuchung	147

§ 6 Das Steuerstaatsprinzip – Leitgedanke oder verfassungsrechtliche**Wirklichkeit? 149**

A. Die Finanzverfassung im Gefüge des Grundgesetzes	150
I. Die Finanzverfassung des Grundgesetzes	151
1. Systematische Stellung.....	151
2. Einordnung der Finanzverfassung ins Gefüge des Grundgesetzes	151
a. Finanzverfassung als konkretisiertes Bundesstaatsprinzip	152
b. Finanzverfassung als „Folgeverfassung“?	153
aa. Finanzverfassung als Ausfluss aus dem Bundesstaatsprinzip?	154
bb. Hinausgehender Schutz der Bürger über die Innenwirkung zwischen Bund und Ländern?	156
cc. Zwischenergebnis	158
c. Rechtswirkung der Finanzverfassung	159
aa. Interpretationslinien für Art. 104 ff. GG.....	159
bb. Auswirkungen auf die Gesetzgebungskompetenz von steuerlichen Normen mit Lenkungszweck	160
3. Ergebnis: Das Grundgesetz als Grundlage der Interpretation der Finanzverfassung	162
II. Zusammenfassung: Auswirkung auf die Begründung des Steuerstaatsprinzips.....	162
B. Die politische Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers	163
I. Verfassungsrechtlich garantierte Gestaltungsfreiheit	164
II. Grenzen der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers	165
1. Möglichkeiten der Verfassungsinterpretation	165
a. Das Grundgesetz als Grundordnung	166
b. Das Grundgesetz als Rahmenordnung	169
c. Zwischenergebnis.....	173
2. Einschränkung durch die finanzverfassungsrechtlichen Kompetenznormen	175
3. Einschränkung durch Verfassungsprinzipien.....	175
a. Bundesstaatsprinzip	175
b. Sozialstaatsprinzip	176
4. Einschränkung durch Grundrechte.....	176

5.	Finanzverfassung als Leitgedanke an den Gesetzgeber?	178
III.	Zusammenfassung: Auswirkung auf die Begründung des Steuerstaatsprinzips	179
C.	Ergebnis: Offenheit der staatlichen Einnahmenerzielung?	179
§ 7	Folgerwägungen: Anforderungen an die abgabenrechtliche Lenkung.....	181
A.	Grundthese: Keine Sonderdogmatik durch ein verfassungsrechtliches Steuerstaatsprinzip	181
B.	Lenkende nichtsteuerliche Abgaben.....	183
I.	Notwendigkeit einer Zuordnung?	183
II.	Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Durchbrechung des Grundsatzes der Belastungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG).....	184
III.	Verfassungsmäßigkeit des Brennstoffemissionshandelsgesetzes	186
C.	Lenkungsnormen und -steuern	189
I.	Gesetzgebungskompetenz	190
II.	Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Durchbrechung des Grundsatzes der Belastungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG).....	190
D.	Zusammenfassung	192
§ 8	Zusammenfassung der Ergebnisse	195
	Literaturverzeichnis.....	203

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Ansicht
a.E.	am Ende
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AK	Alternativkommentar zum Grundgesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
Art.	Artikel (singular/plural)
Aufl.	Auflage
Ausf./ausf.	Ausführlich/ausführlich
BayVBl.	Bayerische Verwaltungsblätter
Bd.	Band
Bearb.	Bearbeiter
BeckOK	Beck'scher Online-Kommentar
BeckRS	Beck-Rechtsprechung
Begr.	Begründer
BEHG	Brennstoffemissionshandelsgesetz
Beschl.	Beschluss
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBL.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BHO	Bundeshaushaltsordnung
BK	Bonner Kommentar zum Grundgesetz
BremGebBeitrG	Bremisches Gebühren- und Beitragsgesetz
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache

BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Bundesverfassungsgerichtsentscheidung
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
bzw.	beziehungsweise
CO ₂	Kohlenstoffdioxid
d.h.	das heißt
ders.	derselbe
dies.	dieselbe
DJT	Deutscher Juristentag
dkfz.	Deutsches Krebsforschungszentrum
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DVB	Deutsches Verwaltungsblatt
EEG	Erneuerbare-Energien-Gesetz
EnK-Aktuell	EnergieKrise-Aktuell
EnWZ	Zeitschrift für das gesamte Recht der Energiewirtschaft
EL	Ergänzungslieferung
EStG	Einkommensteuergesetz
et al.	et alii = und andere
EurUP	Zeitschrift für Europäisches Umwelt- und Planungsrecht
e.V.	eingetragener Verein
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	FinanzRundschau
FS	Festschrift
GewArch	Gewerbearchiv
GG	Grundgesetz
GO NRW	Gemeindeordnung Nordrhein-Westfalen
grds.	grundsätzlich

GS	Gedächtnisschrift
HBGR	Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa
HBStR	Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland
HBVerfR	Handbuch Verfassungsrecht/Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland
HBVwR	Handbuch des Verwaltungsrechts
HChE	Herrenchiemseer Verfassungsentwurf
Hdb.	Handbuch
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
I/i.Erg.	Im/im Ergebnis
i.H.v.	In Höhe von
i.V.m.	in Verbindung mit
idF	in der Fassung
Insb./insb.	Insbesondere/insbesondere
JA	Juristische Arbeitsblätter
jM	juris – Die Monatszeitschrift
JöR	Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart (Neue Folge)
Jura	Juristische Ausbildung
JuS	Juristische Schulung
JZ	JuristenZeitung
KAG NRW	Kommunalabgabengesetz Nordrhein-Westfalen
Kap.	Kapitel (singular/plural)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lit.	litera = Buchstabe
Ls.	Leitsatz
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
Mio.	Millionen
NdsVBl	Niedersächsische Verwaltungsblätter
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NuR	Natur und Recht

NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWVB	Nordrhein-Westfälische Verwaltungsblätter
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
S.	Seite
s.	siehe
sog.	sogenannte/sogenannter
SpoPrax	Sportrecht und E-Sportrecht in der Praxis
SpuRt	Zeitschrift für Sport und Recht
stRspr.	ständige Rechtsprechung
StuW	Steuern und Wirtschaft
StWStP	Staatswissenschaften und Staatspraxis
u.a.	unter anderem
UStG	Umsatzsteuergesetz
u.U.	unter Umständen
v.	vom
v.a.	vor allem
VGH	Verwaltungsgerichtshof
Vgl./vgl.	Vergleiche/vergleiche
Vorbem.	Vorbemerkungen
VR	Verwaltungsrundschau
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
WD	Wissenschaftlicher des Deutschen Bundestages
WRV	Weimarer Verfassung
z.B.	zum Beispiel
ZfU	Zeitschrift für Umweltpolitik & Umweltrecht
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht
zit.	zitiert
ZJS	Zeitschrift für das Juristische Studium

ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
ZUR	Zeitschrift für Umweltrecht

§ 1 Einführung: Das Steuerstaatsprinzip und die abgabenrechtliche Lenkung

„Der Staat des Grundgesetzes ist Steuerstaat.“¹ Mit diesem Satz beginnt der viel beachtete Aufsatz *Steuerstaat als Staatsform* von Isensee aus dem Jahre 1977. Das Prinzip des Steuerstaates beschäftigt sich im Wesentlichen mit der Frage, wie hoheitliche Aufgaben finanziert werden sollen. Es verlangt, dass der Staat seinen Finanzbedarf vorrangig durch Steuern deckt.²

Die Frage nach der verfassungsmäßigen Finanzierung staatlicher Aufgaben hat in jüngerer Vergangenheit wieder an Aktualität gewonnen. Zunächst ist die Debatte über die Beteiligung privater Akteure an den Kosten der öffentlichen Sicherheit zu erwähnen. Im Zentrum dieser Diskussion steht die Erhebung einer Gebühr, um Veranstalter gewinnorientierter und erfahrungsgemäß gewaltgeneigter Großveranstaltungen an den zusätzlichen Kosten des Polizeieinsatzes zu beteiligen. Denn das Land Bremen hat im Jahr 2014 mit § 4 Abs. 4 BremGebBeitrG eine Rechtsgrundlage geschaffen, um den polizeilichen Mehraufwand, der bei solchen Veranstaltungen für die Gewährleistung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung anfällt, über eine Gebührenerhebung abzudecken. Anlass waren insbesondere sog. „Hochrisikospiele“ im Fußball, bei denen aufgrund zu erwartender gewalttätiger Auseinandersetzungen ein erheblich gesteigerter Einsatz von Polizeikräften notwendig wird. Nach dem Bundesligaspiel zwischen dem Sport-Verein Werder Bremen und dem Hamburger Sport-Verein im Jahr 2015 wurde, gestützt auf diese Vorschrift, erstmals eine solche Gebühr i.H.v. etwas mehr als 425.000 Euro gegen eine Tochtergesellschaft der Deutschen Fußballliga e.V., die mit der Verantwortung für den Betrieb der Fußball-Bundesliga betraut ist, erhoben. Im Umfeld des Spiels waren 969 Polizisten im Einsatz; 90 Personen wurden in Gewahrsam genommen. Zudem wurden rund 150 Platzverweise für das Stadtgebiet ausgesprochen. Die verwaltungsgerichtlichen Klagen gegen den Gebührenbescheid blieben überwiegend erfolglos, sodass schließlich Urteilsverfassungsbeschwerde zum Bundesverfassungsgericht erhoben wurde.³

Die Kritik an der Gebühr gründet sich dabei im Kern auf einen Verstoß gegen das Steuerstaatsprinzip. Denn dieses sehe vor, dass allgemeine Staatsaufgaben, wie die Gewährung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung, über Steuern zu finanzieren seien. Nur so werde

¹ Isensee, in: FS Ipsen, S. 409.

² Vgl. Heun, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10; Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 127; Waldhoff, in: BK, GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 417; Vogel, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. II, § 30, Rn. 51.

³ Vgl. hierzu ausf. BVerfG, BeckRS 2025, 104, Rn. 2 ff.

sichergestellt, dass nicht nur Vermögende staatliche Leistungen in Anspruch nehmen können.⁴ Sehe das Polizeirecht daher keine Verantwortlichkeit des Veranstalters für die polizeilichen Maßnahmen vor, könne er auch über eine Gebühr nicht herangezogen werden.⁵ Diese allgemeine, jedem zustehende Gefahrenabwehr rechtfertige keine individuell zurechenbare Leistung und damit keinen gebührenrechtlichen Vorteil.⁶ Denn der Bürger zahle hierfür schon die gegenleistungsunabhängige Steuer, wodurch im Steuerstaat sämtliche Aufgaben des Staates abgegolten seien.⁷ Die Debatte um die Gebühr für „Hochrisikospiele“ stellt damit weit mehr als ein reines gebührenrechtliches Problem dar. Es geht grundlegend um die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen der Staat befugt ist, die Finanzierung von Staatsaufgaben nicht nur über Steuern vorzunehmen, sondern auch auf andere Einnahmequellen zurückzugreifen. Das Steuerstaatsprinzip wird dabei im Grundgesetz auf eine Vielzahl von Argumenten gestützt: die Unzulässigkeit öffentlicher Dienstverpflichtungen, die Entscheidung des Grundgesetzes für die Privatwirtschaft, die hervorgehobene Stellung der Steuer in Art. 105 ff. GG, die Ordnungsfunktion der Finanzverfassung für die bundesstaatliche Struktur, den Verfassungsgrundsatz der Vollständigkeit des Haushaltsplans, das Demokratieprinzip sowie das Sozial- und Rechtsstaatsprinzip. Hinzu tritt der verfassungsrechtliche Grundsatz der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen und der mit allen Argumenten zusammenhängende Schutz des Steuerstaatsprinzips als Verfassungsvoraussetzung.

Das Prinzip des Steuerstaates gerät jedoch auch durch die zunehmende Verwendung abgabenrechtlicher Instrumente zur Verhaltenslenkung unter Druck.⁸ Über Lenkungsabgaben wird das Abgabenrecht nicht mehr nur primär zur Einnahmeerzielung, sondern gezielt zur Erreichung politisch gesetzter Ziele eingesetzt. Denn über eine gezielte Ausgestaltung des Tatbestands kann es dem Normgeber gelingen, ein gewünschtes Verhalten herbeizuführen oder ein unerwünschtes zu verhindern. Hervorzuheben ist die durch das BEHG⁹ zu erhebende emissionsabhängige Abgabe (im Folgenden: CO₂-Abgabe). Auch ihre verfassungsrechtliche Zulässigkeit wird in Teilen der Literatur unter Bezugnahme auf das Steuerstaatsprinzip abgelehnt.¹⁰ Erst recht könne zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung dem Grunde nach nicht der verfolgte Lenkungszweck herangezogen werden. Andernfalls würde der Gesetzgeber keiner Einschränkung mehr bei der Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben unterliegen, denn Lenkungszwecke würden sich fast immer finden lassen.¹¹

⁴ P. Kirchhof/G. Kirchhof, Das Recht auf unentgeltliche Sicherheit, S. 25 f.

⁵ Mangels Störereigenschaft des Veranstalters auch eine gebührenrechtliche Inanspruchnahme über die Veranlassung und den Vorteilsausgleich ablehnend P. Kirchhof/G. Kirchhof, Das Recht auf unentgeltliche Sicherheit, S. 38 f. m.w.N.; tiefergehend Kap. § 5 D. I. 3.

⁶ P. Kirchhof/G. Kirchhof, Das Recht auf unentgeltliche Sicherheit, S. 39.

⁷ Vgl. hierzu Leisner-Egensperger, jM 2019, 290 (291) m.w.N.

⁸ Vgl. G. Kirchhof, Die Verwaltung 46 (2013), 349 (350); Rodi, in: FS Lehner, S. 377 (386).

⁹ Eingeführt mit dem Gesetz über einen nationalen Zertifikatehandel für Brennstoffemissionen, BGBl. I 2019, S. 2728.

¹⁰ Vgl. bspw. Fernkorn, Verfassungsrechtliche Anforderungen an Umweltabgaben, S. 128 f.; ausf. Kap. § 5 D. II. 4.

¹¹ Vgl. Wernsmann/Bering, NVwZ 2020, 497 (504).

Damit ist den Meinungen in der Literatur gegen nichtsteuerliche (Lenkungs-)Abgaben gemeinsam, dass ihre ablehnende und kritische Haltung mit dem Steuerstaatsprinzip begründet wird. Bei diesem geht es letztlich um das Verhältnis des Sach- (Art. 70 ff. GG) und Steuerrechts (Art. 105 f. GG) zueinander. Das Steuerstaatsprinzip beantwortet diese Frage mit einem Vorrang der Steuer- vor der Sachgesetzgebung. Demnach unterlägen nichtsteuerliche (Lenkungs-)Abgaben erhöhten Rechtfertigungsanforderungen, da insbesondere die Integrität der Finanzverfassung und die Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen nicht unterlaufen werden dürften.¹² Dadurch Sorge das Steuerstaatsprinzip dafür, dass die Finanzierung von Staatsaufgaben und die Verfolgung von Lenkungszwecken über Abgaben durch eine Delegitimierung nichtsteuerlicher Abgaben grundsätzlich den Steuern vorbehalten bleibe.¹³

Auch wenn das BVerfG ausdrücklich anerkennt, dass die Steuer ein Lenkungsinstrument aktiver staatlicher Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik in einer modernen Industriegesellschaft ist,¹⁴ bleibt offen, unter welchen Voraussetzungen ein solcher Einsatz abweichend von ihrer eigentlich primären Finanzierungsfunktion möglich ist. Bereits die Bestimmung der Kompetenz einer steuerlichen Norm mit Lenkungszweck wirft in Bezug auf das Verhältnis von Sach- und Steuerrecht die Frage auf, welche Kompetenzgrundlage zur Erhebung notwendig ist. Nach dem Steuerstaatsprinzip müsste die Steuerkompetenz ausreichend sein. Zudem könnten sich durch die steuerlichen Normen mit Lenkungszweck auf materieller Ebene Gefahren einer Umgehung der Finanzverfassung und der Beeinträchtigung der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen ergeben, welche bei den nichtsteuerlichen (Lenkungs-)Abgaben durch deren Delegitimierung geschützt werden sollen. Daher fordern vereinzelte Befürworter des Steuerstaatsprinzips konsequenterweise, auch Lenkungselemente im Steuerrecht grundsätzlich zu vermeiden,¹⁵ selbst wenn dies zu einem weitestgehenden Ausschluss der Lenkung über Abgaben im Steuerstaat führen würde.¹⁶ Dies steht allerdings im Kontrast zur stetigen Zunahme steuerlicher Normen mit Lenkungszweck.¹⁷

¹² Vgl. *Vogel*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSStR, Bd. II, § 30, Rn. 70 m.w.N.; s. Kap. § 5 D. I. und II.

¹³ Vgl. *Dürschmidt*, ZfU 2024, 1; *Heintzen*, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Art. 105, Rn. 4; *Selmer*, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, S. 207 f.; *Weber-Grellet*, NJW 2001, 3657 (3661).

¹⁴ BVerfGE 55, 274 (299).

¹⁵ So insb. *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, § 1, Rz. 29 ff.; *Trzaskalik*, Gutachten E zum 63. DJT 2000, E 64, E 93; für eine behutsame Integration von Sachzwecken *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 105, Rn. 95; *Hey*, DSuG 39, 11 (37) betont, dass der Einsatz des Steuerrechts zu außerfiskalischen Zwecken seit jeher umstritten ist.

¹⁶ Eine Ausnahme stellen die Verbrauchsteuern in Art. 105 Abs. 2a GG dar. Diesen wird immer auch ein nichtfiskalischer Zweck zuerkannt, vgl. *Jachmann-Michel/Vogel*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 58.

¹⁷ Vgl. zuletzt bspw. die Integration klimaschützender steuerbegünstigender Vorschriften in bestehende Steuergesetze durch das Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht, BGBl. I 2019, S. 2886, wie die Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden (§ 35c EStG) oder die Senkung der Umsatzsteuer für die Beförderung von Personen im Schienenbahnverkehr von 19 % auf 7 % (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 lit. a UStG), sowie die Tübinger Verpackungssteuer (Satzung der Universitätsstadt Tübingen über die Erhebung einer Verpackungssteuer (Verpackungssteuersatzung) vom 30.01.2020 i d F. v. 27.07.2020, abrufbar un-

Doch ist der logische Rückschluss auf das Steuerstaatsprinzip dergestalt möglich? Ist das Prinzip des Steuerstaates überhaupt im Grundgesetz verankert? Schließt das Steuerstaatsprinzip durch den steuerlichen Vorrang dann nicht bereits andere Abgaben aus? Endet die Sachgesetzgebung bei der Verfolgung von Lenkungszwecken dort, wo Abgaben, und die Steuergesetzgebung dort, wo Lenkungszwecke beginnen? Oder ist es nicht vielmehr dem Gesetzgeber ohne steuerstaatliche Restriktion überlassen, zu entscheiden, welcher Abgaben er sich bei der Finanzierung von Staatsaufgaben, bspw. Sicherheitsaufgaben, und der Verfolgung von Lenkungszwecken bedient?¹⁸ In dieser Arbeit soll kurz gesagt folgender Fragestellung nachgegangen werden: Steuerrecht first, Sachrecht second oder besteht ein gleichrangiges Verhältnis? Die Diskussion um die Polizeikosten bildet hierfür den Ausgangspunkt der steuerstaatlichen Untersuchung; der Schwerpunkt der Arbeit liegt dann auf der abgabenrechtlichen Lenkung.

A. Stand der Diskussion

Vor allem durch den Erlass von § 4 Abs. 4 BremGebBeitrG sowie des BEHG ist die Diskussion um die verfassungsrechtliche Legitimität nichtsteuerlicher Abgaben erneut aufgeflammt. Während sich die Auseinandersetzung im Zusammenhang mit der Gebühr für den polizeilichen Mehraufwand bei Hochrisikospiele vornehmlich auf den Gebührenvorbehalt sowie die gebührenrechtliche Bestimmungsfragen unter Einbeziehung des Steuerstaatsprinzips konzentrierte,¹⁹ löste auch das BEHG eine verfassungsrechtliche Diskussion aus.

Bereits auffällig viele Abhandlungen²⁰ beschäftigten sich während des Gesetzgebungsverfahrens, aber auch nach dem Erlass des BEHG mit der Frage, in welche Kategorie die CO₂-Abgabe fällt, und folglich, ob und unter welchen steuerstaatlich eingrenzenden Voraussetzungen sie verfassungsrechtlich gerechtfertigt sein könnte.²¹ Das mehrheitlich kritische Diskussionsbild zeigt dabei, dass der Vorfrage – wie auch bei der Diskussion zu den Poli-

ter: https://www.tuebingen.de/verwaltung/uploads/satzung_verpackungssteuer.pdf (zuletzt: 09.01.2026)); diese Zunahme kritisch sehend vgl. bspw. Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 105, Rn. 93 ff.; Sureth-Sloane, FR 2022, 325 (331).

¹⁸ Der Gesetzgeber kann zwar durch die bloße Bezeichnung als Steuer oder nichtsteuerliche Abgabe die Kompetenzgrundlagen nicht verändern. Jedoch könnte ihm die spezifische Ausgestaltung des Tatbestands unter Umständen eine Formenwahl eröffnen.

¹⁹ Vgl. hierzu ausf. Leisner-Egensperger, jM 2019, 290.

²⁰ Dies auch feststellend Vollmer, in: Rodi (Hrsg.), Hdb. Klimaschutzrecht, § 16, Rn. 25.

²¹ Zuletzt hat sich G. Kirchhof, Die Verwaltung 46 (2013), 349 (367 ff.) mit den Vorgaben an eine nichtsteuerliche lenkende Abgabe auseinandergesetzt. Unter der Prämisse des Bestehens des Steuerstaatsprinzips werden die Maßstäbe der Lenkung durch Steuern als Orientierung genommen. Dabei wird jegliche Verschärfung der Anforderungen an die nichtsteuerliche Lenkung mit dem Steuerstaatsprinzip begründet. Diese Arbeit geht dagegen den umgekehrten Weg, in dem zunächst die rechtlichen Wirkungen des Prinzips auf nichtsteuerliche lenkende Abgaben herausgearbeitet werden und diese der derzeitigen rechtlichen Anwendung bei den steuerlichen Normen mit Lenkungszweck gegenübergestellt. So können präziser die bestehenden verfassungsrechtlichen Anforderungen an nichtsteuerliche Anforderungen herausgearbeitet werden, bevor ein Vergleich mit steuerlichen Normen hergestellt wird. Grundlage ist das Steuerstaatsprinzip und nicht, wie bei G. Kirchhof, die Lenkung durch Steuern.

zeikosten –, ob eine Restriktion aufgrund des Steuerstaatsprinzips verfassungsrechtlich geboten ist, und dem Gewicht des verfolgten Lenkungszwecks (Klima- und Umweltschutz) wenig Beachtung geschenkt wird. Eine direkte Gegenüberstellung zu den verfassungsrechtlichen Voraussetzungen an eine Lenkung über Steuern und deren Auswirkungen auf das Steuerstaatsprinzip findet sich nicht. Könnte doch gerade auch die Lenkung über Steuern im Vergleich zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung lenkender nichtsteuerlicher Abgaben die Inkonsistenz der Rechtsanwendung des Steuerstaatsprinzips offenbaren. Wird sich dennoch mit dem Steuerstaatsprinzip in der Diskussionen über das BEHG auseinandergesetzt, dann lediglich unter Rezeption bereits vielfach ausgetauschter Argumente.²² Dies überrascht, da es weiterhin Stimmen in der Literatur gibt, die dem Steuerstaatsprinzip grundsätzlich ablehnend gegenüberstehen.²³ Diese begründen ihre Ablehnung jedoch oftmals nur kurz und stellen hierbei u.a. auf fehlende Rechtsfolgen ab,²⁴ tiefergehende und umfangreiche Arbeiten finden sich dagegen kaum.²⁵ Schon deshalb verwundert es nicht, dass die Befürworter des Steuerstaatsprinzips mangels theoretischer oder rechtsdogmatischer Widerlegung weiterhin an diesem festhalten.²⁶ Die Diskussion über das Steuerstaatsprinzip und seiner Rechtsfolgen ist festgefahren.

B. Untersuchungsgang und Untersuchungshypothesen

Hier möchte die Arbeit im Wesentlichen ansetzen. Die in der Vergangenheit ausgetauschten Argumente zur normativen Anknüpfung und dogmatischen Herleitung des Steuerstaatsprinzips werden zunächst gesammelt.²⁷ Unter Bezugnahme auf die Diskussion über die Gebühr für die Polizeikosten werden die Rechtsfolgen des Steuerstaatsprinzips auf nichtsteuerliche Abgaben herausgearbeitet und auf den Schwerpunkt der abgabenrechtlichen Lenkung übertragen. Die Argumente werden anschließend durch eigene, methodisch hergeleitete Argumente ergänzt, wobei ein möglicher, zuvor aufgezeigter innerer Widerspruch bei der abgabenrechtlichen Lenkung selbst auch als Argument verstanden werden könnte.²⁸ Ziel ist es, die Existenz des Steuerstaatsprinzips zu hinterfragen und darauf aufbauend die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Lenkung über nichtsteuerliche Abgaben und Steuern zu bestimmen.²⁹ Ob diese Arbeit den Diskurs rund um die Legitimität abgabenrechtlicher Lenkung wiederaufleben lassen kann, wird im Nachgang zu entscheiden sein.

²² Vgl. *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Umweltabgaben, S. 41 ff.

²³ Vgl. bspw. *Kempny*, DVBl 2017, 862 (865) auch mit Bezug zu den Polizeikosten bei Hochrisikospiele.

²⁴ So *Perlitius*, Die vorteilsabschöpfende Verwaltungsgebühr, S. 89 f.; kurz angerissen selbst bei *Rodi*, in: FS Lehner, S. 377 (388 f.).

²⁵ Lediglich *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 161 ff. untersucht ausf. die normative Verankerung des Steuerstaatsprinzips im Grundgesetz. Allerdings lässt sie Argumente, wie z.B. das Grundgesetz habe sich auch für die Privatwirtschaft entschieden, außer Betracht.

²⁶ So bereits *Waldhoff*, DStJG 35, 11 (31).

²⁷ Vgl. dazu Kap. § 5 C.

²⁸ Vgl. dazu Kap. § 5 C. und D. sowie Kap. § 6.

²⁹ Vgl. dazu Kap. § 7.

Für diese Untersuchung werden zunächst die Abgabenarten des Grundgesetzes dargestellt, um Merkmale herauszuarbeiten, welche die Steuer von möglichen anderen Abgabenarten unterscheidet (Kap. § 2). Verfassungsrechtliche Bedeutung kommt unabhängig von der Wahl der Abgabenart dem aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitenden Grundsatz der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen zu. Dessen Geltungsgehalt sowie Wirkweise werden im Anschluss für die weitere Untersuchung erläutert (Kap. § 3)³⁰. Nach diesen grundlegenden Ausführungen wird die Frage beantwortet, warum sich der Gesetzgeber einer Verhaltenslenkung über Abgaben bedienen sollte (Kap. § 4). Nach begrifflicher und historischer Einordnung der abgabenrechtlichen Lenkung wird deren Wirkungsweise in Abgrenzung zu ordnungsrechtlichen Handlungsalternativen dargestellt. Da das Abgabenrecht eine Disziplin ist, die sowohl ökonomische als auch rechtliche Aspekte verknüpft, ist die juristische Arbeit nicht ohne vorherige Einordnung von Begriff, Zweck und Wirkung der Lenkung über Abgaben möglich.³¹ Im weiteren Gang der Untersuchung wird sich dem das Verhältnis von Steuern zu nichtsteuerlichen Abgaben beeinflussenden Steuerstaatsprinzip zugewendet (Kap. § 5). Nach kurzer Darstellung seiner Zielrichtung sowie historischen Entwicklung werden die bisher ausgetauschten Argumente zu seiner dogmatischen Herleitung und normativen Anknüpfung im Grundgesetz erläutert. Unter Bezugnahme auf die Diskussionen über die Erhebung von Gebühren für Hochrisikospiele werden daran anknüpfend die Rechtswirkungen des Steuerstaatsprinzips zunächst auf das grundsätzliche Verhältnis von Steuern zu nichtsteuerlichen Abgaben herausgearbeitet (Kap. § 5 D. I.), um sie im Anschluss konkret auf lenkende nichtsteuerliche Abgaben zu übertragen (Kap. § 5 D. II.). Die Ausarbeitung stellt dabei schwerpunktmäßig auf die Umweltlenkung ab, da nichtsteuerliche Abgaben überwiegend zur Allokation knapper Ressourcen eingesetzt werden. Die Ergebnisse werden auf die Diskussion über die Verfassungsmäßigkeit des BEHG übertragen. Eine kritische Auseinandersetzung mit der Lenkung über Steuern, ebenfalls unter der Prämisse des rechtlichen Bestehens des Steuerstaatsprinzips, mündet in der Untersuchung eines inneren Widerspruchs seiner derzeitigen Verfassungsrechtsanwendung (Kap. § 5 D. III., IV.). Diese Untersuchung umfasst dabei die Lenkungssteuern und -normen, da sich in beiden Formen den nichtsteuerlichen Lenkungsabgaben vergleichbare Konflikte zwischen den Prinzipien des Steuerstaates und der Steuerung unterschiedlicher Gemeinwohlinteressen ergeben könnten. Anschließend wird sich mit der verfassungsrechtlichen Herleitung des Steuerstaatsprinzips unter methodischer Erarbeitung bisher nicht berücksichtigter Argumente auseinandergesetzt (Kap. § 6). Vorbehaltlich dieser Ergebnisse werden die verfassungsrechtlichen Anforderungen für lenkende nichtsteuerliche Abgaben und Steuern mit Lenkungszweck formuliert und auf das BEHG übertragen (Kap. § 7). Abschließend werden die wesentlichen Ergebnisse der Arbeit zusammengefasst und die übergeordnete

³⁰ Die Arbeit umfasst daher nicht die freiheitsrechtlichen Anforderungen an eine abgabenrechtliche Lenkung, da nichtsteuerliche Abgaben auch ohne Lenkung immer der Prüfung von Art. 3 Abs. 1 GG unterliegen; vgl. bspw. zu den freiheitsrechtlichen Maßstäben an die Steuerlenkung *Kempny*, DSuG 44, 39 (67 ff.); *Wernsmann*, in: FS P. Kirchhof, § 152, Rn. 13 ff.

³¹ Vgl. hierzu *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 3.

Fragestellung nach dem Verhältnis des Steuerrechts zum Sachrecht beantwortet (Kap. § 8).

Die Arbeit dient letztlich der Überprüfung folgender Hypothesen zur Bestätigung oder Widerlegung des Steuerstaatsprinzips:

1. Gegen das Steuerstaatsprinzip könnte sich anführen lassen, dass die Finanzverfassung keinen eigenständigen verfassungsrechtlichen Maßstab bilde, sondern lediglich Ausfluss des Bundesstaatsprinzips sei. Sie regle damit die Verteilung von Kompetenzen und Erträgen zwischen Bund und Ländern, nicht jedoch abschließend die Finanzierungsform staatlicher Aufgaben. Eine normative Hervorhebung der Steuerfinanzierung lasse sich ihr daher nicht entnehmen; vielmehr stünden Finanzverfassung und Sachrecht in einem gleichrangigen Verhältnis.³²
2. Gegen das Steuerstaatsprinzip könnte sich einwenden lassen, dass die offene Rahmenordnung des Grundgesetzes dem Gesetzgeber eine weitgehende Gestaltungsfreiheit belasse. Weder die Kompetenznormen der Finanzverfassung noch das Bundes- oder Sozialstaatsprinzip und die Grundrechte begründeten eine Vorrangigkeit der Steuer. Auch die verfassungsgeschichtliche Entwicklung spreche für eine Gleichrangigkeit der Einnahmenarten, sodass die Steuer allenfalls als eine mögliche, nicht jedoch als verpflichtend vorrangige Finanzierungsform verstanden werden könnte.³³

³² Vgl. Kap. § 6 A.

³³ Vgl. Kap. § 6 B.

§ 2 Die Abgabenarten des Grundgesetzes

Für eine tiefere Auseinandersetzung mit den Anforderungen an die abgabenrechtliche Lenkung ist zunächst herauszuarbeiten, inwiefern sich die Steuer von anderen, nichtsteuerlichen Abgabenarten unterscheidet.³⁴ Denn auch wenn das Steuerstaatsprinzip verlangt, die Steuer als Hauptfinanzierungsinstrument einzusetzen, sind andere Einnahmequellen wie nichtsteuerliche Abgaben nicht per se unzulässig. Als Ausnahme von der grundgesetzlichen Finanzierungsregel bedürfen sie dann jedoch besonderer Voraussetzungen.³⁵ Aus verfassungsrechtlicher Perspektive ist daher auch unter Geltung des Steuerstaatsprinzips eine Unterscheidung zwischen den Abgabenarten zwingend geboten, da die Gesetzgebungskompetenz und die Ertragshoheit bei Steuern aus Art. 105 ff. GG abgeleitet werden, demgegenüber beides bei den nichtsteuerlichen Abgaben den Sachkompetenzgrundlagen aus Art. 70 ff. GG zu entnehmen ist.³⁶ Aus der unterschiedlichen formellen Zuordnung folgen unterschiedliche materielle Voraussetzungen für die Verfassungsmäßigkeit an die jeweilige Abgabenform:³⁷ Steuern sind als Instrument der Staatsfinanzierung in der Finanzverfassung verfassungsrechtlich vorgesehen und müssen sich an den für sie geltenden Vorgaben messen lassen. Nichtsteuerliche Abgaben hingegen werden im Grundgesetz nur am Rande³⁸ erwähnt und haben sich an den jeweils für ihre Kategorie geltenden verfassungsrechtlichen Voraussetzungen zu orientieren.³⁹ Eine eindeutige Unterscheidung zwischen der Steuer und den nichtsteuerlichen Abgaben ist somit zwingend bereits auf formeller, begrifflicher Ebene erforderlich,⁴⁰ um nachgelagert auch das Verhältnis des Steuerrechts zum Sachrecht sowie die sich aus dem Steuerstaatsprinzip ergebenden zusätzlichen Legitimationsanforderungen zu klären.

Die Differenzierung zwischen der Steuer und den nichtsteuerlichen Abgaben könnte sich dabei nach dem verfassungsrechtlichen Steuerbegriff, wie er in Art. 105 ff. GG normiert

³⁴ Mischformen oder Hybridmodelle zwischen unterschiedlichen Abgabenarten existieren verfassungsrechtlich nicht, vgl. *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Umweltlenkungsabgaben, S. 21 mit Verweis auf *Wernsmann*, Verfassungswidrigkeit der CO₂-Bepreisung, S. 18 f.

³⁵ Vgl. hierzu *Seiler*, in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 105, Rn. 43 f.

³⁶ stRspr. z.B. BVerfGE 55, 274 (297). Eine analoge Anwendung der Art. 105 ff. GG auf nichtsteuerliche Abgaben wird vom BVerfG abgelehnt, vgl. BVerfGE 105, 185 (193 f.); ebenfalls *Heun*, in: *Dreier* (Hrsg.), Art. 105, Rn. 6; *Jachmann-Michel/Vogel*, in: *Huber/Voßkuhle* (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 7 jeweils m.w.N.

³⁷ Vgl. *Jachmann-Michel/Vogel*, in: *Huber/Voßkuhle* (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 7; *Seiler*, in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 105, Rn. 42.

³⁸ Vgl. Gebühren (Art. 74 Abs. 1 Nr. 22 GG, Art. 80 Abs. 2 GG), Beiträge (Art. 74 Abs. 1 Nr. 18 GG) und in Kompetenztiteln vorausgesetzte Sozialversicherungsabgaben (Art. 74 Abs. 1 Nr. 12 GG, Art. 87 Abs. 2 GG, Art. 120 Abs. 1 S. 4 GG); zu letzterem BVerfGE 93, 319 (344).

³⁹ Näher Kap. § 5 D. II.

⁴⁰ Für eine strikte Trennung der begrifflichen Einordnung einer Abgabe und ihrer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung auch *Heun*, in: *Dreier* (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 10, 24; *Jachmann-Michel/Vogel*, in: *Huber/Voßkuhle* (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 15, Fn. 134 m.w.N.; *Selmer/Brodersen*, DVBl 2000, 1153. Die genaue Zuordnung der nichtsteuerlichen Abgaben zu einem vorgezeichneten Typen ist erst für die materielle Verfassungsmäßigkeit unabdingbar, vgl. Kap. § 5 D. II. 1.

ist, richten. Andere Abgrenzungskriterien⁴¹ überzeugen nicht, da sich die Trennung zwischen den Gesetzgebungskompetenzen von Art. 105 ff. GG zu Art. 70 ff. GG vorrangig am Wortlaut zu orientieren hat.⁴² Der Wortlaut des Art. 105 GG, speziell Art. 105 Abs. 2 und 3 GG, lässt erkennen, dass die Gesetzgebungskompetenzen von Steuern normiert sind. Art. 105 Abs. 2 und 3 GG ist somit im Bereich der Steuergesetzgebung *lex specialis* gegenüber den allgemeinen Gesetzgebungskompetenzen aus Art. 70 ff. GG.⁴³ Daher hat sich eine Abgrenzung zwischen der Steuer und den nichtsteuerlichen Abgaben am verfassungsrechtlichen Begriff der Steuer zu orientieren. Die Bezeichnung einer Abgabe durch den Gesetzgeber ist unbedeutend. Entscheidend ist allein ihr materieller Gehalt,⁴⁴ der zunächst im Hinblick auf die Steuer zu bestimmen ist (A.). Einen Schwerpunkt stellt hierbei die sich ergebende Abgrenzungsfrage zwischen reinen Fiskalsteuern und solchen mit primären Lenkungszweck dar. Anschließend sind im zweiten Schritt die maßgeblichen Abgrenzungsmerkmale zu den nichtsteuerlichen Abgaben herauszustellen (B.). Die wesentlichen Erkenntnisse werden abschließend zusammengefasst (C.).

A. Die Steuer

Auch wenn der Steuerbegriff in § 3 Abs. 1 AO legal definiert wird, bedarf es wegen des Vorrangs des Verfassungsrechts zunächst einer Bestimmung des verfassungsrechtlichen Steuerbegriffs (I.). Daran anschließend erfolgt die Konkretisierung einzelner Merkmale (II.). Tiefergehend wird die Konstellation erörtert, in welcher der Fiskalzweck der Abgabe lediglich einen Nebenzweck der Steuer bildet (III.).

I. Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff

Das Grundgesetz verwendet den Steuerbegriff in Art. 105 ff. GG, ohne ihn legal zu definieren. Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff ergibt sich daher aus der Rechtsprechung des BVerfG. Danach sind Steuern „einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft“⁴⁵. Dieses Begriffsverständnis hat seinen Ursprung in § 1 Abs. 1 Reichsabgabenordnung und knüpft an den Steuerbegriff des § 3 Abs. 1 1. Hs. AO an, auf den das BVerfG ausdrücklich Bezug nimmt.⁴⁶ Der Steuerbegriff des Grundgesetzes reicht aber über das Konzentrat der einfach-gesetzlichen Norm

⁴¹ Tiefergehend *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 192 f.

⁴² Vgl. *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Umweltlenkungsabgaben, S. 22 mit Verweis auf BVerfGE 93, 319 (346), in welchem die Abgrenzung der nichtsteuerlichen Abgabe zur Steuer allein über die Merkmale des Steuerbegriffs vorgenommen wird.

⁴³ *Siekmann*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 12 m.w.N.

⁴⁴ Statt vieler *Siekmann*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 67 m.w.N.

⁴⁵ stRspr., so zuletzt BVerfGE 149, 222 (249).

⁴⁶ stRspr., so zuletzt BVerfGE 149, 222 (249); für den Bezug auf § 1 Abs. 1 Reichsabgabenordnung vgl. bspw. BVerfGE 3, 407 (435).

hinaus, da er „im Funktionszusammenhang der bundesstaatlichen Finanzverfassung“⁴⁷ auszulegen ist.⁴⁸ Für den verfassungsrechtlichen Steuerbegriff gilt ebenso wie für das 1977 ergänzte einfachgesetzliche Begriffsverständnis in § 3 Abs. 1 2. Hs. AO, dass die Erzielung von Einkünften Nebenzweck sein kann.⁴⁹ Es ist ausreichend, wenn der Zweck, Einkünfte zu erzielen, einen von mehreren Zwecken darstellt, selbst wenn er völlig in den Hintergrund tritt. Auch wenn zwischen dem verfassungsrechtlichen und einfachgesetzlichen Begriff keine Identität besteht und der verfassungsrechtliche Begriff nicht dem einfachgesetzlichen zu folgen hat, besteht weitgehend Einigkeit, dass der einfachgesetzliche Steuerbegriff des § 3 Abs. 1 AO den verfassungsrechtlichen Steuerbegriff gegenwärtig zutreffend wiedergibt.⁵⁰ Beide Begriffe werden im weiteren Verlauf der Arbeit synonym verwendet.

II. Konkretisierung der Merkmale

Aus dem Steuerbegriff erwachsen fünf Voraussetzungen: Steuern sind (1) Geldleistungen, (2) gegenleistungsunabhängig, (3) von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen und (4) zumindest als Nebenzweck zur Erzielung von Einnahmen (5) allen auferlegt, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.⁵¹ Kennzeichnend für die Steuer und relevant für die Unterscheidung zu den nichtsteuerlichen Abgaben und anderen öffentlich-rechtlichen Geldleistungen ist, dass die Steuer gegenleistungsunabhängig („voraussetzungslos“) (1.) zur Erzielung von Einnahmen (2.) erhoben wird.⁵² Beide Merkmale werden im Folgenden näher dargestellt.

1. Gegenleistungsunabhängigkeit

Eine Abgabe ist frei von einer Gegenleistung, wenn sie nicht für eine besondere Leistung des Staates geschuldet wird. Die Steuer knüpft folglich an ein Besteuerungsobjekt ohne jeglichen Zusammenhang zu einer staatlichen Leistung an. Der Voraussetzungslosigkeit kommt dabei maßgebliche Bedeutung für die Abgrenzung zu den nichtsteuerlichen Abgaben zu.⁵³

⁴⁷ BVerfGE 67, 256 (282).

⁴⁸ Vgl. BVerfGE 67, 256 (282) mit Verweis auf *Lerche*, Werbung und Verfassung, S. 33.

⁴⁹ Vgl. BVerfGE 19, 100 (114); *Heintzen*, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Art. 105, Rn. 14.

⁵⁰ BVerfGE 67, 256 (282); § 3 Abs. 1 AO wird daher als zentrale „Auslegungshilfe“ bzw. „Interpretationshilfe“ verstanden, vgl. *Waldhoff*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. V, § 116, Rn. 85 sowie *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, AO, § 3, Rn. 37; zum gesamten Abschn.: *Desens/Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 101; *Heintzen*, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Art. 105, Rn. 13 f.; *Heun*, in: Dreier (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 10 ff.; *Jachmann-Michel/Vogel*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 3; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 177.

⁵¹ Die letzte Voraussetzung ist dabei streng genommen kein Begriffsmerkmal der Steuer, sondern wiederholt nur die strenge Gesetzesbindung im Steuerrecht, vgl. *Desens/Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 103; *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 105, Rn. 41.

⁵² Die anderen Voraussetzungen des Steuerbegriffs dienen insb. nicht der Abgrenzung der Steuer von den nichtsteuerlichen Abgaben; vgl. in diese Richtung BVerfGE 149, 222 (249); ausf. *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Umweltlenkungsabgaben, S. 23 f., Fn. 29.

⁵³ Vgl. *Jachmann-Michel/Vogel*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 3; *Koenig*, in: ders. (Hrsg.), AO, § 3, Rn. 18.

Zur Bestimmung, ob eine Abgabe gegenleistungsunabhängig erhoben wird, könnte auf das Rechtsverhältnis zwischen der öffentlichen Verwaltung und dem Leistungspflichtigen abgestellt werden. Ein Gegenleistungsbezug wäre dann anzunehmen, wenn es von der Erbringung der finanzierten öffentlichen Leistung abhängen würde, ob die Geldleistungspflicht rechtlich Bestand hat. Bestünde die Leistungspflicht dagegen unabhängig von der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe, entfielen auch der Gegenleistungsbezug.⁵⁴ Da es jedoch im Einzelfall schwierig sein kann, die genaue Gegenleistung für eine besondere Leistung zu bestimmen, überzeugt das Abstellen auf das Rechtsverhältnis nicht.⁵⁵

Für die Frage nach der Gegenleistungsunabhängigkeit ist daher die konkrete rechtliche Ausgestaltung der Abgabe entscheidend. Lässt diese einen hinreichend konkreten Gegenleistungsbezug erkennen, handelt es sich bei der Abgabe um eine nichtsteuerliche Abgabe, andernfalls um eine Steuer.⁵⁶ Dem Gesetzgeber kommt insofern ein Gestaltungsspielraum zu, ob er eine Abgabe in einen konkreten Gegenleistungsbezug setzen möchte oder nicht.⁵⁷

Für letztere Ansicht spricht ebenfalls die verfassungsrechtliche Existenz der Zwecksteuer. Bei dieser wird das Aufkommen der Steuer im Vorhinein zweckgebunden, sodass die Leistung dem Steuerpflichtigen rechtlich mittelbar zugutekommen muss. Beispielhaft kann die Mineralölsteuer als Zwecksteuer genannt werden, deren Aufkommen nach Art. 1 Satz 1 Straßenbaufinanzierungsgesetz teilweise für den Ausbau von Bundesfernstraßen zu verwenden ist. Eine solche Zweckbindung steht der begrifflichen Einordnung als Steuer grundsätzlich nicht entgegen. Denn der Zwecksteuer fehlt es im Rahmen ihrer Ausgestaltung am hinreichend konkreten, individuellen Gegenleistungsbezug oder gruppenbezogenen Vorteil zugunsten der Abgabepflichtigen. Würde dagegen auf das Rechtsverhältnis abgestellt werden, könnte die Zwecksteuer möglicherweise als nichtsteuerliche Abgabe eingeordnet werden, da ein rechtlicher Zusammenhang zwischen der Zahlung und der Erbringung einer Leistung in jedem Fall besteht. Die Finanzierung irgendeines bestimmten Zwecks und das Bestehen eines potenziellen Vorteils reichen allerdings für die Bejahung des Gegenleistungsbezugs nicht aus.⁵⁸

Entscheidet sich der Gesetzgeber damit für eine bestimmte einfachgesetzliche Ausgestaltung, muss sich die Abgabe an deren materiellen Voraussetzungen messen lassen.⁵⁹ Diese Prüfung beschränkt sich nicht darauf, ob formal eine Gegenleistung vorliegt. Vielmehr

⁵⁴ Vogel/Waldhoff, in: BK, GG, 81. EL, 1997, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 384.

⁵⁵ Vgl. Fernkorn, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Umweltlenkungsabgaben, S. 24 f.; ebenfalls Drüen, in: Tipke/Kruse (Begr.), AO/FGO, AO, § 3, Rn. 19, welcher auf die Abgrenzungsschwierigkeiten von Zwecksteuern und Vorzugslasten anhand dieses Maßstabes verweist; dazu sogleich.

⁵⁶ stRspr., vgl. hierzu BVerfGE 149, 222 (250); Siekmann, in: Sachs (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 97a f.

⁵⁷ Fernkorn, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Umweltlenkungsabgaben, S. 26 ff. verweist zutreffend auf die Kfz-Steuer, welche durch tatbestandliche Verknüpfung der Abgabe für die Zulassung auch als nichtsteuerliche Abgabe ausgestaltet werden könnte.

⁵⁸ Vgl. zum gesamten Abschn. Jachmann-Michel/Vogel, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 3 f. sowie umfassend Waldhoff, StW 2002, 285 (301 ff.).

⁵⁹ Vgl. hierzu u.a. Kap. § 5 D. II. und III.

wird geprüft, ob damit ein konkreter Sondervorteil für den Abgabepflichtigen einhergeht, der die Abgabe materiell rechtfertigt.⁶⁰ Dies folgt aus der Trennung zwischen den Begriffen von Steuer und nichtsteuerlicher Abgabe, deren Abgrenzung formelle Bedeutung zukommt, und den materiell verfassungsrechtlichen Voraussetzungen.⁶¹

Die Frage nach der formell erforderlichen Gegenleistungsunabhängigkeit einer Abgabe zu einer konkreten staatlichen Leistung orientiert sich im Ergebnis damit an deren konkret-rechtlicher Ausgestaltung durch den Gesetzgeber.

2. Fiskalzweck

Neben der Gegenleistungsunabhängigkeit ist für den Steuerbegriff der Zweck der Erzielung von Einnahmen (sog. Fiskalzweck) prägend. Für das Vorliegen eines Fiskalzwecks ist erforderlich, dass das Aufkommen dem Haushalt eines öffentlichen Gemeinwesens endgültig zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben zufallen muss und nicht für eine Rückzahlung vorgesehen sein darf.⁶² Der Fiskalzweck kann für den Begriff der Steuer auch Nebenzweck sein. Es ist ausreichend, wenn er als einer von mehreren Zwecken verfolgt wird.⁶³ Abgaben können daher auch dann als Steuer eingeordnet werden, wenn sie nicht primär der Einnahmenerzielung dienen.

Mit dem Erfordernis eines Fiskalzwecks werden sog. „Erdrosselungssteuern“ vom Steuerbegriff ausgeschlossen, die dem Zweck, Einnahmen zu erzielen, entgegenwirken. Denn durch ihre Belastungswirkung wird die Erfüllung des Steuertatbestands praktisch unmöglich gemacht, sodass sie nicht auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet sind, sondern auf die Unterbindung des steuerpflichtigen Sachverhaltes. „Erdrosselungssteuern“ wirken im Ergebnis wie Verbote und stellen damit im eigentlichen Sinne ordnungsrechtliche Maßnahmen dar, die nicht auf die Kompetenzvorschriften der Art. 105 ff. GG gestützt werden können.⁶⁴

Der Steuerbegriff grenzt sich durch den Zweck der Erzielung von Einnahmen letztlich von Geldstrafen, Zwangsgeldern oder Säumniszuschlägen ab, d.h. solchen Abgaben, die keinen Einnahmeerzielungszweck verfolgen. Steuern, die primär der Erzielung von Einnahmen

⁶⁰ Vgl. Kap. § 5 D. II.

⁶¹ Vgl. hierzu BVerfGE 93, 319 (345 ff.) unterschiedliche Maßstäbe an das Vorliegen einer Gegenleistung (Möglichkeit der erlaubnispflichtigen Wasserentnahme) und dem materiell verfassungsrechtlichen Sondervorteil (Nutzung einer knappen, der Bewirtschaftung unterliegenden Ressource) ansetzt; ausdrücklich so zuletzt BVerfGE 149, 222 (250 f.); vgl. ebenfalls WD 4 – 3000 – 037/21, WD 8 – 3000 – 039/21, Verfassungsmäßigkeit der CO₂-Bepreisung, S. 9 f.
⁶² Vgl. *Desens/Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 103; *Jachmann-Michel/Vogel*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 3.

⁶³ Dazu sogleich unter Kap. § 2 A. III.

⁶⁴ Das BVerwG nahm einen solchen Fall bei einem sechszwanzigfachen höheren Hundesteuersatz für Kampfhunde an, vgl. BVerwG, NVwZ 2015, 992. Vgl. zum Gesamten *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nicht-steuerliche Umweltlenkungsabgaben, S. 28 f.; *Heintzen*, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Art. 105, Rn. 15; *Heun*, in: Dreier (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 13.

dienen, werden als Fiskalzwecknormen bezeichnet.⁶⁵ Darüber hinaus kommt der Voraussetzung für die Abgrenzung der Steuer zu den nichtsteuerlichen Abgaben keine weitergehende Bedeutung zu.⁶⁶

III. Fiskalzweck als Nebenzweck

Da der Steuerbegriff auch dann erfüllt ist, wenn die Verfolgung der Erzielung von Einnahmen Nebenzweck ist, besteht für den Gesetzgeber die Möglichkeit, die Steuer für bestimmte Zwecke zu instrumentalisieren. Anders als die Zwecksteuer, welche das Steueraufkommen für bestimmte Ziele bindet, gebraucht eine steuerliche Norm mit Lenkungszweck den Steuertatbestand. Die steuerliche Norm mit Lenkungszweck umfasst hierbei als Oberbegriff sowohl Lenkungssteuern als auch be- und entlastende Lenkungsnormen.⁶⁷ Durch deren Ausgestaltung können kultur-, sozial-, umwelt- und wirtschaftspolitische Zwecke, d.h. Gemeinwohlzwecke, verfolgt werden.⁶⁸ Das BVerfG unterstellt, „die Steuer [sei] in der modernen Industriegesellschaft zwangsläufig auch zum zentralen Lenkungsinstrument aktiver staatlicher Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik geworden“.⁶⁹ Diese Feststellung beantwortet jedoch noch nicht die Frage, in welchen Fällen von einer steuerlichen Norm mit Lenkungszweck gesprochen werden kann. Hierfür sind die begriffliche Ebene (1.) und die Abgrenzung zu anderen steuerlichen Normentypen (2.) getrennt voneinander zu betrachten.

1. Der Begriff der steuerlichen Norm mit Lenkungszweck

Die Belastung mit einer Abgabe führt bei einem wirtschaftlich handelnden Menschen stets zu Auswirkungen, die über den bloßen Transfer von Geld hinausgehen. Eine neutrale Steuer gibt es nicht.⁷⁰ Daher erfordert die Begriffsbestimmung der steuerlichen Norm mit Lenkungszweck (b.) zunächst eine Differenzierung zwischen dem dienenden Zweck und der erfolgten Wirkung einer Steuer (a.).

a. Differenzierung von Zweck und Wirkung einer Steuer

Die Verhaltenslenkung durch eine steuerliche Norm kann dabei aus zweierlei resultieren: Sie kann bezweckt sein oder unbeabsichtigt erfolgen. Gibt der Gesetzgeber den Steuerpflichtigen bewusst Anreize, um das Verhalten in einer bestimmten Art und Weise zu beeinflussen, liegt eine bezweckte Verhaltenslenkung vor.⁷¹ Senkt er bspw. die Umsatzsteuer

⁶⁵ Koenig, in: ders. (Hrsg.), AO, § 3, Rn. 25.

⁶⁶ Vgl. ebenso feststellend *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Umweltlenkungsabgaben, S. 30.

⁶⁷ Ausf. zu deren Abgrenzung und Kategorisierung vgl. Kap. § 5 D. III. 1.

⁶⁸ Vgl. P. Kirchhof, in: Isensee/ders. (Hrsg.), HBStR, Bd. V, § 118, Rn. 46; Siekmann, in: Sachs (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 86; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz.19.75 betont, dass es sich andernfalls um ein Geschenk aus Steuermitteln oder ein unzulässiges Privileg handelt.

⁶⁹ BVerfGE 67, 256 (282).

⁷⁰ Siekmann, in: Sachs (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 86; vgl. ebenfalls Rodi, JZ 2000, 827 (829).

⁷¹ Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 63.

für die Beförderung von Personen im Schienenbahnverkehr von 19 % auf 7 %, will er finanzielle Anreize für eine klimafreundliche Mobilitätsform schaffen.

Demgegenüber kann die verhaltensbeeinflussende Wirkung des Steuergesetzes auch unbeabsichtigt erfolgen. So vermag die Erhöhung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes zu mehr Schwarzarbeit oder die Erhöhung des Einkommensteuersatzes zu einer Abnahme des Konsums führen.⁷² Von letzterem stärker betroffene Branchen würden Arbeitnehmer entlassen, was womöglich eine Erhöhung der Arbeitslosenquote zur Folge hätte und so weiter. *Vogel* umschreibt diese Wirkung metaphorisch zutreffend als ein Billardspiel: Jedes staatliche Handeln löst Folgewirkungen aus, die wieder weitere und so fort – wie eine gestoßene Kugel, die Bewegungen anderer Kugeln verursacht.⁷³ Es lässt sich daher festhalten, dass Gestaltungswirkungen regelmäßig auch von Normen mit primär fiskalischem Zweck ausgehen.⁷⁴

Der Steuer kommen somit immer zwei Wirkungen zu: Einerseits eine Belastungswirkung, welche im Geldentzug liegt; andererseits eine Gestaltungswirkung, unabhängig davon, ob gewollt oder nicht. Letztere lässt sich in folgende Kategorien einteilen: Steuervermeidung durch ein Ausweichen der Steuer, Steuerüberwälzung durch Weitergabe der Belastung oder Steuereinholung durch Kompensation der Belastungswirkung bspw. im Rahmen von Mehrarbeit.⁷⁵ Auch wenn der Steuerpflichtige nicht bewusst auf die steuerliche Norm reagiert, führt eine Besteuerung zu weniger verfügbarem Geld, wodurch sich bspw. der Konsum verringern kann und sein Verhalten damit doch beeinflusst wird.⁷⁶

Somit ist der Unterschied zwischen Zweck und Wirkung einer Steuer darin zu sehen, dass eine Belastungs- und Gestaltungswirkung stets eintreten, die Gestaltungswirkung aber nicht immer bezweckt sein muss.

b. Begriffsbestimmung

Da steuerrechtliche Normen in irgendeiner Weise das Verhalten der Steuerpflichtigen beeinflussen und die Auswahl des Steuertatbestands auch eine Lenkungsentscheidung bedeutet, wäre es nicht ausreichend, diese nur infolge der verhaltensbeeinflussenden Wirkung als steuerliche Norm mit Lenkungszweck zu charakterisieren. Andernfalls könnte nahezu jede Steuer als steuerliche Norm mit Lenkungszweck bezeichnet werden, da Steuern stets

⁷² Vgl. zu den Beispielen *Rodi*, JZ 2000, 827 (835). Als historisches Beispiel für eine ungewollte Lenkung von Abgabepflichtigen kann die „Fenstersteuer“ des 17. Jahrhunderts herangezogen werden. Die Steuer sorgte durch die Bemessung ihrer Höhe anhand der eingebauten Fenster zu deren Reduzierung und damit einer Änderung des Architekturstils, ausf. hierzu *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 26 f. und 65.

⁷³ *Vogel*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. II, § 30, Rn. 44.

⁷⁴ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 71 f.; *Hey*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Einführung zum EStG, Rn. 61; *dies.*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 3.20; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 65 m.w.N.

⁷⁵ *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 67.

⁷⁶ *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 3.20; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 67 f.

die ökonomischen Entscheidungen der betroffenen Akteure beeinflussen. Dass dem nicht so sein kann, ergibt sich auch durch die nachträgliche Einfügung des § 3 Abs. 1 2. Hs. AO bzw. der ausdrücklichen Feststellung des BVerfG zum verfassungsrechtlichen Begriff, die Steuer als Lenkungsinstrument verwenden zu können. Beides wäre überflüssig gewesen, wenn die Steuer bereits allein aufgrund ihrer verhaltensbeeinflussenden Wirkung als steuerliche Norm mit Lenkungszweck betrachtet werden dürfte. Erst durch die nachträgliche Anfügung wurde dem Lenkungscharakter explizit Rechnung getragen und somit der Bedeutungsgehalt über die reine Wirkung hinaus erweitert.⁷⁷

Von einer steuerlichen Norm mit Lenkungszweck ist daher im Ergebnis nur zu sprechen, wenn die Verhaltensbeeinflussung primär bezweckt ist. Verhaltensbeeinflussende Auswirkungen bei Fiskalzwecknormen sind dagegen nur deren Folge.⁷⁸

2. Abgrenzung

Bevor sich mit der Bestimmung der Abgrenzungsmethode einer steuerlichen Norm mit Lenkungszweck von einer Fiskalzwecknorm auseinandergesetzt wird (c.), sind zunächst die verfassungsrechtliche Bedeutung⁷⁹ (a.) und die Bestimmung der abzugrenzenden Normenkategorien (b.) kurz zu skizzieren. Denn eine Abgrenzung nur ihrer selbst wegen hat im wissenschaftlichen Diskurs keinen Mehrwert.

a. Verfassungsrechtliche Bedeutung

Die Abgrenzung zwischen einer steuerlichen Norm mit Lenkungszweck und anderen steuerlichen Normkategorien gewinnt sowohl auf formeller als auch materieller verfassungsrechtlicher Ebene an Bedeutung. Es stellt sich bereits die Frage nach der richtigen Gesetzgebungskompetenz, wenn der Gesetzgeber mit einer steuerlichen Norm außerfiskalische Zwecke verfolgt. Benötigt er zusätzlich zur steuerlichen Kompetenzgrundlage auch noch die sachgesetzliche (sog. doppelte Kompetenzgrundlage) oder ist eine der beiden ausreichend?⁸⁰ Daran anknüpfend weist materiell einerseits zunächst der mögliche Eingriff in die Freiheitsrechte Besonderheiten auf. Eine steuerliche Norm, welche Fiskal- und Len-

⁷⁷ In diese Richtung auch *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rz. 2.10; *Siekmann*, in: *Sachs* (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 14, 87.

⁷⁸ Vgl. ebenfalls *Hey*, DStJG 39, 11 (36) sowie insb. *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 67 f.

⁷⁹ Zur einfachrechtlichen und europarechtlichen Bedeutung ausf. *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 72 ff.

⁸⁰ Ausf. hierzu Kap. § 5 D. III. 2. a. sowie Kap. § 7 C. I.

kungszwecke verfolgt, muss sowohl hinsichtlich ihres Fiskal- als auch ihres Lenkungszwecks verhältnismäßig sein.⁸¹ Andererseits bedürfen steuerliche Normen mit Lenkungszweck grundsätzlich einer besonderen gleichheitsrechtlichen Rechtfertigung.⁸² Die skizzierten Problemfelder lassen erkennen, wie wichtig die verfassungsrechtliche Bedeutung einer eindeutigen Abgrenzung der steuerlichen Norm mit Lenkungszweck von anderen Normkategorien ist.

b. Bestimmung der abzugrenzenden Normkategorien

Neben der steuerlichen Norm mit Lenkungszweck und der Fiskalzwecknorm werden vereinzelt noch weitere Unterteilungen in Lastenausteilungsnormen⁸³, Sozialzwecknormen⁸⁴ und Vereinfachungszwecknormen⁸⁵ vorgenommen. Eine Abgrenzung nur zwischen steuerlichen Normen mit Lenkungszweck und Fiskalzwecknormen genügt dennoch. Zunächst lassen sich die Lastenausteilungsnormen den Fiskalzwecknormen zuordnen. Sie verfolgen ebenfalls primär das Ziel der Einnahmenerzielung und rechtfertigen daher keine eigenständige Kategorie. Die Sozialzwecknormen, welche als Oberbegriff steuerliche Normen mit Lenkungszweck und Umverteilungsnormen erfassen, vermengen dagegen zwei Normentypen, die getrennt betrachtet werden sollten. Beide verfolgen unterschiedliche Zwecke und bedürfen infolgedessen unterschiedlicher Rechtfertigung. Umverteilungsnormen sind nicht auf eine Verhaltensänderung gerichtet und haben ihren Schwerpunkt bei der Rechtfertigung einer möglichen Ungleichbehandlung und nicht bereits bei der Bestimmung der Kompetenzgrundlage. Dies führt nicht zwangsläufig zu der Bildung einer eigenständigen Normkategorie. Jedenfalls sollten Umverteilungsnormen und steuerliche Normen mit Lenkungszweck nicht zusammengefasst werden. Vereinfachungszwecknormen (Typisierungen und Pauschalierungen) wiederum erfüllen lediglich eine unterstützende Funktion, indem sie Fiskalzwecknormen oder steuerliche Normen mit Lenkungszweck vereinfachen. Sie stellen daher keine eigenständige Kategorie dar. Im Folgenden wird somit nur zwischen Fiskalzwecknormen und steuerlichen Normen mit Lenkungszweck unterschieden.⁸⁶

c. Abgrenzungsmethoden

Für die Abgrenzung von steuerlichen Normen mit Lenkungszweck und Fiskalzwecknormen werden die objektive Abschichtung (aa.) und ein subjektiver Ansatz (bb.) herangezogen. Auf diese wird im Folgenden näher eingegangen.

⁸¹ Glaser, *StuW* 2012, 168 (171 f.); P. Kirchhof, in: Isensee/ders. (Hrsg.), *HBSrR*, Bd. V, § 118, Rn. 68.

⁸² Koenig, in: ders. (Hrsg.), *AO*, § 3, Rn. 25 f.; Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 76 ff.; vgl. hierzu Kap. § 3 B. sowie Kap. § 5 D. III. 2. b., da steuerliche Normen mit Lenkungszweck sich nicht am Leistungsfähigkeitsprinzip ausrichten.

⁸³ Vogel, *StuW* 1977, 97 (99).

⁸⁴ Hey, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, Rz. 3.21.

⁸⁵ Hey, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, Rz. 3.23.

⁸⁶ Zum gesamten Abschn. *Desens/Tappe*, *Steuerrecht*, § 2, Rn. 194 f.; Hey, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, Rz. 3.21; Vogel, *StuW* 1977, 97 (99); Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 83 ff.

aa. Objektive Abschichtung

Einen ersten Versuch zur Abgrenzung beider Normentypen unternahm *Vogel* mithilfe der objektiven⁸⁷ Abschichtung von Rechtsfolgen. Nach dieser Methode werden Normen insbesondere⁸⁸ aufgrund ihrer konkreten Auswirkungen kategorisiert. Jede Regelung, die sich dabei als Ausprägung der gerechten Lastenauteilung und nicht der Verhaltenslenkung begreifen ließe, sei keine steuerliche Norm mit Lenkungszweck, sondern eine Fiskalzwecknorm.⁸⁹ Eine einmal festgelegte Einteilung sei allerdings nie endgültig. Durch gesellschaftliche oder wirtschaftliche Veränderungen sei es möglich, dass eine ursprüngliche Fiskalzwecknorm in eine steuerliche Norm mit Lenkungszweck umgewandelt werde.⁹⁰ Der objektiven Abschichtung ist aber entgegenzuhalten, dass jeder steuerlichen Norm eine Gestaltungswirkung immanent ist, wodurch die objektive Abschichtung des Fiskalzwecks vom Lenkungszweck kompliziert und schwer durchführbar ist. Aufgrund der praktischen Schwierigkeiten ist dieser Ansatz daher abzulehnen.⁹¹

bb. Subjektiver Ansatz

Wie sich steuerlichen Normen mit Lenkungszweck bereits begrifflich entnehmen lässt, muss eine Verhaltensbeeinflussung primär bezweckt sein, um nicht als Fiskalzwecknorm eingeordnet zu werden. Nach dem subjektiven Ansatz ist hierfür maßgebliches Kriterium, ob der Gesetzgeber mit der Vorschrift eine Verhaltenslenkung verfolgen möchte. Eine subjektive Bezweckung kann sich mithilfe der Auslegung aus der Bezeichnung der Steuer, der Umschreibung des Steuertatbestands oder der Gesetzesbegründung⁹² ergeben.⁹³ Die einer Lenkungsvorschrift immanente Abweichung vom Grundsatz der Lastengleichheit in Ausformung des Leistungsfähigkeitsprinzips⁹⁴ kann letztlich als Bestätigung für die Zuordnung gesehen werden.⁹⁵

Beispielhaft kann hier die Tabaksteuer dargestellt werden. Vereinzelt wird diese als reine Fiskalsteuer eingeordnet, da sie primär der Einnahmenerzielung diene. Dass die

⁸⁷ Eine subjektive Abschichtung lehnt *Vogel* als unpraktikabel ab, da er dessen Maßstab in der Abweichung von einer beliebigen Basis wie dem alten Recht sah. Allerdings käme es, unabhängig von früheren Regelungen, nur auf die Legitimität des neuen Systems an, vgl. *Vogel*, *StuW* 1977, 97 (100 f.).

⁸⁸ Nach *Vogel*, *StuW* 1977, 97 (107) kann sich u.a. auch auf die zugrundeliegenden Wertungen des Gesetzgebers oder einen allgemeinen Konsens gestützt werden.

⁸⁹ *Vogel*, *StuW* 1977, 97 (101 f., 107).

⁹⁰ *Vogel*, *StuW* 1977, 97 (106, 110).

⁹¹ Zur umfassenden Kritik am Vorschlag von *Vogel Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 86 ff.; vgl. zudem bereits Kap. § 2 A. III. 1.

⁹² Demzufolge können auch nur solche Zwecke berücksichtigt werden, die von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen sind, vgl. u.a. BVerfGE 122, 210 (232) m.w.N.

⁹³ Hierzu *Glaser*, *StuW* 2012, 168; *Hey*, *DStJG* 39, 11 (30); *dies.*, *StuW* 2008, 167 (170 f.); *P. Kirchhof*, in: *Isensee/ders.* (Hrsg.), *HBSiR*, Bd. V, § 118, Rn. 58; *Rodi*, *JZ* 2000, 827 (832); *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 87 ff; *dies.*, *StuW* 2022, 280 (287 f.); unter Rückgriff auf BVerfGE 117, 1 zusammenfassend *Seer*, *StuW* 2021, 111 (115 f.).

⁹⁴ *Ausf. Kap. § 3 A.*

⁹⁵ *Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, S. 216.

Tabaksteuer die Volksgesundheit fördere, sei lediglich vorgeschoben.⁹⁶ Dies lässt aber außer Acht, dass ausweislich der Gesetzesbegründung ein gesundheitsschädliches Verhalten, zuletzt durch die Erweiterung auf erhitzten Tabak, gerade vermieden werden solle.⁹⁷ Damit ist die Verhaltensbeeinflussung nicht nur beiläufig, sondern als wesentlich bezwecktes Element der Tabaksteuer anzusehen, sodass sie nach dem subjektiven Ansatz als Lenkungssteuer einzuordnen ist. Ob die Tabaksteuer bspw. aufgrund des Kleinverkaufspreises ungeeignet ist, eine Verhaltensänderung insbesondere bei Suchtabhängigen herbeizuführen, ist für die Einordnung als Lenkungssteuer unbeachtlich und eine nachgelagerte Frage der Verhältnismäßigkeit. Für die Besteuerung eines bestimmten Verbrauchs bedarf es letztlich einer gesonderten Rechtfertigung vor Art. 3 Abs. 1 GG, die wegen der Abweichung vom Grundsatz der Leistungsfähigkeit in dem verfolgten Lenkungszweck liegen könnte.⁹⁸ Für diese ist u.a. erforderlich, dass die Lenkungsregelung geeignet ist, den Zweck zu fördern, was anzunehmen ist, wenn der Tabakkonsum zurückgehe – wie nach der Einführung auch geschehen.⁹⁹ Die Tabaksteuer ist als Lenkungssteuer somit auch verfassungsgemäß.

Eine Ausnahme von der subjektiven Sichtweise besteht allerdings in den Fällen, in denen bereits verfassungsrechtlich, auch vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips, ein Abzug geboten ist; insbesondere bei steuerlichen Normen mit Lenkungswirkung in Fiskalsteuergesetzen. Der Freibetrag für Kinder (§ 32 EStG), also die Sicherung ihres Existenzminimums (Art. 1 Abs. 1 GG und Art. 6 Abs. 1 GG), kann zwar durch bevölkerungspolitische Ziele bezweckt sein, ist aber dennoch Ausdruck einer Steuerwürdigkeitsentscheidung. Die Norm ist trotz eines möglichen verfolgten Lenkungszwecks ausnahmsweise als Fiskalzwecknorm einzuordnen.¹⁰⁰ Gebietet darüber hinaus das Leistungsfähigkeitsprinzip keinen Abzug, liegt in dem jeweiligen Abzugstatbestand aber eine nachvollziehbare Unterscheidung zwischen existenzsichernden oder beruflich bedingten Aufwendungen auf der einen Seite und privaten Ausgaben auf der anderen Seite, wird die entsprechende Regelung grundsätzlich ebenfalls als Fiskalnorm zu betrachten sein.¹⁰¹

3. Zwischenergebnis

Da jeder steuerlichen Norm eine Lenkungswirkung zukommt, ist für die Begriffsbestimmung grundsätzlich der Zweck der Norm maßgeblich. Die Verhaltensbeeinflussung muss vom Gesetzgeber intendiert sein. Verfassungsrechtliche Bedeutung, insbesondere für die Bestimmung der Kompetenzgrundlage und im Hinblick auf die freiheits- und gleichheitsrechtliche Überprüfung, kommt der Abgrenzung zur Kategorie der Fiskalzwecknorm zu.

⁹⁶ Englisch, StW 2015, 52 (56, Fn. 43) m.w.N.; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 2.11.

⁹⁷ Vgl. BT-Drs. 19/28655, S. 14; so auch BVerfG, NJW 2025, 431 (434, Rn. 26 f.).

⁹⁸ Zur Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf Verbrauch- und Aufwandssteuer im Steuerstaat vgl. Kap. § 3.

⁹⁹ dkfz., Tabaksteuererhöhungen und Rauchverhalten in Deutschland, S. 1. Nach Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern, S. 89 genügt bereits ein geringer Beitrag zur Zielerreichung; vgl. ausf. Kap. § 7 C. II.

¹⁰⁰ BVerfGE 82, 60 (90); zudem Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, AO, § 3, Rn. 103.

¹⁰¹ Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, AO, § 3, Rn. 103 mit Verweis auf BVerfGE 152, 274.

Wie die Begriffsbestimmung bereits vorgibt, ist das Bezwecken subjektiv, also nach dem Willen des Gesetzgebers, zu bestimmen. Für dessen Auslegung kommen der Bezeichnung der Steuer, der Umschreibung des Steuertatbestands oder der Gesetzesbegründung maßgebliche Bedeutung zu.

B. Die nichtsteuerlichen Abgaben

Nachdem zunächst der Inhalt der verfassungsrechtlichen Steuer bestimmt wurde, werden kurz zusammenfassend die maßgeblichen Unterscheidungsmerkmale zu den nichtsteuerlichen Abgaben dargestellt.¹⁰² Der Fokus liegt dabei auf den Vorzugslasten (I.) und den Sonderabgaben (II.). Ergänzend werden weitere Abgabenarten in einem kurzen Überblick angesprochen (III.). Den nichtsteuerlichen Abgaben ist dabei aber zur Steuer gleich, dass diese immer auch der Erzielung von Einnahmen dienen.

I. Vorzugslasten

Zu den Vorzugslasten zählen die Gebühr und der Beitrag. Der Grund für die Erhebung der Abgaben ist eine staatliche Gegenleistung. Eine Gebühr liegt dabei vor, wenn eine Abgabe als direkte Gegenleistung für eine staatliche Leistung oder der Abwälzung von zurechenbarem Verwaltungsaufwand erhoben wird. Dagegen ist es für den Beitrag ausreichend, wenn die Möglichkeit der Inanspruchnahme einer Gegenleistung besteht. Maßgebliches begriffliches Abgrenzungskriterium zur Steuer ist daher die Gegenleistungsabhängigkeit bzw. Kostenverursachung.¹⁰³

II. Sonderabgaben

Anders als die Vorzugslasten unterscheiden sich die Sonderabgaben nicht aufgrund der Gegenleistungsabhängigkeit begrifflich von der Steuer. Die Sonderabgabe dient der Finanzierung eines besonderen Finanzbedarfs, indem eine homogene Gruppe aufgrund ihrer besonderen Sachnähe zur Erfüllung der Aufgabe herangezogen wird.¹⁰⁴ Die erhobene Abgabe steht damit wie die Steuer keiner direkten staatlichen Gegenleistung gegenüber. Nach überwiegender Auffassung¹⁰⁵ lässt sich die Sonderabgabe dennoch über drei wesentliche Merkmale begrifflich von der Steuer abgrenzen: Erstens dient sie der Finanzierung eines konkreten Zwecks und nicht der Deckung eines allgemeinen Finanzbedarfs.¹⁰⁶ Zweitens fließen die Einnahmen aus einer Sonderabgabe in einen Sonderfonds und nicht in den allgemeinen Haushalt.¹⁰⁷ Drittens wird sie ausschließlich einer bestimmten Gruppe auferlegt

¹⁰² Vgl. bereits Kap. § 2 A. II.; zu den materiellen Voraussetzungen insb. in Bezug auf den Einsatz zur Verhaltenslenkung vgl. Kap. § 5 D. II. 2.

¹⁰³ *Jachmann-Michel/Vogel*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 9; *Schmidt*, Öffentliches Finanzrecht, § 9, Rn. 291, 293 ff., 301.

¹⁰⁴ *Kment*, in: Jarass/ders., GG, Art. 105, Rn. 10; *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 105, Rn. 90.

¹⁰⁵ Zusammenfassende Darstellung in *Siekmann*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 147 ff.

¹⁰⁶ BVerfGE 124, 348 (364) m.w.N.; *Waldhoff*, in: BK, GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 506, 531.

¹⁰⁷ BVerfGE 124, 235 (243) m.w.N.; *Jachmann-Michel/Vogel*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 15 m.w.N.

und belastet nicht die Allgemeinheit der Steuerzahler.¹⁰⁸ Zusammengefasst liegt eine Sonderabgabe und keine Steuer vor, wenn nach dem materiellen Gehalt der Abgabe eine spezifische Gruppe belastet und das Aufkommen dieser Abgabe vollständig gruppennützig verwendet wird, also letztlich wieder zugunsten derselben Gruppe eingesetzt wird.¹⁰⁹

III. Weitere Abgabenarten

Da sich aus dem Grundgesetz und der Rechtsprechung des BVerfG kein *numerus clausus* der Abgabenarten¹¹⁰ ableiten lässt, können neben den Vorzugslasten und Sonderabgaben auch noch weitere Abgabenarten bestehen. Diese würden ebenfalls begriffliche Abgrenzung über die die Steuer konkretisierenden Merkmale finden. In jüngerer Vergangenheit hat sich gezeigt, dass für solche „unbekannten“ Abgabenarten bestehende Kategorien weiterentwickelt werden, wie bspw. die Vorteilsabschöpfungsabgabe oder die Verleihungsgebühr zeigen.¹¹¹

C. Zusammenfassung

Die Abgrenzung der Steuer von den nichtsteuerlichen Abgaben ist notwendig, um bereits auf formeller Verfassungsebene die zutreffende Kompetenzgrundlage zu bestimmen. Dabei steht auch ein mögliches Steuerstaatsprinzip der Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben nicht grundsätzlich entgegen, weist ihnen aber eine Ausnahmerolle zu. Notwendig ist die Abgrenzung von der Steuer, da sich die Kompetenz für die nichtsteuerlichen Abgaben nach den Sachkompetenzgrundlagen richtet. Relevant wird die konkrete Zuordnung zu einem bestimmten nichtsteuerlichen Abgabentyp erst für die Bestimmung seiner materiellen Voraussetzungen. Nach dem derzeit übereinstimmenden verfassungsrechtlichen und einfachgesetzlichen Begriff ist eine Steuer eine einmalige oder laufende Geldleistung, die keine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellt und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt wird, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Die Erzielung von Einnahmen kann zudem untergeordneter Nebenzweck sein. Abgaben sind daher nicht nur dann als Steuern einzuordnen, wenn sie primär der Einnahmenerzielung dienen, sondern auch dann, wenn dieser nur sekundär verfolgt wird. Da Steuern grundsätzlich verhaltensbeeinflussend wirken, kommt es für die Einordnung als steuerliche Norm mit Lenkungszweck auf die gesetzgeberisch beigemessene Zweckbestimmung (gesetzgeberische Intention) an. Der Einordnung als Fiskalzwecknorm oder steuerliche Norm mit Lenkungszweck kommt dabei formelle und materielle Bedeutung zu.¹¹² Die Steuer grenzt sich von den nichtsteuerlichen

¹⁰⁸ BVerfGE 123, 132 (140) m.w.N.; *Jachmann-Michel/Vogel*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 15 m.w.N.

¹⁰⁹ I.Erg. so auch *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Umweltabgaben, S. 40.

¹¹⁰ Vgl. zuletzt BVerfGE 149, 222 (249) m.w.N.

¹¹¹ *Schmidt*, Öffentliches Finanzrecht, § 9, Rn. 310; vgl. Kap. § 5 D. II. 2.

¹¹² Vgl. hierzu tiefergehend Kap. § 5 D. III. 2.

Abgaben primär durch das Kriterium der Gegenleistungsunabhängigkeit ab. Dieses unterscheidet die Steuer von den Vorzugslasten, die von einer konkreten staatlichen Gegenleistung abhängig sind. Der Sonderfall der Sonderabgaben grenzt sich dagegen über die Belastung einer finanzierungsverantwortlichen, homogenen Gruppe ab, deren Aufkommen vollständig gruppennützig verwendet wird. Die Lenkung über nichtsteuerliche Abgaben ist dagegen, anders als bei der Steuer, zwar begrifflich nicht vorgegeben;¹¹³ dass aber auch nichtsteuerliche Abgaben das Verhalten beeinflussen können, ist unbestritten.¹¹⁴

¹¹³ Ausf. Kap. § 5 D. II.

¹¹⁴ Eine Gestaltungswirkung zeigt sich auch bei nichtsteuerlichen Abgaben durch Vermeidungsanstrengungen. Analog zur Steuer ist für die Einordnung als Lenkungsabgabe aber wiederum der intendierte Zweck maßgebend, vgl. Kap. § 5 D. II.; vgl. ebenso Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 2.22 m.w.N.

§ 3 Das Gebot der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen

Die Anwendung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) erfährt im Abgabenrecht die spezifische Ausprägung als Gebot der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen.¹¹⁵ Dieses ist bei jeder Art der Abgabenerhebung – unabhängig von der Verfolgung von Lenkungszwecken – zu berücksichtigen. Für den weiteren Gang der Untersuchung wird der Geltungsgehalt des Gebots der Belastungsgleichheit, unter Berücksichtigung seiner Sonderdogmatik im Steuerrecht,¹¹⁶ (A.) sowie die allgemeine Rechtfertigung seiner Durchbrechung durch eine abgabenrechtliche Ungleichbehandlung (B.) dargestellt.

A. Der Geltungsgehalt für Steuern und nichtsteuerliche Abgaben

Die besondere Bedeutung des Gleichheitssatzes gilt im Abgabenrecht insbesondere dem Steuerrecht. Aufgrund der schwachen Determinationskraft der Freiheitsrechte kommt dem allgemeinen Gleichheitssatz die Stellung einer „Magna Charta des Steuerrechts“¹¹⁷ zu, um den Steuereingriff durch gleichmäßige Verteilung der Finanzierungslast zu rechtfertigen.¹¹⁸ Art. 3 Abs. 1 GG wird daher auch die Ausprägung eines Gebots auf Steuergerechtigkeit entnommen. Dadurch wird der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, die der Besteuerung unterliegen, begrenzt.¹¹⁹ Als Ausfluss des Gebots der Steuergerechtigkeit sind die Entscheidungen des Gesetzgebers am Grundsatz der Belastungsgleichheit auszurichten, nach dem die Steuerpflichtigen grundsätzlich gleichmäßig zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs heranzuziehen sind.¹²⁰ Um sein Ziel, eine gleichmäßige und verhältnismäßige Verteilung der Abgabenlast unter den Abgabepflichtigen sicherzustellen, beschränkt sich das Gebot der Belastungsgleichheit jedoch nicht allein auf die Steuererhebung. Vielmehr ist es auch im Kontext der nichtsteuerlichen Abgaben von entscheidender Bedeutung. Jeder nichtsteuerliche Abgabepflichtige ist zugleich Steuerpflichtiger und im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen mit einer zusätzlichen Abgabe belastet. Infolgedessen wird das Gebot der Belastungsgleichheit sowohl

¹¹⁵ Vgl. Jarass, in: ders./Pieroth, GG, Art. 3, Rn. 52, 65, Wollenschläger, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 3, Rn. 223, 280. Vereinzelt wird das Gebot der Belastungsgleichheit auch i.V.m. dem Demokratieprinzip oder der Finanzverfassung hergeleitet, vgl. hierzu Kap. § 5 C. VII.

¹¹⁶ Vgl. Dürschmidt, ZfU 2024, 1 (30), welcher das Steuerverfassungsrecht und die Finanzverfassung trennt. Dieser Ansicht wird sich angeschlossen, wodurch aber nicht ausgeschlossen ist, dass sich beides beeinflussen kann, vgl. insb. Kap. § 7 C. II.

¹¹⁷ Wollenschläger, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 3, Rn. 279.

¹¹⁸ Nußberger/Hey, in: Sachs (Hrsg.), GG, Art. 3, Rn. 134.

¹¹⁹ Füssenich, in: Heusch/Ullrich/Posser (Hrsg.), HBVerfR in der Praxis, § 6, Rn. 13; Tipke, StuW 2014, 273 (276); Wollenschläger, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 3, Rn. 280. Zusätzlich hat der Gesetzgeber als weitere bereichsspezifische Konkretisierung neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip, s. sogleich, auch das Gebot der Folgerichtigkeit zu beachten. Einmal getroffene Belastungsentscheidungen sind folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen, vgl. Nußberger/Hey, in: Sachs (Hrsg.), GG, Art. 3, Rn. 98.

¹²⁰ Wollenschläger, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 3, Rn. 280; Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 214 f.

durch die Erhebung („Ob“) als auch durch die Ausgestaltung („Wie“, insbesondere der Höhe) nichtsteuerlicher Abgaben stets in seiner Geltung berührt.¹²¹

Die Gleichmäßigkeit der Belastung bzw. die gerechte Verteilung der Belastungswirkung konkretisiert sich im Steuerrecht dabei speziell im Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit, welches damit nicht bloß als Differenzierungsgrund für eine Durchbrechung der Belastungsgleichheit heranzuziehen ist.¹²² Steuerpflichtige mit gleicher Leistungsfähigkeit sind gleich zu besteuern („horizontale“ Steuergerechtigkeit). Die Besteuerung höherer Einkommen muss im Verhältnis zur Steuerlast niedriger Einkommen dem Gebot der Gerechtigkeit entsprechen („vertikale“ Steuergerechtigkeit).¹²³ Als Ausprägung sind insbesondere die Steuerfreiheit des Existenzminimums oder der Werbungskostenabzug bzw. Betriebsausgabenabzug unvermeidbarer Ausgaben von der Bemessungsgrundlage in der Einkommensteuer anzuführen.

Das Gebot der Belastungsgleichheit in Ausgestaltung des Leistungsfähigkeitsprinzips sei aber nach vereinzelt Stimmen nicht nur auf direkte Steuern begrenzt, sondern – wenn auch schwächer ausgeprägt – ebenso auf indirekte Steuern (u.a. Verbrauchs- oder Verkehrssteuern) anzuwenden. Denn wirtschaftliche Leistungsfähigkeit komme auch in der Einkommensverwendung zum Ausdruck.¹²⁴ Zudem könne durch die Anknüpfung von Steuern an die Leistungsfähigkeit des Einzelnen die Gesamtbelastung durch die wirtschaftliche Gesamtleistungsfähigkeit begrenzt werden. Andernfalls bestehe unter den Bedingungen eines Vielsteuersystems die Gefahr erdrosselnder Belastungskumulationen.¹²⁵ Das Gebot der Belastungsgleichheit beziehe sich im Ergebnis sowohl auf die Erhebung neuer Steuern als auch auf deren konkrete Ausgestaltungen,¹²⁶ unabhängig von ihrer Steuerart.

Zusammengefasst ist das Gebot der Belastungsgleichheit das Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung als Folge des allgemeinen Gleichheitssatzes.¹²⁷ Da nichtsteuerliche Abgaben nur Einzelnen auferlegt werden, stehen sie ebenfalls in einem besonderen Spannungsverhältnis zum Grundsatz der Belastungsgleichheit. Im Steuerrecht konkretisiert sich dieses Gebot in besonderer Weise im Leistungsfähigkeitsprinzip. Steuerpflichtige sind daher durch die Steuer, sofern sie primär auf die Erzielung von Einnahmen ausgerichtet ist,

¹²¹ BVerfGE 149, 222 (254) m.w.N.; *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 214 f.; *Wollen-schläger*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 3, Rn. 223.

¹²² Zum Verständnis vom Leistungsfähigkeitsprinzip als bloßen Differenzierungsgrund vgl. Kap. § 7 C. II. 4.

¹²³ *Nußberger/Hey*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Art. 3, Rn. 135; kritisch zum Leistungsfähigkeitsprinzip *Kempny*, StW 2021, 85.

¹²⁴ *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 3.121; *Nußberger/Hey*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Art. 3, Rn. 135; *Waldhoff*, DStR 2023, 381 (384).

¹²⁵ *Kube*, in: Stern/Sodan/Möstl (Hrsg.), Staatsrecht, Bd. II, § 54, Rn. 114.

¹²⁶ Vgl. *Glaser*, StW 2012, 168 (172 ff.); a.A. *Wernsmann*, Verhaltenslenkung im rationalen Steuersystem, S. 242, welcher eine gleichheitsrechtliche Kontrolle aufgrund des weiten Gestaltungsspielraums bei der Einführung neuer Lenkungssteuern ablehnt, wenn sie aufgrund des Fiskalzwecks ohne weiteres gerechtfertigt werden könnten.

¹²⁷ So *Kischel*, in: BeckOK, GG, Art. 3, Rn. 148 mit Verweis auf *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 3.121 ff., 3.131 ff.

gleichmäßig nach Maßgabe ihrer Leistungsfähigkeit zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs heranzuziehen. Gleichheit meint somit auch unterschiedliche Beanspruchung je nach persönlicher Leistungsfähigkeit.¹²⁸ Erschwerend kommt damit hinzu, dass mit der Abweichung vom Grundsatz der Belastungsgleichheit durch Steuern, bei Ausrichtung an anderen Kriterien als der Leistungsfähigkeit, und nichtsteuerliche Abgaben immer auch eine Abwendung vom Leistungsfähigkeitsprinzip vorliegt.¹²⁹

B. Rechtfertigung von Abweichungen

Eine abgabenrechtlich zu rechtfertigende Ungleichbehandlung liegt erst dann vor, wenn eine Abweichung vom Gebot der Belastungsgleichheit – im Steuerrecht konkretisiert auf das Leistungsfähigkeitsprinzip – gegeben ist.¹³⁰ Diese kann sich einerseits daraus ergeben, dass bestimmte Sachverhalte oder Personen belastet werden, während vergleichbare Sachverhalte oder Personen von dieser Belastung ausgenommen sind. Andererseits kann eine Ungleichbehandlung auch innerhalb der Gruppe der Abgabepflichtigen auftreten.¹³¹ Eine abgabenrechtliche Ungleichbehandlung könnte sowohl durch steuerliche Normen mit Lenkungszweck, die nicht mehr nach der Leistungsfähigkeit unterscheiden, als auch durch die Erhebung nichtsteuerlicher (lenkender) Abgaben erfolgen.¹³² In jedem Fall ist für eine Abweichung vom Gebot der Belastungsgleichheit ein hinreichender sachlicher Grund erforderlich. Dieser muss über den Zweck der Einnahmeerzielung hinausgehen.¹³³ Unklar ist, an welchem Maßstab der hinausgehende Zweck zu messen ist. Um eine mögliche Verschärfung dieses Maßstabes aufgrund des Steuerstaatsprinzips herauszuarbeiten, werden in diesem Kapitel die allgemeinen, nur an Art. 3 Abs. 1 GG orientierten Anforderungen an die Rechtfertigung abgabenrechtlicher Ungleichbehandlung unter Bezugnahme der Verfolgung eines Lenkungszwecks bestimmt (II.). Vorab werden dafür die allgemeinen Rechtfertigungsanforderungen einer Ungleichbehandlung erläutert (I.).

I. Allgemeine Rechtfertigungsanforderungen

Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmal ergeben sich für den Gesetzgeber unterschiedliche Grenzen aus dem allgemeinen Gleichheitssatz. Diese reichen vom Willkürverbot bis zu einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung. Nach ersterem ist der Gleichheitssatz verletzt, wenn sich für eine gesetzliche Differenzierung oder Ungleichbe-

¹²⁸ *Desens/Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 175 m.w.N.

¹²⁹ Vgl. zur Hervorhebung der Leistungsfähigkeit im Steuerrecht zuletzt *Strohm*, DStJG 47, 167 (183). Im Steuerrecht liegt damit aufgrund der Sonderdogmatik keine Durchbrechung der Belastungsgleichheit vor, solange die Steuer im Einklang mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip steht. Etwas anderes würde gelten, wenn die Leistungsfähigkeit einen Differenzierungsgrund zur Rechtfertigung der Durchbrechung neben anderen wäre, vgl. zu diesem Verständnis Kap. § 7.

¹³⁰ Vgl. *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rz. 3.128 ff.

¹³¹ Vgl. *Jarass*, Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern, S. 92.

¹³² Tiefergehend Kap. § 5 D. II. und III.

¹³³ *stRspr.*, vgl. BVerfG, NJW 2018, 3223 (3226, Rn. 65) m.w.N.; *Ipsen et al.*, Zur Verfassungsmäßigkeit des BEHG, S. 27; *Nußberger/Hey*, in: *Sachs* (Hrsg.), GG, Art. 3, Rn. 172; für Steuern: *Strohm*, DStJG 47, 167 (181).

handlung kein sachlich nachvollziehbarer, in der Natur der Sache liegender oder anderweitig einleuchtender Grund finden lässt. Nach zweitem bedarf es der Prüfung, „ob für die vorgesehene Differenzierung Gründe von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleichen Rechtsfolgen rechtfertigen können“ (sog. neue Formel).¹³⁴ Innerhalb dieser Grenzen gilt ein stufenloser am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter Prüfungsmaßstab. Der anzulegende Maßstab an den Differenzierungsgrund bestimmt sich nicht abstrakt, sondern orientiert sich an den jeweils betroffenen Sach- und Regelungsbereichen. Maßgeblich ist die Intensität der Ungleichbehandlung im Einzelfall. Das BVerfG zieht hierzu u.a. die Unausweichlichkeit der Ungleichbehandlung, die Nähe zu den durch Art. 3 Abs. 3 GG verbotenen Diskriminierungen oder die mittelbare Berührung grundrechtlich geschützter Freiheiten heran.¹³⁵ Daneben hat das BVerfG in jüngerer Vergangenheit einen strengen Maßstab insbesondere dann angelegt, wenn eine Anknüpfung an personen- statt an sachverhaltsbezogenen Merkmalen vorlag.¹³⁶ Personenbezogene Merkmale liegen vor, wenn Benachteiligte die Voraussetzungen für den begünstigten Sachverhalt aufgrund ihrer persönlichen Eigenschaften nicht oder nur schwer erfüllen können, d.h. wenn sie nicht „in der Lage sind, durch ihr Verhalten die Verwirklichung der Merkmale zu beeinflussen, nach denen unterschieden wird“.¹³⁷

II. Anforderungen an die Rechtfertigung abgabenrechtlicher Ungleichbehandlung

Für die Bestimmung der Intensität und des Prüfungsmaßstabs einer abgabenrechtlichen Ungleichbehandlung sind ausgehend von den allgemeinen Rechtfertigungsanforderungen¹³⁸ im Hinblick auf einen verfolgten Lenkungszweck folgende Überlegungen bedeutsam: Zunächst können sich geringe Anforderungen an den Prüfungsmaßstab des sachlichen Grundes bereits daraus ergeben, dass die Differenzierung auf einer im Grundgesetz selbst angelegten Wertentscheidung beruht. Ungleichbehandlungen dieser Art sind verfassungsrechtlich eher zulässig. Insbesondere bei Lenkungsabgaben mit Umweltzweck kommt dem bindenden Verfassungsauftrag des Art. 20a GG eine besondere Bedeutung zu. Diese Norm liefert eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung von umweltbelastenden und umweltschonenden Handlungen. Der Gesetzgeber ist insoweit nicht nur berechtigt, sondern unter Umständen sogar verpflichtet, abgabenrechtliche Anreize zu setzen, um umweltschädliches Verhalten einzudämmen. Dieser verfassungsrechtliche Auftrag wirkt sich im Rahmen der Gleichheitsprüfung aus, indem er eine großzügigere Beurteilung abgabenrechtlicher Differenzierungen bei Umweltabgaben nahelegt. Folglich ist

¹³⁴ *Strohm*, DStJG 47, 167 (179) mit Nachweisen aus der Rechtsprechung; zum bisherigen vgl. *Jarass*, Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern, S. 93; *Thiele*, in: Brosius-Gersdorf (Hrsg.), GG, Art. 3 Abs. 1, Rn. 39 ff.

¹³⁵ Vgl. hierzu *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 3.124; *Jarass*, in: ders./Pieroth, GG, Art. 3, Rn. 20 f.; *Wollenschläger*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 3, Rn. 99, 102.

¹³⁶ Vgl. *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 3.124; *Jarass*, in: ders./Pieroth, GG, Art. 3, Rn. 24 ff.

¹³⁷ BVerfGE 133, 1 (14); vgl. ebenfalls *Jarass*, Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern, S. 93.

¹³⁸ Für die Auswirkungen des Steuerstaatsprinzips auf die Anforderungen einer abgabenrechtlichen Ungleichbehandlung bei nichtsteuerlichen Abgaben vgl. Kap. § 5 D. I. und II. und bei Steuern vgl. Kap. § 5 D. III. 2. b.

eine weniger strenge Prüfung an den sachlichen Differenzierungsgrund bei Umweltabgaben im Regelfall angemessen.¹³⁹

Bei der abgabenrechtlichen Lenkung über Steuern und nichtsteuerliche Abgaben muss zudem berücksichtigt werden, dass die Tatbestände überwiegend an bestimmte Handlungen und damit an objektive Sachverhalte anknüpfen, anstatt unmittelbar an personenbezogene Merkmale. Insbesondere bei Lenkungs- oder Ausgleichsabgaben haben die Betroffenen grundsätzlich die Möglichkeit, durch ihr Verhalten Einfluss darauf zu nehmen, ob sie von einer Abgabepflicht erfasst werden. Infolgedessen führt die Differenzierung zwischen sach- und personenbezogenen Ungleichbehandlungen im Bereich der Lenkungsabgaben regelmäßig dazu, dass sich aus dem Gleichheitssatz ebenfalls geringere Anforderungen an die Rechtfertigung abgabenrechtlicher Differenzierungen ergeben.¹⁴⁰

Allerdings könnte die Prüfung der verfassungsrechtlichen Gleichheitsanforderungen dennoch einer höheren Intensität unterliegen, sofern die Abgabenregelung zugleich in die durch Art. 12 Abs. 1 GG geschützte Berufsfreiheit oder die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG eingreift. In einem solchen Fall ist Art. 3 Abs. 1 GG unter Berücksichtigung der zusätzlichen Grundrechtsbeeinträchtigung strenger zu prüfen, was eine erhöhte Rechtfertigungsanforderung an den Differenzierungsgrund nach sich zieht.¹⁴¹

Zusammenfassend ergeben sich – nur die allgemeine Systematik des Gleichheitssatzes betrachtend – regelmäßig geringe Anforderungen an die Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen bei Lenkungsabgaben. Dies ergibt sich aus der Anknüpfung an verhaltensbezogene Merkmale oder dem Bezug auf eine grundgesetzliche Wertentscheidung, wie es bei Umweltabgaben der Fall ist. Ein zusätzlicher Eingriff in die Berufsfreiheit oder die Eigentumsgarantie könnte dennoch eine im Einzelfall intensivere Prüfung erforderlich machen. Trotz der vergleichsweise geringen Anforderungen an den Prüfungsmaßstab der Verhältnismäßigkeitsprüfung ist ein hinreichender sachlicher Grund, der über die Erzielung von Einnahmen hinausgeht, erforderlich, um die abgabenrechtliche Ungleichbehandlung zu rechtfertigen. Dieser Differenzierungsgrund muss je nach Maßstab geeignet sein, die Abweichung vom Gebot der Belastungsgleichheit zu tragen, sowohl hinsichtlich des „Ob“, der Abgabe dem Grunde nach, als auch des „Wie“, insbesondere der Höhe der Abgabe.¹⁴²

¹³⁹ Zum gesamten Abschn. vgl. *Jarass*, Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern, S. 94 f.; *Wollenschläger*, Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 3, Rn. 87; kritisch *Boysen*, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Art. 3, Rn. 102.

¹⁴⁰ Zum gesamten Abschn. vgl. ebenfalls *Jarass*, Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern, S. 93 f.

¹⁴¹ Vgl. *Wollenschläger*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 3, Rn. 99 m.w.N. aus der Rechtsprechung.

¹⁴² *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 215 sieht den Kontrollmaßstab damit speziell für nichtsteuerliche Abgaben intensiver als das Willkürverbot, ohne dabei den höchsten Wirkungsgrad zu erreichen; in diese Richtung wohl auch für steuerliche Normen mit Lenkungszweck *Desens/Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 199 sowie *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 222.

C. Zusammenfassung

Der Gleichheitssatz spielt im Abgabenrecht eine zentrale Rolle und begrenzt den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers durch das Gebot der Belastungsgleichheit von Abgabepflichtigen. Dieser verlangt insbesondere im Steuerrecht eine Ausrichtung an der finanziellen Leistungsfähigkeit, wobei dieser Maßstab nicht nur für direkte, sondern auch für indirekte Steuern gilt. Abweichungen vom Gebot der Belastungsgleichheit sind nur mit sachlichem Grund zulässig, wobei je nach Intensität der Ungleichbehandlung grundsätzlich unterschiedliche Rechtfertigungsmaßstäbe gelten. Daraus ergibt sich die zentrale Frage, welche sachlichen Gründe denn eine abgabenrechtliche Ungleichbehandlung rechtfertigen können und welche Anforderungen hierbei anzulegen sind. Besonders bei Lenkungsabgaben könnten diese niedrig sein. Zu klären bleibt jedoch, ob und inwieweit das Steuerstaatsprinzip die vorangegangenen Überlegungen weiter präzisiert und insbesondere, ob letztlich ein Lenkungszweck als alleiniger sachlicher Differenzierungsgrund bei Art. 3 Abs. 1 GG herangezogen werden kann – sowohl bei der lenkenden nichtsteuerlichen Abgabe als auch bei der steuerlichen Norm mit Lenkungszweck.¹⁴³

¹⁴³ Zum Steuerstaatsprinzip vgl. Kap. § 5.

§ 4 Die abgabenrechtliche Lenkung und ordnungsrechtliche Alternative

Dem Gesetzgeber stehen mithilfe des ausdifferenzierten Kompetenzkatalogs in Art. 70 ff. GG Möglichkeiten zu, ordnungsrechtliche Instrumente zur Verhaltenslenkung in bestehende Sachgesetze zu integrieren. Verbote intendieren die Unterlassung unerwünschten Verhaltens, während Gebote, etwa Genehmigungsvorbehalte, ein gewünschtes Verhalten fördern. Daneben eröffnet der Steuerbegriff dem Gesetzgeber die Möglichkeit, die Steuer über den Fiskalzweck hinaus durch die Verfolgung von Lenkungszwecken zur Verhaltenslenkung als ordnungsrechtliche Alternative einzusetzen. Auch nichtsteuerliche Abgaben können durch entsprechende tatbestandliche Ausgestaltung für diesen Einsatz in Betracht kommen. Es stellt sich daher die Frage, wieso der Gesetzgeber von einer abgabenrechtlichen Lenkung Gebrauch machen sollte. Denn es besteht bspw. mit dem Verbot ein ordnungsrechtliches Mittel, welches notfalls imperativ ein unerwünschtes Verhalten gänzlich unterbinden kann, was mit der abgabenrechtlichen Lenkung ausgeschlossen ist.¹⁴⁴ Die Frage ist unabhängig vom (möglichen) Bestehen eines verfassungsrechtlichen Steuerstaatsprinzips zu beantworten. Denn das Prinzip richtet sich durch die Statuierung des Vorrangs des Steuerrechts vor dem Sachrecht nicht gegen ordnungsrechtliche Instrumente, sondern primär gegen nichtsteuerliche (lenkende) Abgaben. Nachfolgend wird zur Beantwortung der Frage, warum der Gesetzgeber von der abgabenrechtlichen Lenkung Gebrauch machen sollte, diese zunächst begrifflich eingeordnet (A.). Die Darstellung der finanzwissenschaftlichen und historischen Entwicklung der Lenkung über Abgaben (B.) soll anschließend zu einem besseren Verständnis ihrer Wirkungsweise im Vergleich zum Ordnungsrecht beitragen (C.).

A. Begriffsbestimmung

Der abgabenrechtlichen Lenkung unterfallen die nichtsteuerliche Lenkungsabgabe und die steuerliche Norm mit Lenkungszweck, differenziert in Lenkungssteuer und -norm, d.h. Abgaben, die über die Einnahmeerzielung hinaus primär andere Zwecke verfolgen. Die abgabenrechtliche Lenkung als solche unterteilt sich dabei in den Tatbestand der Lenkung und die Rechtsfolge der Abgabenerhebung bzw., je nach Ausgestaltung, der Verringerung einer Abgabenlast. Ausgenommen vom Begriff der Abgabe sind rein privatrechtliche Zahlungen.¹⁴⁵ Den Tatbestand der Lenkung charakterisiert die Gestaltungsfunktion, die sich übergreifend auf die Rechtsfolge in Zweck (Was soll gefördert werden?), Mittel (Womit soll

¹⁴⁴ Da der Steuerbegriff die eine „Erdrosselungssteuer“ ausschließt, ist eine Lenkung mit steuerrechtlichen Normen, die zu einem Unterbinden eines Verhaltens führen soll, ausgeschlossen, vgl. Kap. § 2 A. II. 2. Ein Umschlagen der Erdrosselungssteuer auf eine Sachkompetenzgrundlage ist aufgrund des Gebots der Normenwahrheit nicht möglich, vgl. *Wernsmann*, NVwZ 2024, 694 (696). Eine Abgabe, der eine reine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter zukommt und somit keinem Finanzierungszweck nachgeht, ist mit einer Sachkompetenzgrundlage möglich, vgl. *Kment*, in: Jarass/ders., GG, Art. 105, Rn. 27. Letztere ist aber nicht Gegenstand der Arbeit, da sie aufgrund der fehlenden Finanzierungsfunktion nicht im Konflikt zum Steuerstaatsprinzip steht.

¹⁴⁵ Vgl. hierzu *Aichberger*, in: Weber (Hrsg.), Rechtswörterbuch, A, Ab.

gefördert werden?) und Wirkung (Wird der Zweck mit dem Mittel gefördert?) unterteilt. Jede dieser tatbestandlichen Lenkungsfragen ist dabei nicht für sich zu betrachten; Zweck, Mittel und Wirkung bedingen sich gegenseitig. Das Mittel ist dabei durch die Anknüpfung an eine der Erzielung von Einnahmen dienende Abgabe vorgegeben. Durch die Ausgestaltung des Tatbestands kann die Belastung zu einer Vermeidung, die Entlastung oder Differenzierung zu einer Förderung eines Verhaltens führen und somit dem verfolgten Zweck dienen.

Damit nicht allein die Existenz von abgabenrechtlichen Belastungen, Entlastungen oder Differenzierungen zu der Einordnung als Lenkung führt,¹⁴⁶ muss der Zweck, also die Feststellung, dass mit einem Mittel etwas gefördert werden soll, denkllogisch über das beste-hende Interesse, Einnahmen zu erzielen,¹⁴⁷ hinausgehen. Es bedarf insoweit einer Intention und Finalität des Gesetzgebers.¹⁴⁸ Dies ist erforderlich, da Abgaben bei wirtschaftlich handelnden Menschen (homo oeconomicus-Gedanke) zu Vermeidungsanstrengungen führen und im Ergebnis damit jede Abgabe „lenkt“. Sachlich ist es daher falsch, anstelle eines Lenkungszwecks von einer Lenkungsfunction zu sprechen.¹⁴⁹ Eine Differenzierung zwischen gewollter und ungewollter Lenkung wäre ohne Anknüpfung an die erkennbare Intention des Gesetzgebers nicht möglich.¹⁵⁰ Ein abschließender Kanon möglicher Lenkungszwecke besteht nicht. Allerdings sollten sie sich an Gemeinwohlinteressen orientieren, um bspw. nicht als Geschenk oder unzulässiges Privileg eingeordnet zu werden.¹⁵¹ Bisher verfolgte Ziele lassen sich in ökologische, ökonomische oder soziale sowie kulturelle Zwecke unterteilen.¹⁵² Beispiele für die Verfolgung von ökologischen Zwecken sind die Verpackungssteuer in Tübingen, die Differenzierungen der Kfz-Steuer am Schadstoffgehalt oder die Wasserentnahmegebühren. Ökonomische Zielsetzungen unterteilen sich in bundesweite, wie die Heraufsetzung der ertragsteuerlichen Verlustvorträge während der Covid-19 Pandemie, und branchenspezifische, wie die Bankenabgabe im Anschluss an die Finanzkrise.¹⁵³ Kulturpolitische und soziale Zwecke lassen sich an den Begünstigungstatbeständen der §§ 10 ff. EStG oder an der Schwerbehindertenabgaben nachvollziehen. Dass tatsächlich eine Lenkungswirkung¹⁵⁴ eintreten muss, ist beim Abstellen auf die Intention und Finalität des Gesetzgebers nicht notwendig.

¹⁴⁶ Diese Einteilung ebenfalls vornehmend *Rodi*, JZ 2000, 827 (829 f.).

¹⁴⁷ Vgl. Kap. § 2 A. II. 2.

¹⁴⁸ Vgl. zur steuerlichen Lenkung bereits Kap. § 2 A. III. 2. c. bb. Mit dieser Feststellung ist es auch auf lenkende nichtsteuerliche Abgaben übertragbar, dass der Zweck von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen sein muss, vgl. hierzu *P. Kirchhof*, in: *Isensee/ders.* (Hrsg.), *HBStR*, Bd. V, § 119, Rn. 19.

¹⁴⁹ So auch *Jahndorf*, *Grundlagen der Staatsfinanzierung*, S. 26.

¹⁵⁰ Relevanz besitzt dies insb. für die Bestimmung der Kompetenzgrundlage (s. Kap. § 5 D. II. 2. a.) und der Prüfung der materiellen Verfassungsmäßigkeit, vgl. zu letzterem *Desens/Tappe*, *Steuerrecht*, § 2, Rn. 205.

¹⁵¹ Vgl. *Hey*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, Rz. 19.75.

¹⁵² Statt vieler ebenfalls *Siekmann*, in: *Sachs* (Hrsg.), *GG*, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 86.

¹⁵³ Ausf. *Hey*, *DStJG* 39, 11 (16 ff. und 21 ff.).

¹⁵⁴ In der Literatur werden Lenkungs- und Gestaltungswirkung zum Teil synonym verwendet, vgl. *Desens/Tappe*, *Steuerrecht*, § 2, Rn. 195; *Jachmann-Michel/Vogel*, in: *Huber/Voßkuhle* (Hrsg.), *GG*, Art. 105, Rn. 6; so auch feststellend *Wernsmann*, *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, S. 4 m.w.N.

B. Entwicklung

Der Begriff der Steuer¹⁵⁵, wie er heute in der Bundesrepublik Deutschland Verwendung findet, stammt ursprünglich vom althochdeutschen Wort „stiura“ ab. „Stiura“ bedeutete die Bitte um Mitfinanzierung eines bestimmten Vorhabens und war noch keine einseitig verpflichtende Zahlung. Als Ursprung der Steuer gilt der „Zehnte“, eine Abgabe in der Höhe eines Zehntels des Einkommens. Dem „Zehnt“ stand aber nicht mehr als ein abstraktes Schutzversprechen des Herrschers gegenüber und er wurde insbesondere in Kriegszeiten erhoben.¹⁵⁶ Erst mit dem Beginn der Monetarisierung, der Ablösung der Natural- durch die Geldwirtschaft, der modernen Staatswerdung durch den Wandel vom mittelalterlichen Reich zu einem staatlichen Gebilde unter der Herrschaft absoluter Fürsten im 16. Jahrhundert wurde die Fiskalfunktion der Steuer entdeckt. Stehende Heere und zu besoldende Beamte schufen einen enormen Finanzbedarf, der eine Erweiterung der Einnahmen um die Steuer notwendig machte. Dieser steigende staatliche Finanzbedarf entwickelte die moderne Staatlichkeit in allen europäischen Ländern – aufbauend auf einer leistungsfähigen Geldwirtschaft.¹⁵⁷

Im Zeitalter des Absolutismus (16.-18. Jahrhundert) befasste sich erstmals der Kameralismus, eine Unterform des Merkantilismus, finanzwissenschaftlich mit der abgabenrechtlichen Lenkung. Der Kameralismus war eine staatswissenschaftliche Wirtschaftstheorie, die den Staat in den Mittelpunkt des gesellschaftlichen Zusammenlebens stellte. Er wurde als Gerechtigkeitsordnung von Grund auf als gut betrachtet. Der Staat hatte in wirtschaftlicher Unabhängigkeit die Aufgabe, die Wirtschaft und den Alltag der Bürger zu lenken, zu leiten und zu formen. Dabei war die Lenkung durch den Staat ein Charakteristikum des Kameralismus, welche nicht zuletzt über Steuern erfolgen sollte.¹⁵⁸ Durch gezielte Steuersenkungen oder -befreiungen wurde u.a. versucht, Finanzmittel, Produktionsstätten und Wirtschaftsgüter aus gut in schwach entwickelte Gebiete zu lenken.¹⁵⁹ Erst mit der Entwicklung zum Wirtschaftsliberalismus keimte in der Finanzwissenschaft die Idee der freien Marktwirtschaft auf. War es doch allein diese, die ohne Zutun des Staates für eine optimale Verteilung der Wirtschaftsgüter sorgen konnte.¹⁶⁰ Die Steuer sollte mit Ausnahme von Schutzzöllen nur noch zu Fiskalzwecken benutzt werden. Marktgesetze durften durch ein Eingreifen des Staates nicht berührt werden. Lenkungszwecke hatten keinen Platz und die

¹⁵⁵ Vgl. Kap. § 2 A. I.

¹⁵⁶ G. Kirchhof, Die Verwaltung 46 (2013), 349 (358).

¹⁵⁷ Vgl. Kube, in: Kischel/ders. (Hrsg.), HBSStR, Bd. II, § 42, Rn. 1; Reimer, in: FS P. Kirchhof, § 136, Rn. 2; Waldhoff, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSStR, Bd. V, § 116, Rn. 1.

¹⁵⁸ Vgl. hierzu Jenetzky, System und Entwicklung des materiellen Steuerrechts in der wissenschaftlichen Literatur des Kameralismus von 1680-1840, S. 84; F. Kirchhof, DVBl 2000, 1166; Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 19 f.

¹⁵⁹ Jenetzky, System und Entwicklung des materiellen Steuerrechts in der wissenschaftlichen Literatur des Kameralismus von 1680-1840, S. 85 f.

¹⁶⁰ F. Kirchhof, DVBl 2000, 1166.

Verhaltensbeeinflussung war verpönt.¹⁶¹ Kurzum: Eingriffe in die Wirtschaft waren unerwünscht und damit auch die abgabenrechtliche, insbesondere steuerliche Lenkung.¹⁶² Obwohl die liberalen Denker stets den Fiskalzweck der Steuer in den Vordergrund stellten, erkannten sie dennoch auch die freiheitsichernden Aspekte, die mit einer steuerlichen Lenkung einhergehen.¹⁶³ Selbst Adam Smith hob hervor, dass eine Lenkung über Abgaben unter bestimmten Umständen positive Auswirkungen auf den Markt haben kann.¹⁶⁴ Im letzten Drittel des 19. Jahrhunderts gewann dann in Deutschland eine finanzwissenschaftliche Richtung an Boden, die als Interventionismus bezeichnet werden kann.¹⁶⁵ Infolge von Fehlentwicklungen im Verlauf der industriellen Revolution rückte die soziale Frage mehr und mehr in den Vordergrund. Die Einnahmenpolitik sollte nicht mehr nur zur Deckung von Finanzbedarfen genutzt werden. Der Staat sollte Aufgaben und Leistungen übernehmen, die wirtschafts- und sozialpolitischen Zielsetzungen dienten.¹⁶⁶ Allerdings standen weniger wirtschaftliche als vielmehr soziale Zwecke im Vordergrund.

Als historische Beispiele abgabenrechtlicher Lenkung können die Luxussteuern der frühen Neuzeit, die Bartsteuer und die Margarinesteuer genannt werden.¹⁶⁷ Die Luxussteuern der frühen Neuzeit sollten anstelle von Luxusverboten einen übermäßigen Lebensstil auf ein erträgliches Maß reduzieren und durch steuerliche Eingriffe die Wirtschaft regulieren. Anknüpfungspunkte boten das Trinken, das Spiel oder die Kleidung.¹⁶⁸ Einerseits wurde somit ein verpöntes Verhalten eingedämmt, andererseits wurden durch die Abgabenerhebung höhere Staatseinnahmen erzielt. Luxussteuern galten daher um die Jahrhundertwende vom 16. zum 17. Jahrhundert als Idealsteuer.¹⁶⁹ Mit der Bartsteuer wollte Zar Peter der Große (1672-1725) die Bevölkerung dem westlichen Bild eines Mannes annähern. Jeder, der einen Bart trug, musste eine Steuer bezahlen. Wurde ein Bärtiger ohne Steuerquittung angetroffen, wurde er an Ort und Stelle rasiert. Dies zeigt, dass der Bartsteuer nahezu ausschließlich ein Lenkungszweck immanent war. Der Fiskalzweck trat fast gänzlich in den Hintergrund.¹⁷⁰ Die Margarinesteuer in den Vereinigten Staaten von Amerika war dagegen eine allein von der Lobby der Milchwirtschaft initiierte Steuer zum Schutz der Butter. Das

¹⁶¹ Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 21 f.

¹⁶² Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 21 f.

¹⁶³ Vgl. sogleich Kap. § 4 C. III.

¹⁶⁴ Vgl. Smith, Wohlstand der Nationen, S. 709, der durch Steuervergünstigungen den Grundeigentümer dazu veranlassen wollte, einen Teil seines Landes aufgrund höherer Ertragserwirtschaftung als der Pächter selbst zu bewirtschaften; hierzu auch Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 22.

¹⁶⁵ Vgl. Kolms, Finanzwissenschaft, Bd. I, S. 20 f.

¹⁶⁶ Tiefergehend hierzu Kolms, Finanzwissenschaft, Bd. I, S. 20 f.

¹⁶⁷ Zu historischen Beispielen der Lenkung über Abgaben ausf. Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 24 ff.

¹⁶⁸ Dazu Desens/Tappe, Steuerrecht, § 1, Rn. 16 f. m.w.N.

¹⁶⁹ Schwennicke, Ohne Steuer kein Staat, S. 162 f.

¹⁷⁰ Vgl. Homburg, Allgemeine Steuerlehre, S. 37.

Fiskalinteresse trat auch bei dieser fast gänzlich hinter der erhofften erdrosselnden Wirkung zurück.¹⁷¹ Die Margarinesteuer verdeutlicht, dass die abgabenrechtliche Lenkung auch ein Spielball von Partikularinteressen sein kann.

In Deutschland wurden Lenkungszwecke in die bestehenden Steuersysteme vermehrt nach dem zweiten Weltkrieg aufgenommen.¹⁷² Die Alliierten oktroyierten mit den sog. „Februrargesetzen“ 1946 drastische Steuererhöhungen. So stieg die Umsatzsteuer um 50 % auf 3 % und der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer auf 95 %.¹⁷³ Daher waren im Rahmen der Steuer- und Wirtschaftspolitik Steuervergünstigungen notwendig, um die hohe Steuerbelastung ertragen zu können. Später verfolgte Ludwig Erhard als erster Wirtschaftsminister der Bundesrepublik Deutschland von 1949 bis 1963 mit gesetzten Ausnahmen wirtschaftspolitische Ziele. So sollte u.a. die Förderung von Investitionen und die Begünstigung von Mehrarbeit das Wachstum fördern, die Wirtschaft wiederaufbauen sowie für Preisstabilität sorgen.¹⁷⁴ Die Steuersätze wurden erst im Rahmen der Öffnungen der Volkswirtschaften zur Gegenfinanzierung der Rückführung der Steuervergünstigungen gesenkt.¹⁷⁵ Nach der Wiedervereinigung 1990 sollten steuerliche Anreize über die Steuervergünstigung von Investitionen in den neuen Bundesländern gesetzt werden.¹⁷⁶ Gegen Ende des 20. Jahrhunderts wurde das Abgabensystem im Zuge der Ökosteuerreformen durch die indirekte Besteuerung von umweltbelastenden Tatbeständen (v.a. Energie und Kraftstoffe) ökologischen Zielen unterworfen.¹⁷⁷ Im Rahmen der Finanzkrise von 2007 bis 2009¹⁷⁸ und der COVID-19-Pandemie von 2020 bis 2023¹⁷⁹ erfolgten weitreichende Änderungen im Ertrags- und Verbrauchsteuerrecht, um die wirtschaftlichen Folgen aufzufangen. Im Vordergrund dieser Änderungen standen allein wirtschaftspolitische Ziele. Da sich die Unterscheidung der Abgabentypen zwischen Steuer einerseits und nichtsteuerlichen Abgaben andererseits erst Anfang des 19. Jahrhunderts entwickelte, ist auch die Idee, über letztere zu lenken, relativ jung.¹⁸⁰ Dennoch werden auch nichtsteuerliche Abgaben zur Verfolgung ökonomischer, ökologischer und sozialer Zwecke eingesetzt. Als Beispiele können der Konjunkturzuschlag, die Investitionshilfeabgabe, die Schwerbehindertenabgabe und die Wasserentnahmeabgabe genannt werden. Zuletzt wurde die Einführung nichtsteuerlicher

¹⁷¹ Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 28.

¹⁷² Zur Lenkung über Abgaben im deutschen Kaiserreich ab 1871, in der Weimarer Republik und im Nationalsozialismus ausf. Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 28 ff.

¹⁷³ Vgl. Muscheid, Die Steuerpolitik in der Bundesrepublik Deutschland 1949-1982, S. 27.

¹⁷⁴ Tiefergehend und m.w.N. Muscheid, Die Steuerpolitik in der Bundesrepublik Deutschland 1949-1982, S. 38 ff., 44 ff.

¹⁷⁵ Hey, DSjG 39, 11 (15).

¹⁷⁶ Hierzu ausf. Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 44 f.; vgl. außerdem Rodi, JZ 2000, 827.

¹⁷⁷ Im Zuge der Ökosteuerreform wurde insb. eine Stromsteuer eingeführt und die Steuersätze auf Kraftstoffe, Heizöl, Erdgas und Flüssiggas erhöht, vgl. hierzu ausf. Feess/Seeliger, Umweltökonomie und Umweltpolitik, S. 100 ff.

¹⁷⁸ Vgl. Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland vom 2.3.2009, BGBl. I 2009, 416.

¹⁷⁹ Vgl. die vier Gesetze zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise.

¹⁸⁰ F. Kirchhof, DVBl 2000, 1166; G. Kirchhof, Die Verwaltung 46 (2013), 349 (357 f.).

Lenkungsabgaben in Form der CO₂-Abgabe oder der Erhöhung der Anlieger- bzw. genereller Parkgebühren diskutiert.¹⁸¹ Hieran zeigt sich: Die Lenkung über nichtsteuerliche Abgaben ist aktueller denn je.

Der Abgabeninterventionismus in Deutschland ist vor allem aus den Bereichen der Umwelt-, Wirtschafts- und Sozialpolitik bekannt. Er führt dazu, dass das aktuelle Abgabensystem als ein Mehrzwecksystem bezeichnet werden kann. Eingesetzt wird hierfür entweder eine abgabenrechtliche Belastung oder eine abgabenrechtliche Begünstigung. Ob rein finanzwissenschaftlich oder tatsächlich, seit der Herausbildung der Finanzierungsfunktion der Steuer und der nichtsteuerlichen Abgabe war die Lenkung über das Abgabenrecht ein zentraler Bestandteil der Wissenschaft und Politik.

C. Wirkung

Es ist unbestritten, dass der Gesetzgeber auf die abgabenrechtliche Lenkung zurückgreift. Offen ist, wieso er sich dieses Mittels bedient. Dies könnte sich durch einen Vergleich zum Ordnungsrecht beantworten lassen. Über das Ordnungsrecht stehen dem Gesetzgeber Möglichkeiten zur Verfügung, bspw. durch Verbote oder Genehmigungsvorbehalte, einen bestimmten Zweck mittels Verhaltenslenkung gezielt zu fördern.¹⁸² Wieso hat der Gesetzgeber trotzdem auf eine Lenkung über Abgaben zurückgegriffen und sollte dies auch zukünftig tun? Dies wird nachfolgend weniger aus einer rechtlichen, sondern vielmehr aus einer verhaltens- und finanzwissenschaftlichen Perspektive betrachtet. Dazu werden die wesentlichen Argumente, die für den Einsatz einer Lenkung über Abgaben¹⁸³ sprechen könnten, wie der homo oeconomicus-Gedanke (I.), die Marktkonformität (II.), das freiheitsschonendere Wahlrecht (III.) und die höhere Wirksamkeit und Effizienz (IV.) dargestellt und kritisch hinterfragt.¹⁸⁴ Stellt die abgabenrechtliche Lenkung eine, wenn nicht sogar die Alternative zu ordnungsrechtlichen Mitteln dar (V.)?

I. Homo oeconomicus-Gedanke

Die Belastung eines wirtschaftlich handelnden Menschen führe zu Vermeidungsanstrengungen, die in Aussicht gestellte Begünstigung zu Entlastungsbemühungen, also zum gewünschten Verhalten. Dieser These liegt der Kerngedanke eines homo oeconomicus, also eines rationalen und eigennützigen wirtschaftlichen Handelns, zugrunde. Die Wirtschaftssubjekte würden bei lenkenden Abgaben unmittelbar reagieren oder gäben, sofern möglich, Belastungen als Zusatzkosten weiter.¹⁸⁵ Der diesen Abgaben zugrundeliegende Zweck

¹⁸¹ Zur CO₂-Abgabe vgl. Kap. § 5 D. II. 4. und für die Parkgebühren VGH Mannheim, ZUR 2022, 613.

¹⁸² Zertifikatslösung werden in dieser Arbeit nicht als eigenständige Kategorie dargestellt, sondern den Abgaben zugeordnet, vgl. Kap. § 5 D. II. 2. c.

¹⁸³ Die aufgezählten Argumente gelten im Kern sowohl für lenkende steuerliche als auch lenkende nichtsteuerliche Abgaben; vgl. ebenfalls Sacksofsky, NJW 2000, 2619 (2625).

¹⁸⁴ Ausf. zum Gesamten ebenfalls F. Kirchhof, in: Rengeling (Hrsg.), Hdb. Umweltrecht, Bd. I, § 38, Rn. 10 ff.

¹⁸⁵ Vgl. Klinski/Keimeyer, NVwZ 2019, 1465; Rodi, ZUR 2016, 531 (531 f.).

werde damit durch die „unsichtbare“ Hand des Marktes selbstständig umgesetzt.¹⁸⁶ Bei Umweltabgaben bekomme der Nutzer einer natürlichen Ressource die negativen Auswirkungen direkt durch einen teureren Preis zu spüren. Diesem automatischen Mechanismus ist jedoch entgegenzuhalten, dass die Verhaltensökonomie bereits aufzeigt hat, dass der homo oeconomicus-Gedanke allenfalls bei Unternehmen angesetzt werden kann. Privatpersonen verfolgen, auch aufgrund begrenzteren Wissens, keinen permanenten und ausschließlichen Maximierungsansatz, sondern nur eine vernünftige Handlungsstruktur.¹⁸⁷ Im Mittelpunkt dieser steht die Befriedigung der Grundbedürfnisse und ein gewisser Grad an Zufriedenheit.¹⁸⁸ Auch zeigen mögliche Mitnahmeeffekte bei Begünstigungen, d.h. wenn das geforderte Verhalten auch ohne abgabenrechtliche Lenkung ausgeübt worden wäre, dass Unternehmen wie Privatpersonen nicht nur auf Anreize reagieren, sondern oft ein strategisch-opportunistisches Verhalten annehmen, welches sich grundsätzlich nicht mit dem starren Modell des homo oeconomicus deckt.¹⁸⁹ Daher kann der homo oeconomicus-Gedanke nicht (alleine) als Argument für eine Lenkung über Abgaben herangezogen werden.

II. Marktkonformität

Das Wirtschaftssystem ist von Geld dominiert; es geht im Kern um „bezahlen oder nicht bezahlen“.¹⁹⁰ Die abgabenrechtliche Lenkung orientiert sich an diesen Marktgegebenheiten. Sie steht dem Wirtschaftssystem damit näher als der ordnungsrechtliche Eingriff.¹⁹¹ Das imperative Handeln kann durch eine Anpassung an den Markt ersetzt werden. Wird der Markt jedoch aus einer liberalen Perspektive verstanden, so ist die abgabenrechtliche Lenkung gerade nicht marktkonform. Eine Abgabe soll nur zu reinen Finanzierungszwecken eingesetzt werden dürfen. Der ansonsten freie Markt wird aber durch die Verfolgung von anderen Zwecken, also externen Effekten – vom außenstehenden Staat – beeinflusst.¹⁹² Da jedoch auch Adam Smith die Lenkung über Abgaben in Ausnahmefällen positiv als marktsteigernd hervorgehoben hat, kann im Ergebnis selbst aus liberaler Perspektive zumindest eine bessere Marktkompatibilität gegenüber ordnungsrechtlichen Handlungsmöglichkeiten festgehalten werden.¹⁹³

¹⁸⁶ Vgl. F. Kirchhof, DVBl 2000, 1166 (1170); Weber-Grellet, NJW 2001, 3657.

¹⁸⁷ Vgl. Fehling, ZUR 2020, 387 (388); Rodi, Ökonomische Analyse des Öffentlichen Rechts, S. 23.

¹⁸⁸ Zur Verhaltensökonomie tiefergehend Rodi, Ökonomische Analyse des Öffentlichen Rechts, S. 22 ff.

¹⁸⁹ Vgl. F. Kirchhof, DVBl 2000, 1166 (1170 f.).

¹⁹⁰ Sacksofsky, NJW 2000, 2619 (2624).

¹⁹¹ Vgl. G. Kirchhof, Die Verwaltung 46 (2013), 349 (356); in diese Richtung auch Hendler/Heimlich, ZRP 2000, 325 (326); Weber-Grellet, NJW 2001, 3657.

¹⁹² Vgl. F. Kirchhof, DVBl 2000, 1166 (1168).

¹⁹³ So auch feststellend Fehling, ZUR 2020, 387 (388).

III. Freiheitsschonenderes Wahlrecht¹⁹⁴

Wenn einerseits ordnungsrechtliche Verbote oder Auflagen imperativ wirken, mit unmittelbarem Zwang durchgesetzt werden können und je nach Ausgestaltung u.U. keine Ausweichmöglichkeiten vorsehen, eröffnet die abgabenrechtliche Lenkung dem Abgabepflichtigen andererseits immer einen Handlungsspielraum. Dieser umfasst drei Möglichkeiten: Erstens zu bezahlen, zweitens das gewünschte Verhalten umzusetzen oder drittens beides durch entsprechendes Verhalten zu vermeiden.¹⁹⁵ Diesem freiheitsrechtlichen Vorteil auf der einen Seite können jedoch auf der anderen Seite gleichheitsrechtliche Bedenken entgegengehalten werden. Durch die Anknüpfung an die Zahlungsfähigkeit wird ein Bezug zur finanziellen Leistungsfähigkeit eines jeden Abgabepflichtigen hergestellt. Damit besteht das freiheitsschonendere Wahlrecht bei der Lenkung durch Abgaben nur, wenn die Wahlmöglichkeit aus finanzieller Sicht eröffnet ist. Andernfalls ist der Adressat der Abgabe auf eine Verhaltensanpassung in Form des gewünschten oder ausweichenden Verhaltens beschränkt. Das führt dazu, dass die belastende abgabenrechtliche Lenkung bei finanziell Schwächeren, ebenso wie das Ordnungsrecht allgemein, als ein Befehl, bei finanziell Stärkeren dagegen wie eine „Empfehlung“ wahrgenommen werden kann. Zudem führen begünstigende Lenkungsnormen bei degressiv ausgestalteten Steuern wie der Einkommensteuer zu einer stärkeren Bevorzugung von Abgabepflichtigen mit hohem Einkommen, sofern der intendierten Lenkung nahegekommen wird.¹⁹⁶

Nicht unbeachtet bleiben darf jedoch, dass auch das Ordnungsrecht Möglichkeiten bereithält, durch die Ausgestaltung des Tatbestands Handlungsspielräume zu eröffnen. In Betracht kann hierfür statt des Verbots eines spezifischen Verhaltens eine weniger spezifische Ergebnisorientierung gezogen werden. Zielsetzungen können durch die ordnungsrechtliche Regelung unmittelbar als steuerungswirksamer und vollziehbarer Verhaltensbefehl formuliert werden. So bleibt es z.B. bei Regelungen zum gewerblichen Umgang mit wassergefährdenden Stoffen den Unternehmen überlassen, durch entsprechende Schutzmaßnahmen die Wasserqualität zu sichern. Damit bestehen gegenüber einem direkten Verbot wassergefährdender Stoffe viele Handlungsmöglichkeiten, insbesondere betriebsbezogene Maßnahmen, um den Schutz der Wasserqualität zu gewährleisten, ohne das Ergebnis zu beeinträchtigen.¹⁹⁷ Anbieten würden sich zudem auch Austauschmöglichkeiten, d.h. die Eröffnung von Handlungsspielräumen durch die Schaffung von Kompensationsmöglichkeiten. §§ 7 Abs. 3, 17 Abs. 3a und 48 Nr. 4 Bundesimmissionsschutzgesetz ermöglichen dergestalt Abweichungen von bestimmten Anforderungen an genehmigungsbedürftige An-

¹⁹⁴ Zwar umfasst die Arbeit nicht die freiheitsrechtlichen Anforderungen an eine abgabenrechtliche Lenkung. Dies schließt aber nicht aus, die abgabenrechtliche Lenkung auf mögliche freiheitliche Vorteile im Vergleich zum Ordnungsrecht hin zu überprüfen.

¹⁹⁵ Vgl. in die Richtung ebenfalls *Klinski/Keimeyer*, NVwZ 2019, 1465; *Weber-Grellet*, NJW 2001, 3657 (3660).

¹⁹⁶ Vgl. zu diesem Abschn. auch *Fehling*, ZUR 2020, 387 (389); *F. Kirchhof*, DVBl 2000, 1166 (1171 ff.); *Sacksofsky*, NJW 2000, 2619 (2623); *Weber-Grellet*, NJW 2001, 3657 (3660 f.).

¹⁹⁷ Vgl. bspw. § 62 Abs. 1 Wasserhaushaltsgesetz.

lagen, wenn eine weitergehende Minderung von Emissionen als bei Beachtung der Anforderungen erreicht wird. Allerdings eignen sich solche ordnungsrechtlichen Mittel nicht für jeden Bereich und werden überwiegend im Umweltrecht eingesetzt. Es zeigt aber, dass das Ordnungsrecht selbst auch Möglichkeiten bereithält, durch die tatbestandliche Ausgestaltung seine Freiheitseinbußen abzumildern.¹⁹⁸

IV. Höhere Wirksamkeit und Effizienz

Zugunsten der abgabenrechtlichen Lenkung wird besonders hervorgehoben, dass diese kostengünstiger und gesamtwirtschaftlich effizienter gegenüber ordnungsrechtlichem Handeln ist.¹⁹⁹ Zum einen senken vor allem Umweltabgaben durch Vermeidungsanstrengungen betroffener Marktteilnehmer die volkswirtschaftlichen Kosten für den Umweltschutz. Der Vermeidungsdruck lässt die Umweltabgaben dem Ordnungsrecht sehr nahekommen. Zum anderen ist der Lenkung über Abgaben eine dynamische Anreizfunktion zu eigenen Innovationen immanent.²⁰⁰ Um beim Beispiel der Umweltabgaben zu bleiben, kann so versucht werden, neue Produktionsverfahren zu entwickeln, um den CO₂-Ausstoß stetig zu verringern und die Abgabenlast zu minimieren. Bei einer ordnungsrechtlichen Auflage, nur eine bestimmte Treibhausmenge produzieren zu dürfen, wird ein solcher Anreiz erst ab deren Erreichen gesetzt. Zudem unterliegen sie, ebenso wie Verbote, einem erhöhten, kostenintensiveren Kontrollaufwand durch die Ordnungsbehörden, was deren effektive Durchsetzung in der Breite beeinträchtigen kann. Gegenüber offenen Handlungsformen, wie den Kooperationsmöglichkeiten, tragen Abgaben Zwangscharakter, sind durchsetzungs- und vollzugsfähiger. Deren gesetzgeberischer und insbesondere verwaltungsbezogener Aufwand kann durch Rückgriff auf bestehende Strukturen oder durch (An-)Meldeverfahren gegenüber den Behörden minimiert werden.²⁰¹ Abgaben, insbesondere Steuern, müssen ohnehin erhoben werden. Dass es externe Einflüsse auf den Markt braucht, um Probleme zu lösen, zeigt die Theorie vom Gefangenen-Dilemma: Wenn jeder Marktteilnehmer überwiegend nur nach eigenem Interesse handelt, werden für jeden schlechtere Ergebnisse erzielt, als wenn sie zusammenarbeiten würden.²⁰² Sollen externe Effekte dabei eine Vielzahl von Personen treffen, hat die abgabenrechtliche Lenkung in der Breite grundsätzlich eine höhere Wirksamkeit und Effizienz gegenüber dem Ordnungsrecht.

Dennoch kann der höheren Wirksamkeit in der Breite entgegengehalten werden, dass die abgabenrechtliche Lenkung zwar das Verhalten lenken kann, nur in welche Richtung und

¹⁹⁸ Vgl. zum Ganzen *Lübbe-Wolff*, NVwZ 2001, 481 (484).

¹⁹⁹ Statt vieler *Fehling*, ZUR 2020, 387 (388) für die CO₂-Vermeidung; *Klinski/Keimeyer*, NVwZ 2019, 1465; *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 19.

²⁰⁰ Vgl. *Hendler/Heimlich*, ZRP 2000, 325 (326); *Lübbe-Wolff*, NVwZ 2001, 481 (486); *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 22.

²⁰¹ So *Rodi*, ZUR 2016, 531 (532); *Weber-Grellet*, NJW 2001, 3657 (3660).

²⁰² Tiefergehend *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 8 ff.

in welchem Maße ist im Vorhinein schwer abschätzbar.²⁰³ Dem Abgabepflichtigen steht neben dem intendierten Verhalten auch die Möglichkeit von (unvorhersehbarem) Vermeidungsverhalten zu. Dazu bedarf es im Falle der intendierten Verhaltensänderung einer Reaktionszeit, bis sie spürbar wird. Auch erleidet die Wirksamkeit der Verhaltenssteuerung dadurch Einbußen, dass sich der Abgabepflichtige von der Verhaltenspflicht freikaufen kann; vorausgesetzt, es besteht überhaupt eine Abgabenschuld bzw. es liegt keine Befreiung vor. Bei der Verfolgung mehrerer Lenkungszwecke durch eine Abgabe ist darauf zu achten, dass sich diese nicht konträr verhalten. Die Treffsicherheit der abgabenrechtlichen Lenkung im Einzelfall ist damit schwieriger einzuschätzen. Die Genauigkeit in der Zweckerreichung fehlt den ordnungsrechtlichen Mitteln dagegen nicht. Ihnen gelingt durch das Vorschreiben angezielten Verhaltens ein direkter Zugriff. In der Spitze sind ordnungsrechtliche Elemente somit wirkungsstärker, effektiver, jedoch einhergehend mit höheren Durchsetzungskosten und Kontrollaufwand. Das Ordnungsrecht eignet sich somit dort, wo eine Anreizsteuerung zu unsicher und eine Verhaltensänderung zwingend notwendig ist.²⁰⁴

Wiederholt wird zudem angeführt, dass bei der abgabenrechtlichen Lenkung der Lenkungszweck und der einer Abgabe notwendig innewohnende Zweck, Einnahmen zu erzielen, gegenläufig wären. Dadurch sei es schwierig, überhaupt deren angemessenes Maß zu finden.²⁰⁵ Denn würde der Lenkungsanreiz befolgt, wäre das Aufkommen gleich null. Das Ziel einer Lenkung durch Abgaben ist jedoch nicht, ein bestimmtes Verhalten zu verdrängen, sondern zu minimieren. Der Gesetzgeber nimmt durch den Gebrauch der Lenkungsabgabe in Kauf, dass sich gewünschtes Verhalten abgabenmindernd auswirkt. Muss ein Verhalten unterbleiben, weil es untragbar oder zu einer Gefahr für die öffentliche Sicherheit und Ordnung wird, ist auf das klassische Ordnungsrecht zurückzugreifen. Ein innerer Widerspruch, welcher die abgabenrechtliche Lenkung im Vorhinein inkohärent erscheinen lässt, ist nicht gegeben; das Nullaufkommen ist eine Illusion und kein Ideal.²⁰⁶

V. Ergebnis: Ist die Lenkung über Abgaben eine Alternative zum Ordnungsrecht?

Die abgabenrechtliche Lenkung ist weder ein Allheilmittel²⁰⁷ noch eine ordnungsrechtliche Alternative, sondern eine notwendige Ergänzung des Ordnungsrechts. Kurz: Die Mischung macht's.²⁰⁸ Jede Handlungsmöglichkeit des Gesetzgebers hat spezifische Wirkungsbedingungen und Folgen. Die Lenkung über Abgaben sorgt vor allem bei Unternehmen für eine

²⁰³ *Drüen*, VVDStRL 79 (2020), 127 (154).

²⁰⁴ Vgl. zu diesem Abschn. *Feess/Seeliger*, Umweltökonomie und Umweltpolitik, S. 76 ff.; *Fehling*, ZUR 2020, 387 (388); *F. Kirchhof*, DVBl 2000, 1166 (1171); *Lübbe-Wolff*, NVwZ 2001, 481 (483).

²⁰⁵ *Drüen*, VVDStRL 79 (2020), 127 (154). Vereinzelt wird diese Gegenläufigkeit von Lenkungszweck und Einnahmenerzielung als Grund gesehen, warum Steuererhöhungen bei der Tabaksteuer umstritten sind, vgl. *Ewringmann/Mackscheidt*, Lenkungssteuern und Lenkungsabgaben, S. 20 f.

²⁰⁶ Vgl. zum Gesamten *Sacksofsky*, NJW 2000, 2619 (2620 f.); *Weber-Grellet*, NJW 2001, 3657 (3661).

²⁰⁷ So auch bezogen auf Steuern feststellend *Weber-Grellet*, NJW 2001, 3657 (3660).

²⁰⁸ Die Kombination von ordnungsrechtlichen und abgaberechtlichen Mittel wird vereinzelt bereits als „Binsenweisheit“ bezeichnet, vgl. *Fehling*, ZUR 2020, 387.

Verhaltensteuerung, ist marktkompatibler, grundsätzlich freiheitsschonender, weniger kostenintensiv und in der Breite wirksamer und effizienter. Jedoch sorgt sie im Fall der lenkenden Abgabenbelastung nur für eine Reduzierung und nicht für ein gänzliches Unterlassen des unerwünschten Verhaltens. Das klassische Ordnungsrecht überzeugt dagegen durch eine stärkere Zielgenauigkeit und Wirksamkeit, ist aber mit höherem Verwaltungs- und Kontrollaufwand verbunden. Seine starken Freiheitseinbußen kann es durch ordnungsrechtliche Handlungsspielräume, wie die Ergebnisorientierung, abmildern. Eine generelle Vorzugswürdigkeit eines Mittels lässt sich somit aber nicht ausmachen. Vielmehr ist im Einzelfall genau zu prüfen, was erreicht werden soll, und die Vor- und Nachteile der Handlungsvarianten sind gegeneinander abzuwägen. Ob sich zur Zielerreichung ein ordnungsrechtliches Verbot, eine Auflage, eine belastende Lenkungsabgabe, begünstigende Lenkungsnorm oder eine Kooperationsmöglichkeit besser eignet, ist daher auch nicht zuletzt Teil des politischen Diskurses.²⁰⁹

D. Zusammenfassung

Die Möglichkeit der abgabenrechtlichen Lenkung unterteilt sich in zwei Formen: in die belastende und die entlastende Lenkung, in einer der Erzielung von Einnahmen dienenden Abgabe. Die Abgabe umfasst hierbei steuerliche sowie nichtsteuerliche Zahlungsverpflichtungen. Historisch wurde deutlich, dass die Lenkung über Abgaben ein unerlässlicher Bestandteil der Handlungsformen des Staates ist. Nach der Entdeckung der reinen Fiskalfunktion wurde die Steuer zudem mehr und mehr zur Verhaltenssteuerung eingesetzt, nicht zuletzt vorgezeichnet durch die zunehmende Auseinandersetzung mit ihr in der finanzwissenschaftlichen Literatur. In der Bundesrepublik Deutschland galt es mithilfe von begünstigenden Lenkungsnormen die zerstörte Wirtschaft wiederaufzubauen und das Wachstum anzukurbeln. Die Finanzkrise und die Covid-19-Pandemie zeigten, dass die Lenkung über Abgaben im modernen Staat ein unverzichtbarer Teil des staatlichen Instrumentenkastens ist. Insbesondere die bessere Marktkompatibilität und höhere Wirksamkeit in der Breite zeichnen sie gegenüber dem klassischen Ordnungsrecht aus. Umso wichtiger dürfte es daher sein, dem Gesetzgeber diese Möglichkeit offen zu halten. Die Lenkung über Abgaben ist die Normalität. Dies steht zwar im Widerspruch zur Forderung, dass das Abgabenrecht übersichtlicher und nachvollziehbarer gestaltet werden sollte, jedoch sind komplizierte Normen nicht selten ein Spiegelbild einer vielschichtigen Gesellschaft. Auffassungen, die eine abgabenrechtliche Lenkung möglichst vermeiden möchten, dürften dies bereits nicht ausreichend berücksichtigen.²¹⁰

²⁰⁹ Vgl. Sacksofsky, NJW 2000, 2619 (2625 f.).

²¹⁰ Ähnlich Weber-Grellet, NJW 2001, 3657 (3661).

§ 5 Das Steuerstaatsprinzip

Art. 20 Abs. 1 bis 3 GG garantiert die Wesensmerkmale der Bundesrepublik Deutschland: Sie ist ein Rechtsstaat, eine Demokratie, eine Republik, ein Bundesstaat und ein Sozialstaat.²¹¹ Der Steuerstaat findet dagegen weder in Art. 20 GG – obwohl er begrifflich in die Nähe der Staatsstrukturprinzipien gerückt werden könnte – noch in anderen Artikeln des Grundgesetzes ausdrücklich Erwähnung. Dennoch wird der Begriff des Steuerstaates in der Literatur und Rechtsprechung häufig verwendet und selten in Frage gestellt.²¹² Sprachlich lässt sich aus dem Steuerstaatsprinzip bereits eine Verbindung zwischen dem Begriff des Staates mit dem Finanzierungsinstrument der Steuer ableiten. Diese Verbindung deutet auf ein besonderes Verhältnis beider zueinander hin. Doch was hat es mit dem Steuerstaatsprinzip genau auf sich? Lässt es sich zumindest mittelbar aus dem Grundgesetz ableiten? Welche normativen Rechtsfolgen werden aus ihm hergeleitet? Wie beeinflusst es das Verhältnis des Sachrechts zum Steuerrecht? Um diese Fragen – insbesondere unter besonderer Berücksichtigung der abgabenrechtlichen Lenkung²¹³ – zu beantworten, wird zunächst das Charakteristikum eines Steuerstaates (A.) und die Entwicklung zum grundgesetzlichen Steuerstaatsprinzip (B.) dargestellt. Daran anschließend werden seine dogmatische Herleitung und normative Anknüpfung im Grundgesetz (C.) sowie seine Rechtswirkungen auf lenkende Abgaben kritisch erörtert (D.). Abschließend werden die Ergebnisse zusammengetragen und der weitere Gang der Untersuchung beschrieben (E.).

A. Der Steuerstaat als idealtypischer Zustand

Für ein besseres Verständnis des Steuerstaatskonzepts werden nachfolgend der Begriff des Steuerstaates (I.) und seine charakterisierenden, staats-theoretischen Elemente (II.) skizziert. Neben dem Unternehmerstaat bildet auch der Gebührenstaat einen Gegenentwurf zum Steuerstaat, welcher abgrenzend dargestellt wird (III.).

I. Begriff

Der „Steuerstaat“ ist ein Staat, der seinen Finanzbedarf im Wesentlichen durch Steuern deckt.²¹⁴ Es wird verlangt, dass die Steuer die typische Einnahmequelle²¹⁵ bildet oder die

²¹¹ Dreier, in: ders. (Hrsg.), GG, Art. 20, Rn. 1.

²¹² Vgl. bspw. aus der Rechtsprechung BVerfGE 78, 249 (266 f.); BVerfGE 93, 319 (342); aus der Literatur Hey, in: Kahl/Ludwigs (Hrsg.), HBVwR, Bd. III, § 87, Rn. 36; Jachmann-Michel/Vogel, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 2; P. Kirchhof, in: Isensee/ders. (Hrsg.), HBStR, Bd. V, § 118, Rn. 1 ff.; Kube, in: Kischel/ders. (Hrsg.), HBStR, Bd. II, § 42, Rn. 84; Marquardsen, StuW 2022, 293; Rodi, in: FS Lehner, S. 377.

²¹³ Da sich die Fragen des Verhältnisses zwischen dem Steuer- und Sachrecht nicht bei Steuern und nichtsteuerlichen Abgaben im Allgemeinen erschöpfen, sondern sich auch bei steuerlichen Normen mit Lenkungszweck stellen, steht die gesamte Untersuchung in einem besonderen Bezug zur abgabenrechtlichen Lenkung, vgl. Kap. § 5 D.

²¹⁴ Vgl. Heun, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10; Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 127; Waldhoff, in: BK, GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 417; Vogel, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. II, § 30, Rn. 51.

²¹⁵ Isensee, in: FS Ipsen, S. 409; Rodi, Ökonomische Analyse des Öffentlichen Rechts, S. 165.

erste und wichtigste Einnahmequelle²¹⁶ ist. Begriffliche Abweichungen beschränken sich nur auf die Umschreibung des im Wesentlichen.²¹⁷ Eine derartige Begriffsbestimmung charakterisiert den Staatstypus seinem Vorverständnis nach, worin das besondere Verhältnis von Staat und Steuer Ausdruck findet. Anders als die in Art. 20 GG genannten Staatsstrukturprinzipien knüpft der Steuerstaat nicht an ein bestimmtes Herrschaftssystem wie die Demokratie, nicht an materielle Ziele wie der Rechts-, Sozial- und Bundesstaat an, sondern stellt auf ein Herrschaftsinstrument ab.²¹⁸ Dieses Begriffsverständnis und die damit einhergehende Wertung dient als Ausgangspunkt der dogmatischen Herleitung und normativen Anknüpfung des Steuerstaatsprinzips im Grundgesetz sowie seiner Rechtsfolgen.

Neben seiner staatsrechtlichen Dimension wird der Steuerstaat begrifflich auch in anderen Zusammenhängen gebraucht. Er umschreibt die historische Entwicklung zu einem modernen Staat, der sich zunehmend über Steuern finanziert, oder beschreibt die wirtschaftliche Lage der Bundesrepublik Deutschland. Diese drei Begriffsausprägungen – normativ, historisch, ökonomisch – sind bei seiner jeweiligen Betrachtung grundsätzlich auseinanderzuhalten, obwohl sie aufeinander bezogen sind und sich gegenseitig bedingen, um dem Verhältnis zwischen Recht und Wirklichkeit Rechnung zu tragen.²¹⁹

II. Staatstheoretische Elemente

Das Steuerstaatsprinzip setzt sich staatstheoretisch aus zwei Komponenten zusammen: Finanziert sich der Steuerstaat einerseits überwiegend aus Steuern (1.), müssen andererseits Staat und Wirtschaft voneinander getrennt sein (2.). Andernfalls ist eine Partizipation des Staates jedenfalls am Ertrag der Wirtschaft über Steuern nicht möglich.²²⁰

1. Überwiegende²²¹ Finanzierung aus Steuern

Die Finanzierung öffentlicher Aufgaben des Staates im Wesentlichen durch Steuern schließt die Erschließung anderer Einnahmequellen nicht aus. Eine absolute Steuerfinanzierung verlangt das Steuerstaatsprinzip nicht. Allerdings müssen andere Einnahmequellen eine untergeordnete Rolle einnehmen. Andernfalls könnte die Finanzierung über Steuern nicht mehr als wesentliches Mittel angesehen werden. In Anlehnung an die Auseinandersetzung mit dem Steuerstaatsprinzip zum Ende des Ersten Weltkrieges richtete sich die Priorisierung der Steuer zunächst weniger gegen die Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben,

²¹⁶ Köck, JZ 1991, 692 (693).

²¹⁷ Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 127.

²¹⁸ Vgl. Heun, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (11); Isensee, in: FS Ipsen, S. 409 (411).

²¹⁹ Perlittius, Die vorteilsabschöpfende Verwaltungsgebühr, S. 75; Waldhoff, in: BK, GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 419.

²²⁰ Vgl. Waldhoff, in: BK, GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 420 f.

²²¹ Zu einem damit zusammenhängenden quantitativen Verständnis vgl. Kap. § 5 D. I. 1. a.

sondern ausschließlich gegen die staatliche wirtschaftliche Betätigung. Im Kern dieser Diskussion ging es um die Finanzierung der Kriegskosten durch Steuern einerseits oder durch erwerbswirtschaftliche Betätigung andererseits. Das Konzept des Steuerstaates bildete in seinen Anfängen das Gegenstück zum Unternehmerstaat und wurde eingesetzt, um der wirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand Grenzen zu setzen. Die damit vorgegebene Sonderrolle der Steuer wurde erst durch die zunehmende Erhebung von nichtsteuerlichen Abgaben auch auf andere Finanzierungsformen übertragen. Die primäre Finanzierung durch Steuern richtet sich somit auch gegen die Erhebung anderer Abgabenarten, um deren konkurrierende Finanzierungswirkung einzugrenzen.²²²

2. Trennung von Staat und Wirtschaft

Die Entscheidung des Steuerstaates für eine überwiegende Finanzierung durch Steuern und damit für eine Begrenzung sowohl nichtsteuerlicher Abgaben als auch staatlicher Wirtschaftstätigkeit erfordert eine klare Trennung von Staat und Wirtschaft.²²³

Erst dadurch ist es möglich, staatliches Handeln und das der Wirtschaft an unterschiedlichen Maßstäben auszurichten. Wirtschaftliches Handeln orientiert sich an den Gesetzen des Marktes, d.h. an Gewinn und Verlust. Auch wenn der Gewinn nicht alleiniger Maßstab und ein höchst möglicher Gewinn nicht alleiniges Ziel ist, müssen auf lange Sicht die Kosten gedeckt werden. Diese Ausrichtung führt zu einer leistungsfähigen Wirtschaft, da unrentable Unternehmen langfristig nicht überleben können. Die Kehrseite ist, dass nicht in Geld messbare, nichtwirtschaftliche sowie öffentliche Ziele und Interessen vernachlässigt werden. Ein allein gemeinwohlorientiertes Handeln bildet keinen Bezugspunkt wirtschaftlichen Handelns und ist demnach für die eigene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit unbedeutend oder beeinträchtigt sie gar negativ. Daher hat der Maßstab staatlichen Handelns zwingend das Gemeinwohl zu sein. Der Staat kontrolliert an ihm ausgerichtet das Verhalten der wirtschaftlich Beteiligten und korrigiert Ergebnisse der bisher nur nach der Leistungsfähigkeit bemessenen Verteilung. Wird der Staat selbst tätig, dann nur, wenn er öffentliche, der Allgemeinheit dienende Interessen verfolgt. Hätte er als Akteur der Wirtschaft seine Betätigung zugleich nach den Marktgesetzen auszurichten, wäre eine im öffentlichen Interesse liegende aber defizitär laufende Aktivität zu reduzieren oder einzustellen.²²⁴

²²² Vgl. zum Ganzen *Heun*, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (12 ff.); *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 129, 133 ff.; *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, S. 86.

²²³ *F. Kirchhof*, Die Verwaltung 21 (1988), 137 (138 f.); *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 105, Rn. 47; *Waldhoff*, in: BK, GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 420; *Vogel*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. II, § 30, Rn. 59.

²²⁴ Zum gesamten Abschn. *Habermann*, Gebühren für Gefahrenabwehr, S. 200 f.; *Waldhoff*, in: BK, GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 421; *Vogel*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. II, § 30, Rn. 59 f.; *ders.*, Der Staat 25 (1986), 481 (512 f.).

Die steuerstaatliche Trennung von Staat und Wirtschaft dient dem Zweck, beiden die effektive Erfüllung ihrer Pflichten und Ziele zu ermöglichen. Einerseits wird eine an Leistungsfähigkeit orientierte, mindestens kostendeckende Wirtschaft nicht durch eine notwendige Verfolgung von Gemeinwohlzielen gehemmt. Andererseits ist es dem Staat nicht möglich, sich von wirtschaftlich defizitären, öffentlichen Interessen und Zielen unter Verweis auf Wirtschaftlichkeitserwägung zu entbinden.²²⁵

Dem Steuerstaat ist es durch die Trennung zur Wirtschaft damit im Wesentlichen untersagt, die zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben erforderlichen Finanzmittel selber zu erwirtschaften.²²⁶ Durch die überwiegende Finanzierung seiner öffentlichen Aufgaben durch die Steuererhebung ist er dagegen auf die Beteiligung am Ertrag der Wirtschaft verwiesen und auf den ökonomischen Erfolg von Unternehmen und Privatpersonen angewiesen. Das Wirtschaftsleben darf nur so stark reguliert werden, wie eine Gewinnerwirtschaftung nicht ausgeschlossen ist. Der Steuerstaat gewährt ökonomische Freiheit. Zudem dürfen erzielte Erträge der Wirtschaft nicht zu stark besteuert werden, damit noch Finanzmittel verbleiben, um Investitionen zu tätigen und Erträge sichern zu können. Dem Steuerstaatsprinzip sind diese Vorgaben immanent, andernfalls ist die auf der Kehrseite der Medaille stehende, zur Trennung von Staat und Wirtschaft komplementäre, überwiegende Finanzierung aus Steuern durch Beteiligung am Ertrag der Wirtschaft langfristig nicht möglich. Der Steuerstaat ist auf die voraussetzungslose Steuer angewiesen, um die öffentlichen Aufgaben zu finanzieren. Fällt die Grundlage der Steuer, die leistungsfähige Wirtschaft weg, entzieht er sich sonst selber seines Fundaments.²²⁷

III. Gegenentwurf: Gebührenstaat

Dem Steuerstaat liegt damit die Idee zugrunde, dem Bürger ein hohes Maß an individuellen, insbesondere ökonomischen Freiheiten zu gewähren. Der Staat soll sich weder selbst wirtschaftlich betätigen noch zu strikte Regulierungen treffen, wodurch die ökonomische Betätigung seiner Bürger und Unternehmen beschränkt werden würde. Denn der Staat ist auf die bloße Teilhabe am wirtschaftlichen Erfolg der Bürger durch die Steuer als Zwangsabgabe zur Finanzierung seiner öffentlichen Angelegenheiten verwiesen.²²⁸ Die Steuer stellt damit den Preis der Freiheit dar.²²⁹ Da sich das wesentliche Abgrenzungsmerkmal zum Gedanke eines Unternehmerstaates im wirtschaftlich verwendeten Staatsvermögen findet,²³⁰ wurde in jüngerer Vergangenheit als Gegenentwurf zum Steuerstaatsprinzip auch

²²⁵ *Habermann*, Gebühren für Gefahrenabwehr, S. 201; *Vogel*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *HBStR*, Bd. II, § 30, Rn. 59 f.

²²⁶ *Isensee*, in: *FS Ipsen*, S. 406 (416).

²²⁷ Vgl. zum gesamten Abschn. *Habermann*, Gebühren für Gefahrenabwehr, S. 201; *Isensee*, in: *FS Ipsen*, S. 409 (416 f.); *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, § 1, Rz. 2; *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, S. 86; *Waldhoff*, in: *BK, GG*, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 421; *Vogel*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *HBStR*, Bd. II, § 30, Rn. 61.

²²⁸ *Seiler*, in: *Dürig/Herzog/Scholz*, *GG*, Art. 105, Rn. 47; vgl. Kap. § 5 A. II.

²²⁹ *P. Kirchhof*, in: *Isensee/ders.* (Hrsg.), *Bd. V*, § 118, Rn. 2; *Seiler*, in: *Dürig/Herzog/Scholz*, *GG*, Art. 105, Rn. 47.

²³⁰ *Isensee*, in: *ders./Kirchhof* (Hrsg.), *HBStR*, Bd. V, § 122, Rn. 68 f.

der Gebührenstaat staatsrechtlich diskutiert.²³¹ Wie der Steuerstaat verzichtet er zwar auch auf Staatsvermögen als Einnahmequelle, verwendet aber eine andere Finanzierungsform.

Auch der Gebührenstaat geht von der Idee aus, dem Bürger ein möglichst hohes Maß an individueller Freiheit zu gewähren. Er beschafft seine finanziellen Mittel überwiegend nicht durch Steuern, sondern durch die Gebühren- und Beitragserhebung.²³² Ausschließlich Grundfunktionen der inneren und äußeren Sicherheit werden mit der Steuer finanziert.²³³ Anders als im Steuerstaat ist das Verhältnis Staat-Bürger damit als Gegenleistungsverhältnis für eine Leistung oder ein Leistungsangebot ausgestaltet. Für den Bürger ist überschaubar, dass die Abgabe in Form der Gebühr oder des Beitrags nur erhoben werden kann, wenn die Inanspruchnahme einer staatlichen Leistung oder die potenzielle Möglichkeit der Inanspruchnahme einen Kostenaufwand verursacht oder infolge der Leistung ein individueller Vorteil erlangt wird.²³⁴ Demgegenüber wird die voraussetzungslose Steuer im Steuerstaat dem „Ob“ nach zwar notwendigerweise zu erheben sein müssen, um staatliche Ausgaben zu decken. Anders als bei der reinen Gebührenfinanzierung bestehen für die Steuer jedoch kaum gesetzgeberisch nachvollziehbare Bezugspunkte für ihre Erhebung; sie scheint willkürlich. Die Steuer wird damit als weniger gerecht empfunden.²³⁵

Dieses Akzeptanzdefizit gegenüber der Entgeltfinanzierung durch Gebühr und Beitrag auf der Einnahmenseite wird durch die, wenn auch nur vermeintliche, verschwenderische Verwendung der Steuermittel auf der Ausgabenseite ergänzt. Der Gebührenstaat verschafft dem Bürger dagegen die Möglichkeit, selber über die Verwendung seiner finanziellen Mittel zu verfügen und damit das staatliche Angebot mitzugestalten. Der Bürger entscheidet selbst, mit Ausnahme existenziell notwendiger Leistungen, ob er eine gebühren- oder beitragspflichtige Leistung in Anspruch nimmt. Er ist damit in der Lage, seine Abgabenlast zu beeinflussen.²³⁶ Der Bürger gewinnt im Gebührenstaat gegenüber dem Steuerstaat an individueller Freiheit. Die Konsequenz dieses liberalen, fast schon libertären Verständnisses vom Gebührenstaat ist, dass sich der Staat damit nur noch wenig in die Belange der

²³¹ Angesprochen bei Droege, Die Verwaltung 46 (2013), 313 (314); Gramm, Der Staat 36 (1997), 267; Helbig, DVBl 1999, 688; Hendler, DÖV 1999, 749 (755 ff.).

²³² Grosseckter, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 24 (24 f.); P. Kirchhof, Jura 1983, 505 (506).

²³³ Schön, StW 2004, 62 (66).

²³⁴ Vgl. Hendler, DÖV 1999, 749 (754 f.); ders., in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 68 (78); vgl. ebenfalls Kap. § 2 B. I.

²³⁵ Hendler, DÖV 1999, 749 (754); ders., in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 68 (78).

²³⁶ Hendler, DÖV 1999, 749 (755); ders., in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 68 (78).

Bürger und Unternehmen einmischen würde. Der Staat versteht sich als „gebührenfinanzierte[r] Dienstleistungsstaat“.²³⁷ Allein die finanziellen Mittel entscheiden über den Zugang zu staatlichen Leistungen und politischem Einfluss. Wie das preußische Dreiklassenwahlrecht von 1850 ist damit auch der Gebührenstaat ein Ausdruck eines elitären Staatsmodells.²³⁸ Eine politische Unabhängigkeit gegenüber den Leistungsempfängern und die soziale Gleichheit unter den Bürgern kann damit nicht im Gebührenstaat, sondern nur im Steuerstaat erreicht werden.²³⁹

Wird nunmehr in der staatstheoretischen Diskussion ein weitestgehend liberaler Staat gefordert, der auf eine geringe freiheitliche Einwirkung verwiesen ist, wäre der Gebührenstaat die näherliegende Lösung. Steuern würden nur für die Finanzierung innerer und äußerer Sicherheit erhoben. Alle darüberhinausgehenden staatlichen Leistungen würden über ein Gegenleistungsverhältnis finanziert werden. Daher scheint es vereinzelt so, dass zwar der Steuerstaat gemeint sei, aber der Gebührenstaat implizit gefordert werde. So begründet *P. Kirchhof* seinen Reformbedarf für ein verschlanktes Steuersystem durch den Vorschlag eines Bundessteuergesetzbuches damit, dass Steuerpflichtige eigenverantwortlicher und eigennütziger sein sollten. Das neu strukturierte Steuerrecht würde das allgemeine Bewusstsein zu steuerfinanzierten öffentlichen Aufgaben des Staates schärfen. Der Bürger dürfe seine Finanzmittel selbstbestimmt nutzen, um aus der ökonomischen Freiheit die Grundlage seines Wohlergehens zu gewährleisten. Das neue Steuerrecht setze auf Freiheit.²⁴⁰ Möchte *P. Kirchhof* dies durch eine Reform des Steuerrechts erreichen, ließe sich sein Gedanke zur wirtschaftlichen Freiheit und Eigenverantwortung noch stärker durch eine weitergehende Verschiebung hin zu einem Gebührenstaat, zu überwiegend entgeltfinanzierten staatlichen Leistungen, realisieren. Damit verschwimmen vor dem Hintergrund des Gedankens an einen liberalen Staat die Grenzen zwischen Steuer- und Gebührenstaat, ungeachtet von Fragen des sozialen Ausgleichs.²⁴¹

Die Gegenüberstellung des Steuerstaates zum Gegenentwurf des Gebührenstaates zeigt aber deutlich: Kein theoretisches Modell zur Frage der Staatsfinanzierung ermöglicht in seiner reinen Form ein ideales Ergebnis. Während der Steuerstaat einerseits soziale Umverteilung verspricht, leidet er andererseits unter Akzeptanzproblemen. Während der Gebührenstaat auf der einen Seite mehr individuelle Freiheit verspricht, vergrößert er auf der anderen Seite die Gefahr sozialer Ungleichheit. Zwar gehen beide Modelle von möglichst

²³⁷ Vgl. den Titel des Beitrags von *Gramm*, *Der Staat* 36 (1997), 267; *Schön*, *StuW* 2004, 62 (66); umfassende Analyse aus finanzwissenschaftlicher Sicht bei *Grosseckeltner*, in: *Sacksofsky/Wieland* (Hrsg.), *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, S. 24.

²³⁸ Ähnlich *P. Kirchhof*, *Jura* 1983, 505 (506).

²³⁹ Kritisch zur Unabhängigkeit *Sacksofsky*, *Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben*, S. 186; vgl. hierzu ebenfalls Kap. § 5 C. VI.

²⁴⁰ Zum Bisherigen *P. Kirchhof*, *Das Bundessteuergesetzbuch in der Diskussion*, S. 11 f.

²⁴¹ So wird vor diesem Hintergrund vor der Entwicklung zu einem Gebührenstaat gewarnt, vgl. *G. Kirchhof*, in: *Hermann/Heuer/Raupach*, *ESTG/KStG, Einführung zum EStG*, Rn. 101.

wenig staatlicher Einmischung aus, wodurch den Abgaben lediglich eine Finanzierungsfunktion zukommen dürfte. In Anbetracht der Effektivität der abgabenrechtlichen Lenkung ist es jedoch fraglich, ob dadurch gesellschaftliche Bedürfnisse effektiv befriedigt werden können.²⁴² Bereits staatstheoretisch könnte der Blick von starren Finanzierungsformen abzuwenden sein, um die Liberalität nicht nur auf die Bürger, sondern auch auf die Finanzierungsformen des Staates zu beziehen.

B. Die Entwicklung des Steuerstaatsprinzips im Grundgesetz

Unter der Geltung des Grundgesetzes dauerte die Entdeckung des Steuerstaatsprinzips mit seiner Bedeutung gegenüber nichtsteuerlichen Abgaben bis in die 1970er Jahre hinein. Diese Entwicklung wird nachfolgend anhand der Literatur und Rechtsprechung des BVerfG kursorisch nachgezeichnet.

I. Bis in die 1970er Jahre

Die ersten beiläufigen Erwähnungen des Steuerstaates zur Weimarer Zeit, insbesondere in Bezug auf seine Unabhängigkeit von Leistung und Gegenleistung sowie seines Zusammenhangs von Wohlfahrts- und Fürsorgestaat, wurden unter dem Grundgesetz von *Forsthoff* 1953 aufgegriffen. Er betrachtete den Steuerstaat als unverzichtbare Verbindung zwischen Rechts- und Sozialstaat und damit als Voraussetzung für den sozialen Rechtsstaat. Nur die überwiegende Steuerfinanzierung der öffentlichen Hand könne dem Sozialstaatsprinzip unter Beachtung rechtsstaatlicher Grundsätze bestmöglich zur Geltung verhelfen.²⁴³ In den 1960er Jahren wurde das Steuerstaatskonzept vielfach versucht dazu einzusetzen, der staatlichen Wirtschaftstätigkeit Grenzen zu setzen. Da die Steuer die vorrangige legitime Finanzierungsquelle sei, wäre die wirtschaftliche Einnahmenerzielung damit nur in begrenztem Umfang zulässig oder ganz untersagt. Im Verfassungsrecht konnte sich dies aber nicht durchsetzen.²⁴⁴ Einschränkungen nichtsteuerlicher Abgaben sah das Steuerstaatsprinzip zu dieser Zeit noch nicht vor. Wurde die Legitimität einer nichtsteuerlichen Abgabe diskutiert, dann vor allem gegenüber den Grundrechten. Die Auseinandersetzungen wurden von finanzverfassungsrechtlichen Überlegungen kaum beeinflusst.²⁴⁵

Auch in der Rechtsprechung des BVerfG spielte das Steuerstaatsprinzip bis in die 1970er Jahre keine Rolle. Der Schwerpunkt in der verfassungsrechtlichen Auseinandersetzung mit nichtsteuerlichen Abgaben lag auf ihrer objektiven Abgrenzung zum Steuerbegriff.²⁴⁶ Nichtsteuerliche Abgaben wurden damals weder bestimmten Kategorien zugeordnet noch

²⁴² Vgl. Kap. § 4.

²⁴³ *Forsthoff*, VVDStRL 12 (1954), 8 (31 f.); *Heun*, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (14) m.w.N.

²⁴⁴ *Heun*, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (14 f.); vgl. Kap. § 5 C. II.

²⁴⁵ *Perlittius*, Die vorteilsabschöpfende Verwaltungsgebühr, S. 74 f.; *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 149 f.

²⁴⁶ Vgl. bspw. BVerfGE 4, 7 (13 ff.) sowie BVerfGE 29, 402 (407 ff.); tiefergehend und m.w.N. *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 140 ff.

bestimmte Typen und ihre Zulässigkeitsvoraussetzungen herausgearbeitet.²⁴⁷ Die verfassungsrechtliche Prüfung nichtsteuerlicher Abgaben orientierte sich am allgemeinen Gleichheitssatz und konzentrierte sich auf die Frage, ob der Grund für die Einstufung als nichtsteuerliche Abgaben auch deren Erhebung und Ausgestaltung im Einzelnen rechtfertigen konnte.²⁴⁸

II. Ab den 1970er Jahren

Beginnend mit der zunehmenden²⁴⁹ Erhebung von Sonderabgaben in den 1970er Jahren wurde die Bedeutung des Steuerstaatsprinzips gegenüber nichtsteuerlichen Abgaben gestärkt. *Selmer* warnte 1972 in seiner Habilitationsschrift vor einer Gefährdung der bundesstaatlichen Steuerverfassung durch außerfinanzrechtliche Abgabensysteme und einer zweiten apokryphen Steuerverfassung. Der Steuerstaat drohe durch die verstärkte Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben ausgehöhlt zu werden.²⁵⁰ Um dies zu verhindern, diene das Konzept des Steuerstaates fortan normativ dazu, zunächst Sonderabgaben und später auch andere nichtsteuerliche Abgaben als seltene Ausnahmen einem speziellen Rechtfertigungserfordernis zu unterstellen.²⁵¹ Durch den Beitrag von *Isensee*, der die Argumentation aufgreift, gewann das Konzept zunehmend an Systematik und Konsistenz, wurde fortan vielfach aufgenommen, wodurch es nunmehr in der Literatur die Grundlage des finanzverfassungsrechtlichen Denkens bildet.²⁵²

Auch in die Rechtsprechung des BVerfG hat das Steuerstaatsprinzip, veranlasst von den Vorarbeiten in der Literatur²⁵³, Eingang gefunden. Bis 1980 war die Rechtsprechung noch durch große Unbefangenheit gegenüber den nichtsteuerlichen Abgaben gekennzeichnet. In der Entscheidung zur Ausbildungsförderabgabe zog das BVerfG erstmalig die Schutz- und Begrenzungsfunktion der bundesstaatlichen Finanzverfassung zur Begrenzung nichtsteuerlicher Abgaben heran.²⁵⁴ Dabei sind das Steuerstaatsprinzip und die Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung deckungsgleich, wie das BVerfG selbst deutlich

²⁴⁷ Tiefergehend und m.w.N. *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 144 f.

²⁴⁸ Tiefergehend und m.w.N. *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 146 ff.

²⁴⁹ Da nichtsteuerliche Abgaben auch in den Jahren zuvor weit verbreitet waren, ist es streitig, ob die gestärkte Position des Steuerstaatsprinzips mit der zunehmenden Erhebung der nichtsteuerlichen Abgaben zusammenhängt, vgl. *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 149, 151, Fn. 146 mit Verweis auf die Aufzählung bei *Götz*, AöR 85 (1960), 200 (203 ff.).

²⁵⁰ *Selmer*, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, Kap. § 5 und S. 183 f.

²⁵¹ Vgl. *P. Kirchhof*, Jura 1983, 505 (515); *Perlitius*, Die vorteilsabschöpfende Verwaltungsgebühr, S. 75; *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 151 f.

²⁵² *Isensee*, in: FS Ipsen, S. 409 ff.; nachfolgend mit Bezug auf diesen Beitrag bspw. *F. Kirchhof*, Die Verwaltung 1988, 137 (139); *P. Kirchhof*, Jura 1983, 505 (506); *Vogel*, Der Staat 25 (1986), 481 (499); *ders.*, in: Randelzhofer/Süß (Hrsg.), Konsens und Konflikt, S. 133.

²⁵³ Ausdrückliche Erwähnung in BVerfGE 78, 249 (267).

²⁵⁴ BVerfGE 55, 274 (300 ff.). Hervorzuheben ist, dass es für die Entscheidung in der Sache die Ausführungen zum Steuerstaatsprinzip nicht gebraucht hätte, da nur aufgrund der fehlenden Zustimmung des Bundesrates die Abgabe verfassungswidrig war, vgl. BVerfGE 55, 274 (297).

machte.²⁵⁵ War die Restriktion anfangs nur auf gegenleistungsunabhängige nichtsteuerliche Abgaben, wie die Sonderabgabe, beschränkt, änderte sich dies mit dem Urteil zum Wasserpfennig aus dem Jahre 1995.²⁵⁶ Die aus der Finanzverfassung und damit dem Steuerstaatsprinzip entwickelten Restriktionen wendet das BVerfG seitdem auf alle nichtsteuerlichen Abgaben an, wie auch nachfolgende Entscheidungen bspw. die Rückmeldegebührenentscheidung aus dem Jahr 2003²⁵⁷ und 2017²⁵⁸ zeigen. Aus der Rechtsprechung des BVerfG sind das Steuerstaatsprinzip und die damit einhergehenden Restriktionen gegenüber nichtsteuerlichen Abgaben nicht mehr wegzudenken.²⁵⁹

C. Die dogmatische Herleitung und normative Anknüpfung des Steuerstaatsprinzips im Grundgesetz – eine Gesamtbetrachtung

Dem Steuerstaatsprinzip liegt die wesentliche Frage zu Grunde, wie allgemeine öffentliche Aufgaben finanziert werden sollen. Es beantwortet diese mit einer vorrangigen Finanzierung über Steuern. Die Steuer sei die wesentliche Finanzquelle des Staates. In diesem Grundsatz könnte sich auch ein verfassungsrechtlicher Vorrang des Steuerrechts vor dem Sachrecht widerspiegeln.²⁶⁰ Ob das Steuerstaatsprinzip für derlei Rechtswirkungen jedoch bereits dogmatisch und normativ im Grundgesetz Anknüpfung findet, ist umstritten. Die verfassungsrechtliche Begründung des Steuerstaatsprinzips und der vorrangigen Finanzierung allgemeiner öffentlicher Aufgaben durch Steuern wird dabei im Wesentlichen auf folgende – in der Literatur teils widersprüchliche – Argumente gestützt:

I. Unzulässigkeit öffentlicher Dienstverpflichtungen

Die Kehrseite des Steuerstaates, der seine Staatstätigkeit hauptsächlich über Steuern finanziert, ist zunächst der überwiegende Ausschluss des Bürgers von verpflichtenden Dienstleistungen.²⁶¹ Denn erst dann sei der Staat auf die Erhebung von Steuern angewiesen, um seine öffentlichen Aufgaben zu erfüllen und seine Leistungen zu finanzieren. Historisch zeige sich dies an der Entstehung des Steuerstaates, welche mit der Ablösung der meisten Naturallasten durch Geldlasten in der vorkonstitutionellen Zeit verknüpft war.²⁶² *Isensee* schlussfolgert: „Dem Steuerstaat ist es fremd, für die Erfüllung seiner Aufgaben Dienst-

²⁵⁵ Vgl. BVerfGE 93, 319 (342); so ebenfalls feststellend *Perlitius*, Die vorteilsabschöpfende Verwaltungsgebühr, S. 73; *Weißenfeld*, Effiziente Preisgestaltung im Recht der Benutzungsgebühren, S. 129.

²⁵⁶ BVerfGE 93, 319 (342 ff.).

²⁵⁷ BVerfGE 108, 1 (14 f.).

²⁵⁸ BVerfGE 144, 369 (397).

²⁵⁹ Ausf. zu den genannten Urteilen *Perlitius*, Die vorteilsabschöpfende Verwaltungsgebühr, S. 67 ff.; vgl. zur weiteren Entwicklung Kap. § 5 D. IV.

²⁶⁰ Vgl. Kap. § 5 D. I.

²⁶¹ *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, S. 219 ff.; *Hendler*, AöR 115 (1990), 577 (596); *Heun*, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (16); *Isensee*, in: FS Ipsen, S. 409 (421 ff.); *F. Kirchhof*, VVDStRL 52 (1993), 71 (78).

²⁶² s. Kap. § 4 B.

und Sachleistungen der Bürger in Anspruch zu nehmen“²⁶³. Im Grundgesetz soll die Abkehr von der Indienstnahme²⁶⁴ Privater in Art. 12a GG, Art. 12 Abs. 2 GG sowie Art. 33 Abs. 4 GG Ausdruck gefunden haben.

Das Grundgesetz erkennt in Art. 12a Abs. 1 GG die höchstpersönliche Dienstpflicht ausdrücklich an, begrenzt diese jedoch auf den Bereich der Dienstverrichtung bei den Streitkräften, im Bundesgrenzschutz oder in einem Zivilschutzverbund. Wer aus Gewissengründen den Kriegsdienst verweigert, kann zu einem Ersatzdienst verpflichtet (Art. 12a Abs. 2 GG) und im Verteidigungsfall zu einem Notdienst einberufen werden (Art. 12a Abs. 3 bis 6 GG). Zwar deckt der Bereich des Notdienstes dem Wortlaut nach wesentliche Leistungen des Staates, wie Bereiche der Versorgung und Verwaltung, ab, die Inanspruchnahme ist aber durch die Voraussetzung des Vorliegens eines Verteidigungsfalles (Art. 115a GG) und den Bezug der Dienstleistung zur Landesverteidigung eingeschränkt. Art. 12a GG stelle somit keine Alternative zur staatlichen Einnahmeerzielung über Steuern dar. Die Dienstverpflichtung sei von untergeordneter Bedeutung.²⁶⁵

Art. 12 Abs. 2 GG legt fest, dass niemand zu einer bestimmten Arbeit gezwungen werden darf, außer im Rahmen einer herkömmlichen allgemeinen, für alle gleichen öffentlichen Dienstleistungspflicht. Verboten ist grundsätzlich die einseitige staatliche Heranziehung des Bürgers zu einer tatsächlichen Tätigkeit, die der Erfüllung öffentlicher Aufgaben dient.²⁶⁶ Hieraus wird ein allgemeines Verbot für den Staat gefolgert, seine Bürger neben der Steuerlast mit einer öffentlichen Dienstpflicht zu belasten.²⁶⁷ Jede verpflichtend auferlegte Tätigkeit sei somit an Art. 12 Abs. 2 GG zu messen.

Diesem weiten Verständnis wird entgegengebracht, der historisch bedingte Ausschluss des Arbeitszwangs in Art. 12 Abs. 2 GG solle kein generelles Verbot der zwanghaften staatlichen Inanspruchnahme zu einer bestimmten Tätigkeit darstellen. Die im Nationalsozialismus angewandten Formen des Arbeitszwanges sollten ausgeschlossen werden.²⁶⁸ In teleologischer Auslegung wird ergänzt, dass es dem Verfassungsgesetzgeber in Zusammenspiel mit Art. 1 Abs. 1 GG nur darum gegangen sei, eine Herabwürdigung der Person durch die

²⁶³ *Isensee*, in: FS Ipsen, S. 409 (415).

²⁶⁴ Die Indienstnahme wird als Inanspruchnahme von persönlichem oder sachlichem Potential zur Erledigung öffentlicher Aufgaben verstanden, vgl. *Schirra*, Die Indienstnahme Privater im Lichte des Steuerstaatsprinzips, S. 8.

²⁶⁵ Vgl. zu diesem Abschn. *Heun*, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (16); *Isensee*, in: FS Ipsen, S. 409 (421 f.).

²⁶⁶ Ehrenamtliche Tätigkeiten, wie Wahlhelfer oder Schöffen, unterfallen nicht Art. 12 Abs. 2 GG, da sie einen amtlichen Beitrag verkörpern und nicht in erster Linie dem gemeinen Wohl als solchem dienen, vgl. *Kämmerer*, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Art. 12, Rn. 152.

²⁶⁷ So *Isensee*, in: FS Ipsen, S. 409 (422), indem er davon spricht, das Verbot von Art. 12 Abs. 2 GG könne nur durch die Voraussetzungen des 2. Hs. aufgehoben werden; ebenfalls in diese Richtung andeutend *P. Kirchhof*, in: *Isensee/ders.* (Hrsg.), HBSr, Bd. V, § 118, Rn. 5; *Schirra*, Die Indienstnahme Privater im Lichte des Steuerstaatsprinzips, S. 77; *G. Kirchhof*, in: Stern/Sodan/Mösl (Hrsg.), Staatsrecht, Bd. IV, § 110, Rn. 30 ff. nimmt dagegen Tätigkeiten unterhalb einer Bagatellgrenze sowie allgemeine Melde- und Anzeigepflichten aus, erkennt dem Art. 12 Abs. 2 GG sonst aber einen umfassenden Schutz vor dem Zugriff auf die Arbeitskraft zu.

²⁶⁸ Vgl. BVerfGE 22, 380 (383); BVerfGE 74, 102 (116); *Gusy*, JuS 1989, 710 (711); *Jarass*, in: *ders./Pieroth*, GG, Art. 12, Rn. 113.

Anwendung bestimmter Methoden zu verhindern. Durch den Eingriffstatbestand seien daher einengend nur solche Dienstpflichten untersagt, die die persönliche Freiheit besonders einschneidend und entwürdigend beschränken. Nur eine persönlich zu erbringende, nach ihrem Umfang und Aufwand erhebliche Arbeit, die zudem nicht Nebenwirkung einer eigenen beruflichen Tätigkeit ist, sei umfasst.²⁶⁹ Es solle keine Differenzierung dahingehend stattfinden, ob innerhalb einer beruflichen Betätigung eine Nebentätigkeit freiwillig oder zwanghaft zu übernehmen sei. Art. 12 Abs. 1 GG erfasse demnach alle Sachverhalte, die den frei gewählten Beruf betreffen.²⁷⁰ Nur bei der Heranziehung zu einer eigenständigen Tätigkeit sei die Überprüfung den Rechtfertigungsanforderungen des Art. 12 Abs. 2 2. Hs. GG zu unterwerfen.²⁷¹ Eine allgemeine Arbeitspflicht in Form einer Berufsausübungsregelung sei nicht nach Art. 12 Abs. 2 GG ausgeschlossen, sondern an Art. 12 Abs. 1 GG zu messen.²⁷²

Einem weiten Verständnis von Art. 12 Abs. 2 GG wird teleologisch zudem entgegengehalten, dass bei Anlegung dieser Maßstäbe eine für den Steuerstaat notwendige Indienstrafnahme ausgeblendet werde.²⁷³ Hierzu zählen bspw. die besonderen Erhebungsformen der Lohn- (§§ 38 ff. EStG) sowie der Kapitalertragssteuer (§§ 43 ff. EStG).²⁷⁴ In der einschlägigen Literatur zum weiten Schutzzumfang von Art. 12 Abs. 2 GG wird versucht, das Spannungsverhältnis von Steuerstaat und steuerlichen Indienstrafnahmepflichten über eine Rechtfertigung am Merkmal der Herkömmlichkeit zu lösen.²⁷⁵

Unabhängig von der Weite des Verbots des Arbeitszwangs ist für eine Rechtfertigung erforderlich, dass die Arbeit im Rahmen einer herkömmlichen allgemeinen, für alle gleichen öffentlichen Dienstleistungspflicht bestehen muss. Herkömmlichkeit erfordert einengend eine Verankerung der Dienstleistung im Rechtsbewusstsein. Dies werden im Regelfall solche Pflichten betreffen, die ihrer Art nach schon vor der Zeit des Nationalsozialismus bestanden haben.²⁷⁶ Bestehende Dienste können daher dem Wechsel der Umstände nicht entsprechend umgestaltet und neue, zeitgerechte Pflichten entwickelt werden. Es bleiben nur

²⁶⁹ In diese Richtung wohl auch BVerfGE 22, 380 (383 f.), BVerfGE 44, 103 f.; ebenfalls Gusy, JuS 1989, 710 (712); *Manssen*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 12, Rn. 298; *Remmert*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 12 Abs. 1, Rn. 487 ff.

²⁷⁰ So hat das BVerfG zuletzt die aus der Übernachtungssteuer resultierende Pflicht der Beherbergungsbetriebe zur Berechnung, Anmeldung und Abführung der Steuer an Art. 12 Abs. 1 GG gemessen, vgl. BVerfGE 161, 1 (34 ff.); ebenfalls BVerfGE 47, 285 (318 f.); *Jarass*, in: ders./Pieroth, GG, Art. 12, Rn. 115; *Scholz*, in: Maunz/Dürig (Begr.), GG, 2006, Art. 12, Rn. 489.

²⁷¹ Vgl. *Manssen*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 12, Rn. 298.

²⁷² *Jarass*, in: ders./Pieroth, GG, Art. 12, Rn. 113; *Kämmerer*, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Art. 12, Rn. 145.

²⁷³ *Drüen*, Die Indienstrafnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, S. 222.

²⁷⁴ Auch der BFH verneinte für den Lohnsteuerabzug einen Verstoß gegen Art. 12 Abs. 2 GG, da die Heranziehung des Arbeitgebers eine möglichst einfache Form zur Sicherstellung des vollständigen Eingangs der Lohnsteuer darstelle. Eine eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen, vgl. BFH, BStBl III 1963, 468; ausf. *Brodersen*, in: FS Otto, S. 29 (33).

²⁷⁵ So *G. Kirchhof*, in: Stern/Sodan/Mösl (Hrsg.), Staatsrecht, Bd. IV, § 110, Rn. 37; zusammenfassend und m.w.N. *Seller*, in: FS BFH, S. 1761 (1768 f.).

²⁷⁶ So *Jarass*, in: ders./Pieroth, GG, Art. 12, Rn. 119; *Kämmerer*, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Art. 12, Rn. 156.

wenige kommunale Tätigkeiten, zu welchen der Staat verpflichten kann. Zu nennen sind die Hand- und Spanndienste, die Wegereinigung, die Pflicht zur Deichhilfe und die Feuerwehrpflicht. Bedingt durch das Verständnis von der Reichweite des Schutzbereiches werden unterschiedlich viele Indienstnahmepflichten an den strengen Rechtfertigungsanforderungen überprüft. Diesen kann nur in Ausnahmefällen standgehalten werden. Art. 12 Abs. 2 GG als Argument für einen Ausschluss einer Indienstnahme des Bürgers durch den Staat heranzuziehen, hängt somit vom Verständnis des Schutzbereichs ab.²⁷⁷

Komplementär zu den statuierten Einschränkungen einer unbegrenzten Indienstnahme Privater garantiere Art. 33 Abs. 4 GG den öffentlichen Dienst. Wenn der Staat seine Bürger nicht selbst oder nur unter engen Voraussetzungen zur Verrichtung seiner öffentlichen Aufgaben zwangsweise einsetzen dürfe, sei er auf staatliche Bedienstete angewiesen, deren Besoldung insbesondere über Steuern finanziert werden müsste.²⁷⁸ Die Errichtung des öffentlichen Dienstes bedeute jedoch nicht, dass ein Großteil der Aufgaben und Leistungen, auf welche die Bevölkerung angewiesen sei, von diesem übernommen werden müsste. Neben der Beachtung von Grundrechten bei der Tätigkeitsausübung weise Art. 33 Abs. 4 GG in einem Regel-Ausnahme-Prinzip nur solche Aufgaben zu, deren Erfüllung hoheitliche Befugnisse voraussetzen.²⁷⁹ Darüberhinausgehendes könne auch von Privaten erfolgen.²⁸⁰

Sofern die oben genannten Verfassungsbestimmungen überhaupt dazu beitragen können, das Steuerstaatsprinzip durch die Statuierung des grundsätzlichen Verbots der Indienstnahmen Privater normativ in der Verfassung zu verankern, kann jedenfalls festgehalten werden, dass der Einzelne im Staat des Grundgesetzes nur in wenigen Ausnahmen und unter engen Voraussetzungen zu einer Tätigkeit verpflichtet werden kann. Wird aus dem Argumentationsstrang geschlussfolgert, dass die primäre Staatsfinanzierung allgemeiner öffentlicher Aufgaben über Steuern zu erfolgen habe²⁸¹, wird dem entgegengehalten, die Restriktion der Indienstnahme Privater führe für sich genommen nur zu einer Einordnung als Abgabenstaat respektive Finanzstaat. Eine Ableitung, die Finanzierung habe über Steuern zu erfolgen, enthalte sie dagegen nicht.²⁸²

II. Entscheidung für die Privatwirtschaft

Durch die Freistellung seiner Bürger von den Staatsdiensten sei der Steuerstaat auf eine staatsunabhängige Marktwirtschaft angewiesen, denn nur an ihrem Ertrag könne er sich

²⁷⁷ Zu Art. 12 Abs. 2 GG umfassend *Gusy*, JuS 1989, 710.

²⁷⁸ *Isensee*, in: FS Ipsen, S. 409 (422).

²⁷⁹ Zur Frage, ob auch die Leistungsverwaltung von Art. 33 Abs. 4 GG umfasst ist, zusammenfassend *Kaiser*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 33, Rn. 31 ff.

²⁸⁰ Vgl. *Bickenbach*, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Art. 33, Rn. 112; *Schirra*, Die Indienstnahme Privater im Lichte des Steuerstaatsprinzips, S. 78.

²⁸¹ So *Isensee*, in: FS Ipsen, S. 409 (421 ff.); *P. Kirchhof*, in: Isensee/ders. (Hrsg.), HBStR, Bd. V, § 118, Rn. 5.

²⁸² Vgl. *Hendler*, AöR 115 (1990), 577 (596); *Heun*, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (16); *Wohlfeil/Kaeser*, in: GS Trzaskalik, S. 431 (443 f.).

durch zwangsweise erhobene Abgaben bedienen. Würde der Staat die wesentlichen wirtschaftlichen Entscheidungen dagegen selbst treffen, fehle ebendiese Grundlage.²⁸³ Zur Begründung der normativen Verankerung des Steuerstaatsprinzips wird daher auf die grundgesetzliche Wirtschaftsverfassung rekurriert, welche die verfassungsrechtliche Entscheidung für die Privatwirtschaft, für eine grundlegende Trennung von Staat und Wirtschaft stützen solle.²⁸⁴ Auch wenn das Grundgesetz nicht unmittelbar eine bestimmte Wirtschaftsordnung festlegt und gewährleistet²⁸⁵ und auch nicht wie Art. 151 ff. WRV „konkrete verfassungsrechtliche Grundsätze der Gestaltung des Wirtschaftslebens“²⁸⁶ aufstellt, fänden sich Regelungen im Grundgesetz, die die Existenz einer selbständigen und leistungsfähigen Privatwirtschaft voraussetzen würden.

Einerseits wird die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) herangezogen, welche einen grundsätzlich vor staatlichen Eingriffen freien Wettbewerb garantiere. Dieser sei das Element der bestehenden Wirtschaftsverfassung.²⁸⁷ Andererseits wird auf das privatnützige Eigentum (Art. 14 Abs. 1 GG) abgestellt. Der durch das Grundrecht geschaffene Freiheitsraum sichere den vermögensrechtlichen Bereich und schaffe so eigenverantwortliche Gestaltungsmöglichkeiten.²⁸⁸ Beides, der freie Wettbewerb sowie autonome Vermögensdispositionen, seien nur in einer Privatwirtschaft denkbar. Der Gesetzgeber habe bei der Ausgestaltung mittelbar die freiheitsschützende Wirkung der Wirtschaftsgrundrechte zu berücksichtigen. Der Staat sei somit bei der Finanzierung seiner Aufgaben auf eine Partizipation am Ertrag der Wirtschaft über Steuern verwiesen.²⁸⁹

Diesen Standpunkt historisch unterstützend setze auch der 1967 nachträglich eingefügte Art. 109 Abs. 2 GG, welcher Bund und Länder bei ihrer Haushaltswirtschaft auffordert, den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung zu tragen, eine Privatwirtschaft voraus. Öffentliche Unternehmen würden sich zu seiner Herstellung nicht eignen.²⁹⁰ Das Grundgesetz lasse zwar an verschiedenen Stellen ausdrücklich eine staatli-

²⁸³ Heun, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (16 f.); Vogel, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. I, § 27, Rn. 53.

²⁸⁴ Vgl. P. Kirchhof, Jura 1983, 505; ders., in: FS Sendler, S. 65 (73 ff.); Vogel, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. I, § 27, Rn. 52; Waldhoff, in: BK, GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 421, 425. Dieses Argument ist auch historisch bedingt, da der Steuerstaat ursprünglich als Gegenmodell zum Unternehmerstaat entwickelt wurde, vgl. Kap. § 5 A. II. 2.

²⁸⁵ BVerfGE 50, 290 (337).

²⁸⁶ BVerfGE 50, 290 (337).

²⁸⁷ BVerfGE 32, 311 (317); Wienbracke, Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr, S. 76.

²⁸⁸ BVerfGE 50, 290 (339) m.w.N.

²⁸⁹ Zum Gesamten s. auch P. Kirchhof, in: FS Mußnug, S. 131 (134 f.); Müller-Franken, in: Berliner Kommentar, GG, Art. 105, Rn. 53; Vogel, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. II, § 30, Rn. 71. Ergänzend wird vereinzelt noch die Privatautonomie (Art. 2 Abs. 1 GG) und Koalitionsfreiheit (Art. 9 Abs. 3 GG) vorgebracht, vgl. Isensee, in: FS Ipsen, S. 409 (424); Vogel, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. II, § 30, Rn. 71, Fn. 153 m.w.N.

²⁹⁰ Ronellenfitsch, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. IV, § 98, Rn. 42; Vogel, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. II, § 30, Rn. 71.

che erwerbswirtschaftliche Betätigung zu, diese bildeten jedoch, sofern ihnen ein weitergehender Bedeutungsgehalt beigemessen werden könne, Ausnahmen.²⁹¹ Art. 15 GG bietet die Möglichkeit, Produktionsmittel zum Zwecke der Vergesellschaftung in Gemeineigentum zu überführen. Dieser Artikel, über welchen die Verfassungsentwicklung zu einer global agierenden Wirtschaft hinweggezogen sei, könne aber allenfalls durch die Pflicht zur Entschädigung eine Sozialisierung verhindern.²⁹² Erst die Erwähnung der Finanzmonopole in Art. 105 Abs. 1 GG, Art. 106 Abs. 1 GG und Art. 108 Abs. 1 GG deuten auf die Möglichkeit einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung des Staates hin. Die Finanzmonopole werden in der Finanzwissenschaft aber als besondere Technik der Abgabenerhebung betrachtet. Durch die Erfüllung öffentlicher Aufgaben handle es sich bei ihnen daher nicht um eine rein erwerbswirtschaftliche Betätigung.²⁹³ Einschränkend seien diese außerhalb des vorkonstitutionellen Bereichs wegen einer Verletzung der Wirtschaftsgrundrechte unzulässig.²⁹⁴ Die Erwähnung der Unternehmen in Art. 135 Abs. 6 Satz 1 GG ändere aufgrund des Übergangscharakters der Vorschrift nichts an der Festlegung des Grundgesetzes für die Privatwirtschaft.²⁹⁵ Die Bundesbeteiligungen in Art. 110 Abs. 1 2. Hs. GG gingen lediglich auf die Unternehmensbeteiligungen zurück, die beim Inkrafttreten des Grundgesetzes bestanden haben.²⁹⁶

Nichtsdestotrotz dürfen die bisherigen Ausführungen nicht darüber hinwegtäuschen, dass sich die öffentliche Hand grundsätzlich eigenwirtschaftlich betätigen darf. Denn ein ausdrückliches Verbot lässt sich dem Grundgesetz nicht entnehmen.²⁹⁷ Einschränkend müsse die wirtschaftliche Tätigkeit aber durch einen „öffentlichen“ Zweck, welcher nicht überwiegend oder ausschließlich erwerbswirtschaftlich sein dürfe, legitimiert sein, um gegenüber den Wirtschaftsgrundrechten standzuhalten.²⁹⁸ Dem Erfordernis eines öffentlichen Zwecks stehe auch nicht Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG entgegen. Die Erwähnung des privatrechtlichen Versicherungswesens bedeute nicht, der Staat dürfe ein Versicherungsgeschäft

²⁹¹ *Isensee*, in: FS Ipsen, S. 409 (431 ff.); *P. Kirchhof*, in: *Isensee/ders.* (Hrsg.), HBSrR, Bd. IV, § 88, Rn. 304 ff.; *Vogel*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), HBSrR, Bd. II, § 30, Rn. 71.

²⁹² *Löwer*, VVDStRL 60 (2001), 416 (422); *Isensee*, in: *ders./Kirchhof* (Hrsg.), HBSrR, Bd. V, § 122, Rn. 73; *Ronellenfitsch*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), HBSrR, Bd. IV, § 98, Rn. 35.

²⁹³ *Siekmann*, in: *Sachs* (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 137.

²⁹⁴ *Heun*, in: *Sacksofsky/Wieland* (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (17); *Löwer*, VVDStRL 60 (2001), 416 (421).

²⁹⁵ *Stober*, ZHR 145 (1981), 565 (570 f.).

²⁹⁶ *Löwer*, VVDStRL 60 (2001), 416 (421); *Vogel*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), HBSrR, Bd. II, § 30, Rn. 71; hierzu auch *Gusy*, JA 1995, 166 (168), der ergänzend hervorhebt, die Art. 110 und Art. 135 Abs. 6 GG regeln auch nicht, was später mit den übernommenen Unternehmen zu geschehen habe.

²⁹⁷ Vgl. so auch *P. Kirchhof*, in: *Isensee/ders.* (Hrsg.), HBSrR, Bd. IV, § 88, Rn. 304. Zum Teil wird in der neueren Literatur aus Art. 12 Abs. 1 GG auch ein Schutz vor staatlicher Konkurrenz abgeleitet, da der Staat nicht als Akteur in Ausübung seiner Grundrechte am Markt teilnimmt, vgl. tiefergehend *Remmert*, in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 12 Abs. 1, Rn. 146.

²⁹⁸ *Isensee*, in: FS Ipsen, S. 409 (431 f.) stellt darauf ab, dass für die Bedarfsdeckung allein die Steuer bestehe, weswegen es eines solchen Zweckes bedürfe; *Isensee*, in: *ders./Kirchhof* (Hrsg.), HBSrR, Bd. V, § 122, Rn. 74 m.w.N.; *Löwer*, VVDStRL 60 (2001), 416 (420); *Vogel*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), HBSrR, Bd. II, § 30, Rn. 71.

aus rein erwerbswirtschaftlichen Gründen betreiben.²⁹⁹ Das notwendige zusätzliche Erfordernis des öffentlichen Zwecks färbe zudem auf die Unternehmensbeteiligungen des Staates ab. In der Finanzkrise sollten durch staatliche Beteiligungen die öffentliche Aufgabe der Finanzstabilität, im Rahmen von Katastrophenfällen und Pandemien das gesamtwirtschaftliche Gleichgewicht gesichert werden.³⁰⁰ Somit existiere keine verfassungsrechtliche Garantie einer rein erwerbswirtschaftlichen Betätigung; der Staat sei zur Erzielung von Einnahmen zwangsläufig auf privat Handelnde angewiesen.³⁰¹

Die Existenz einer selbständigen und leistungsfähigen Privatwirtschaft bestärke das grundgesetzliche Steuerstaatsprinzip damit in zweierlei Hinsicht: Zum einen zeige es, dass der Staat nur eng begrenzte Möglichkeiten habe, sich die für die Erfüllung seiner Aufgaben erforderlichen finanziellen Ressourcen über erwerbswirtschaftliche Betätigungen zu beschaffen,³⁰² zum anderen, dass eine Partizipation an den Erträgen der Privatwirtschaft durch zwangsweise Abgaben vorgegeben sei.³⁰³ Die Privatwirtschaft werde damit indirekt auch vom verfassungsrechtlichen Steuerbegriff vorausgesetzt, da nur dann, wenn der nicht-staatliche Bereich Erträge abwirft, der Staat an diesen über Steuern partizipieren könne.³⁰⁴ Zudem sei die erwerbswirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hände ohne staatliches Eigenkapital, welches aus Steuern stamme, nicht denkbar. Da Steuern dem Staat nur zur Verwendung für das gemeine Wohl und nicht zur Finanzanlage anvertraut seien, dürften die Steuermittel nicht bei gewinnbringender Betätigung ohne Gemeinwohlbezug verbraucht werden.³⁰⁵ Die Steuer als Preis der Freiheit werde durch den Zusammenhang der Wirtschaftsverfassung und der restriktiven Möglichkeiten staatlicher erwerbswirtschaftlicher Betätigung sowie der privaten Indienstnahme erst deutlich.³⁰⁶ Eine in Einzelfällen gestattete erwerbswirtschaftliche Tätigkeit des Staates – wie auch die vereinzelte Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben – stehe der normativen Verankerung des Steuerstaatsprinzips im Grundgesetz nicht entgegen. Die einzelnen Verfassungsbestimmungen ließen dabei auch keine verfassungsrechtliche Öffnung hin zu einem Unternehmerstaat erkennen, der im Widerspruch zum Steuerstaat stünde. Denn das Grundgesetz setze vielmehr voraus, dass die erwerbswirtschaftliche Betätigung des Staates die Ausnahme bleiben müsse und

²⁹⁹ Siekmann, in: Sachs (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 137.

³⁰⁰ Siekmann, in: Sachs (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 138; Wernsmann, in: Gröpl (Hrsg.), BHO/Landeshaushaltsordnungen, BHO, § 65, Rn. 5.

³⁰¹ Ronellenfitsch, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. IV, § 98, Rn. 42 f.

³⁰² P. Kirchhof, in: Isensee/ders., HBStR, Bd. IV, § 88, Rn. 304 ff.

³⁰³ P. Kirchhof, in: JöR, Bd. 54 (2006), S. 1 (25); ders., StuW 2017, 3 (5).

³⁰⁴ Waldhoff, in: BK, GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 425; Wienbracke, Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühren, S. 76 f.

³⁰⁵ Zu diesem Gedanken Löwer, VVDStRL 60 (2001), 416 (420 f.); a.A. Meyer, VVDStRL 60 (2001), Aussprache, 617, welcher wegen der verbotenen Zweckbindung der Steuer von der Möglichkeit einer Finanzanlage ausgeht.

³⁰⁶ Vgl. P. Kirchhof, in: Isensee/ders. (Hrsg.), Bd. V, § 118, Rn. 2; Preuß, in: Deiseroth/Hase/Ladeur, Ordnungsmacht, S. 46 (49); Rodi, in: FS Lehner, S. 377 (380); Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 105, Rn. 47; Waldhoff, in: BK, GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 428.

nicht zur Regel werden dürfe.³⁰⁷ Mit der durch die Verfassung grundsätzlich garantierten privatwirtschaftlichen Ordnung werde der Steuerstaat sichergestellt.³⁰⁸

Dem wird entgegengehalten, die Ableitung des Steuerstaates aus der Wirtschaftsverfassung sei inadäquat. So wie sich kein allgemeines Verbot für die Zulässigkeit einer eigenwirtschaftlichen Betätigung des Staates aus ihr ableiten ließe³⁰⁹, benenne sie auch kein striktes Gebot für einen Steuerstaat.³¹⁰ Die Verfassungsbestimmungen sowie die Wirtschaftsgrundrechte schließen eine rein erwerbswirtschaftliche Betätigung nicht aus. Da staatliches Handeln kein Selbstzweck sei, sondern auf die Verwirklichung des Gemeinwohls gerichtet sein müsse, bedürfe staatliches Handeln eines öffentlichen Zwecks. Dies bedeute aber nicht den Ausschluss einer rein erwerbswirtschaftlichen Betätigung zur Finanzierung staatlicher Aufgaben. Im Gegenteil könne dies als legitime Zielsetzung angesehen werden.³¹¹ Die aus dem Steuerstaat abgeleitete Annahme, der Ausschluss einer rein erwerbswirtschaftlichen Betätigung diene der verfassungsrechtlichen Bestärkung der Privatwirtschaft, sei eher einen Zirkelschluss als eine normative Herleitung.³¹² Die wirtschaftliche Betätigung des Staates stelle zudem grundsätzlich keinen Eingriff in die Berufsfreiheit dar. Dem Grundgesetz lasse sich eine Entscheidung für ein Wirtschaftssystem, welches allein Privatrechtssubjekten überlassen sei, nicht entnehmen.³¹³ Zudem müsse zur Abschöpfung eines privatwirtschaftlichen Ertrags nicht zwangsläufig auf die Steuer als Abgabenform gesetzt werden.³¹⁴ Die Wirtschaftsverfassung weise – wenn überhaupt – auf einen Abgaben- oder Finanzstaat als Gegenteil zum reinen Unternehmerstaat hin, nicht zwangsläufig auf einen Steuerstaat.

III. Hervorgehobene Stellung der Steuer in Art. 105 ff. GG

Stimmen einzelne Vertreter des Steuerstaatsprinzips seinen Gegnern zwar zu, dass sich aus der Unzulässigkeit öffentlicher Indienstnahmepflichten und der Entscheidung für die Pri-

³⁰⁷ Vgl. Vogel, in: GS Martens, S. 265 (267), welcher nur eine ins Gewicht fallende eigenwirtschaftliche Betätigung des Staates ausschließt, im Umkehrschluss also eine unbedeutende Betätigung als zulässig ansieht; ähnlich Löwer, VVDStRL 60 (2001), 416 (418 f.).

³⁰⁸ Vgl. zum Gesamten Isensee, in: ders./Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. V, § 122, Rn. 74.

³⁰⁹ Gusy, JA 1995, 166 (168); Hellermann, Örtliche Daseinsvorsorge und gemeindliche Selbstverwaltung, S. 153 f.; auch das BVerfG geht davon aus, Art. 12 GG schütze nicht vor staatlicher wirtschaftlicher Betätigung, vgl. BVerfGE 116, 135 (152).

³¹⁰ Hendler, AöR 115 (1990), 577 (596); Heun, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (16 ff.); F. Kirchhof, Die Verwaltung 21 (1988), 137 (141 f.).

³¹¹ So Britz, NVwZ 2001, 380 (382); hierzu immer noch aktuell und tiefergehend Gusy, JA 1995, 166 (170) sowie ders., JA 1995, 253. So geht auch das BVerfG davon aus, jede Staatsstätigkeit sei von Verfassungen wegen gemeinwohlgebunden. Der Zweck, Einnahmen für den Staatshaushalt zu erzielen, reiche aus, vgl. BVerfGE 12, 354 (364); ebenfalls Böckenförde, VVDStRL 60 (2001), Aussprache, 594; Hellermann, Örtliche Daseinsvorsorge und gemeindliche Selbstverwaltung, S. 154 f.; Meyer, VVDStRL 60 (2001), Aussprache, 617.

³¹² In diese Richtung auch Hellermann, Örtliche Daseinsvorsorge und gemeindliche Selbstverwaltung, S. 154 f.; Heun, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (17).

³¹³ Manssen, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 12, Rn. 83.

³¹⁴ Gramm, Der Staat 36 (1997), 267 (273); in diese Richtung wohl auch Heun, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (16); ausdrücklich Wienbracke, Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr, S. 77.

vatwirtschaft nicht zwangsläufig ein Steuerstaat deduzieren lässt, so komme doch zumindest in Art. 105 ff. GG dieses Prinzip explizit zum Ausdruck.³¹⁵ So gebe die Finanzverfassung im engeren Sinne (Art. 104a bis Art. 108 GG)³¹⁶ die Richtung vor, der Staat habe sich vorrangig durch die Teilhabe am wirtschaftlichen Ertrag zu finanzieren.³¹⁷ Denn speziell die Art. 105 ff. GG konzentrieren sich in ihren Regelungen über die Kompetenzzuweisung sowie die bundesstaatliche Ertragsverteilung der öffentlichen Einnahmen auf die Steuern und stellen damit ein Wesensmerkmal der grundgesetzlichen Staatsgewalt dar. Erst die Regelungen zur Steuerhoheit geben dem Staat des Grundgesetzes seine spezifische Qualität, die alle seine Handlungen präge. Dem stehe auch nicht entgegen, dass Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 6 WRV den Kirchen ermögliche, Steuern zu erheben. Denn erst durch die Mitwirkung des Staates werde der Kirchenbeitrag zur Steuer.³¹⁸ Die Art. 105 ff. GG würden im Ergebnis Zuweisungen von erheblichem Gewicht enthalten und wären in ihrer Bedeutung formal den Grundrechten und Staatsorganen gleichgestellt.³¹⁹ Daraus abgeleitet habe die Finanzierung der Aufgabenerfüllung von Bund und Ländern grundsätzlich über Steuern zu erfolgen.

Zu anderen Abgabenarten fänden sich keine entsprechenden ausführlichen Regelungen, wenn doch, dann ausschließlich außerhalb der Finanzverfassung.³²⁰ Die Gesetzgebung ist auf die Sachkompetenzgrundlagen verwiesen, die Ertragskompetenz folgt grundsätzlich³²¹ der Verwaltungskompetenz (Art. 30, 83 ff. GG). Der Umstand, dass sich ausschließlich zu den Steuern besondere, hervorgehobene Regelungen unter der Abschnittsüberschrift „Das Finanzwesen“ finden lassen, lege daher teleologisch fest, nur Steuern zur primären Staatsfinanzierung zu nutzen.³²² Durch die hohen Hürden der Voraussetzungen in

³¹⁵ *Birk/Eckhoff*, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 54 (55); *Friauf*, in: FS Jahreiß, S. 45 (53); *Friauf*, in: FS Haubrichs, S. 103 (106); *Gramm*, Der Staat 36 (1997), 267 (273); *Habermann*, Gebühren für Gefahrenabwehr, S. 224 ff.; *Hey*, in: Kahl/Ludwigs (Hrsg.), HBVwR, Bd. III, § 87, Rn. 37, 44 ff.; *P. Kirchhof*, Jura 1983, 505; *ders.*, in: Isensee/*ders.* (Hrsg.), HBStR, Bd. IV, § 88, Rn. 45; *Kment*, in: Jarass/*ders.*, GG, Art. 105, Rn. 9; *Kube*, in: Stern/Sodan/Möstl (Hrsg.), Staatsrecht, Bd. II, § 54, Rn. 9; *Siekmann*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 71; *Waldhoff*, in: BK, GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 423; *Vogel*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. I, § 27, Rn. 70; *Wernsmann*, in: FS Wendt, S. 1053 (1065).

³¹⁶ Unter Finanzverfassung (im weiteren Sinne) wird grds. der Abschn. X verstanden und fasst zwei Regelungskomplexe zusammen: Die Finanzverfassung im engeren Sinne (Art. 104a-108 GG) sowie das Haushaltsverfassungsrecht (109-115 GG), vgl. *Hellermann*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 104a, Rn. 1 f.; *Korioth*, in: FS P. Kirchhof, § 135, Rn. 2 f. Wird nachfolgend von Finanzverfassung gesprochen, ist die Finanzverfassung im engeren Sinne gemeint, sofern sich aus dem Zusammenhang nichts anderes ergibt.

³¹⁷ *Gröpl*, AöR 133 (2008), 1 (13 f.); *P. Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 213 (215 ff., 233 f.); *ders.*, in: Isensee/*ders.* (Hrsg.), HBStR, Bd. V, § 118, Rn. 1 ff., 86 ff.; *Vogel*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. II, § 30, Rn. 59, 70.

³¹⁸ *Isensee*, in: FS Ipsen, S. 409 (426).

³¹⁹ Vgl. *P. Kirchhof*, in: Isensee/*ders.* (Hrsg.), HBStR, Bd. IV, § 88, Rn. 45 f.; *Siekmann*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 71; *Wienbracke*, Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr, S. 83.

³²⁰ Vgl. Gebühren (Art. 74 Abs. 1 Nr. 22 GG, Art. 80 Abs. 2 GG), Beiträge (Art. 74 Abs. 1 Nr. 18 GG) und in Kompetenztiteln vorausgesetzte Sozialversicherungsabgaben (Art. 74 Abs. 1 Nr. 12 GG, Art. 87 Abs. 2 GG, Art. 120 Abs. 1 S. 4 GG); zu letzterem BVerfGE 93, 319 (344).

³²¹ Mit Ausnahme von Sondervorschriften wie Art. 74 Abs. 1 Nr. 22 GG für die Gebühr.

³²² Zölle und Finanzmonopole seien im Umkehrschluss aus Art. 105 Abs. 2 GG („die übrigen Steuern“) Steuern i.S.d. GG, vgl. *Siekmann/Hey*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 15 f. m. w. N.; *Wienbracke*, Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr, S. 83.

Art. 105 ff. GG im Vergleich zu Art. 70 ff. GG, wie dem Steuererfindungsverbot und der Zustimmung des Bundesrates (Art. 105 Abs. 3 GG), müsse eine Sperrwirkung der Finanzverfassung angenommen werden. Andernfalls verlöre sie ihren Sinn und Zweck, wenn beliebig andere Abgaben zur Staatsfinanzierung unter ihrer Umgehung erhoben werden könnten. Es drohe, die Quelle der Steuer – der wirtschaftliche Ertrag Privater – könne zum Versiegen gebracht werden.³²³

Diese vorrangige Behandlung der Steuer traf der Parlamentarische Rat zudem bewusst und in Kenntnis der faktischen Bedeutung für die Einnahmenwirtschaft des Staates.³²⁴ Die Art. 105 ff. GG würden damit die Grund- oder Fundamentalentscheidung für den Steuerstaat darstellen.³²⁵ Im Grundgesetz werden zwar auch andere Einnahmearten³²⁶ genannt. Dieser Umstand stelle das Steuerstaatsprinzip aber nicht in Frage, da es keine ausschließliche Finanzierung über Steuern verlange. Der gesamte staatliche Finanzbedarf solle als Bezugspunkt dienen, wobei die Priorisierung der Steuerfinanzierung nur für den Bereich der Gemeinlasten gelte. Andere Abgabenarten seien im Vorhinein nicht verboten, sondern bekommen ausweislich der ausdrücklichen Hervorhebung der Steuer in der Finanzverfassung, speziell in Art. 105 ff. GG, lediglich eine untergeordnete Bedeutung zugewiesen.³²⁷

Kompetenznormen können ihre Funktion demnach nur effektiv erfüllen, wenn sie eine Sperrwirkung gegenüber inhaltlich konkurrierenden Regelungskomplexen entfalten. Die Reichweite richtet sich am Regelungsgegenstand aus. Das Vorrangverhältnis werde allerdings damit begründet, dass sich die Finanzverfassung ganz überwiegend mit der Steuer beschäftige, also einer Wertung, die über den bloßen Regelungsgegenstand, die Kompetenzzuweisung für Steuern, hinausgehe.³²⁸ Zudem wird angeführt, Art. 105 Abs. 1 GG regle selbst nicht nur die Steuer, sondern auch die Finanzmonopole. Auch wenn diese eine rechtlich untergeordnete Rolle spielten, seien sie als Kennzeichen einer nicht nur staatlichen Steuerfinanzierung zu betrachten.³²⁹ Je nachdem, ob als normative Argumentationsgrundlage nur die Einnahmenregelungen (Art. 105-108 GG) oder zugleich auch die Haushaltsverfassung (Art. 104a-115 GG) verstanden werden, wäre bei letzterer ferner die Kreditfinanzierung (Art. 109 Abs. 3, 115 GG) als weitere Einnahmeart zu benennen. Aller-

³²³ Hierzu umfassend *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Umweltabgaben, S. 53 ff.

³²⁴ *Siekmann*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 71, Fn. 243 m.w.N.

³²⁵ *Friauf*, in: FS Jahrreiß, S. 45 (55); *Gramm*, Der Staat 36 (1997), 267 (273); *P. Kirchhof*, Jura 1983, 505 (506); *Rodi*, Ökonomische Analyse des Rechts, S. 165 f.; *Vogel*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HbStR, Bd. II, § 30, Rn. 70.

³²⁶ Vgl. Fn. 320, dazu bspw. noch die Finanzmonopole (Art. 106), Kreditfinanzierung (Art. 109 Abs. 3 GG, Art. 115 GG). Zur erwerbswirtschaftlichen Betätigung s. Kap. § 5 C. II.

³²⁷ Vgl. *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 105, Rn. 43.

³²⁸ Vgl. *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, S. 71.

³²⁹ *Jarass*, DÖV 2002, 489 (490); *Kempny*, DVBl 2017, 862 (865); *F. Kirchhof*, Die Verwaltung 21 (1988), 137 (140); *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, S. 71.

dings solle die Nennung der Finanzmonopole und Kreditfinanzierung das Steuerstaatsprinzip nicht ausschließen, da sie nur in engen Grenzen zulässig seien und insofern nur eine untergeordnete Rolle einnehmen, wie für andere Einnahmearten im Steuerstaat üblich.³³⁰

Zudem würde die Finanzverfassung ihren Sinn und Zweck auch erhalten, wenn ihren Regelungen nur das entnommen werde, was geregelt werden soll: Aufteilung der Kompetenzen, Verteilung der Erträge sowie der Finanzausgleich.³³¹ Im Grundgesetz fände sich keine Norm, die sich abschließend zu den Einnahmearten äußere. Ein Anhaltspunkt, die Geltung des Steuerstaatsprinzips in Art. 105 ff. GG hineinzulesen, bestehe nicht. Hierzu reiche es auch nicht aus, dass die Steuer bei Ausarbeitung der Art. 105 ff. GG eine der bedeutendsten Einnahmequellen für den staatlichen Finanzbedarf darstellte. Der Verfassungsgesetzgeber musste vielmehr davon ausgehen, dass die Steuer auch weiterhin zur primären Einnahmenerzielung genutzt werde, weswegen ausführliche Regeln bezüglich Kompetenz und Verteilung nötig waren.³³² Jedoch schreibe die Finanzverfassung dem Gesetzgeber nicht vor, die Finanzierung über Steuern habe vor der Ausschöpfung anderer Finanzquellen Vorrang.³³³

Gegen eine Rangfolge der Einnahmearten lasse sich darüber hinaus Art. 107 Abs. 2 Satz 1 GG heranziehen. Im Rahmen des horizontalen Finanzausgleichs stellt dieser auf die Finanzkraft ab, anders als Art. 107 Abs. 2 Satz 4 GG, der auf die Steuerkraft Bezug nimmt. Dies impliziere, bedeutende Einnahmequelle müsse nicht nur die Steuer sein.³³⁴ Über den Begriff der Finanzkraft öffne sich die Finanzverfassung daher weiteren Abgabenarten, die neben der Steuer erhoben werden können.

Mit der Hervorhebung der Steuer in Art. 105 ff. GG gehe im Ergebnis zudem eine Besserstellung der Steuer- vor der Sachkompetenz einher.³³⁵ So wie das Grundgesetz aber keine Rangfolge der Einnahmenarten verlange, verlange es auch keine Kompetenzen unterschiedlicher Klassen. Kompetenzen stünden unverbunden nebeneinander, hätten Angebotscharakter und ihre Regelungsbereiche trennten sich durch die einzelnen Tatbestandsmerkmale grundsätzlich voneinander ab. Eine beliebige Umgehung der Art. 105 ff. GG scheide daher durch die die Steuer und nichtsteuerliche Abgabe grundsätzlich trennende staatliche Leistung aus.³³⁶

³³⁰ Kube, in: Stern/Sodan/Möstl (Hrsg.), Staatsrecht, Bd. II, § 54, Rn. 6; Art. 105-108 GG: Statt vieler P. Kirchhof, in: Isensee/ders. (Hrsg.), HBStR, Bd. IV, § 88, Rn. 45; Vogel, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. II, § 30, Rn. 70; Art. 104a-115 GG: Wienbracke, Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr, S. 83, 86 f.

³³¹ Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 162.

³³² Vgl. Hendl, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 68 (82); Kloepfer, AöR 97 (1972), 232 (242 f).

³³³ So Wieland, in: Herdegen/Masing/Poscher/Gärditz (Hrsg.), Hdb. des Verfassungsrechts, § 24, Rn. 12.

³³⁴ Vgl. Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 182; Schneider, in: AK, GG, Art. 105, Rn. 6.

³³⁵ s. Kap. § 5 D. I. 4. sowie § 5 D. III. 2. a.

³³⁶ Vgl. hierzu Perlitius, Die vorteilsabschöpfende Verwaltungsgebühr, S. 78, 80; in die Richtung Schmehl, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, S. 72; Schneider, in: AK, GG, Art. 105, Rn. 6; Weißenfeld, Effiziente Preisgestaltung im Recht der Benutzungsgebühren, S. 132; zum gesamten Abschn. ausf. Sacksofsky, Umweltschutz

Gegen eine evidente Hervorhebung des Steuerstaatsprinzips in Art. 105 ff. GG spreche ebenfalls, dass es nach Inkrafttreten des Grundgesetzes über 25 Jahre gedauert hat, bis sich das Steuerstaatsprinzip in Literatur und Rechtsprechung entwickelt hat.³³⁷ Die gesonderten Regelungen der Steuerkompetenzen und -verteilung unter den Gebietskörperschaften hätten ausschließlich einen regelungstechnischen sowie materiellen Grund. Zum einen knüpfe Art. 105 Abs. 2 GG im Rahmen der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenzen nicht zwingend an die Bedürfnisklausel des Art. 72 Abs. 2 GG an. Die Zuständigkeit des Bundes bestehe alternativ dagegen auch, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zustehe. Dies in Art. 70 ff. GG unterzubringen, würde den Aufbau der Sachgesetzgebungs- sowie Steuergesetzgebungskompetenzen stören. Wie in der Weimarer Reichsverfassung, welche alle finanzspezifischen Verfassungsvorschriften in die allgemeine Systematik der Verfassung einordnete, war dies auch im Herrenchiemsee-Entwurf 1948 zunächst so vorgesehen. Erst mit Inkrafttreten des Grundgesetzes 1949 waren alle steuerspezifischen Regelungen ausgegliedert und im Abschnitt X zusammengefasst worden.³³⁸ Eine Eingliederung in die restlichen Abschnitte hätte ihren inneren Zusammenhang zerrissen und wie ein Fremdkörper gewirkt.³³⁹ Zum anderen seien gesonderte Regelungen zur Steuer aufgrund ihrer „Voraussetzungslosigkeit“ sinnvoll, da sonst die Gefahr einer unbegrenzten Erhebung, auch mangels Rückbindung an einen Sachbereich, bestehe. Um dem entgegenzuwirken, sei eine genaue Abgrenzung der Erhebung und Verteilung der Kompetenzen notwendig. Es brauche besondere Regelungen in der Finanzverfassung und speziell für Steuern, ohne ihnen weitergehenden Bedeutungsgehalt beizumessen. Daher verlöre die Finanzverfassung nicht ihren Sinn, sollte der Anteil anderer Abgaben an der Staatsfinanzierung ansteigen. Zudem bedurfte es für nichtsteuerliche Abgabe keiner gesonderten Festlegung in einer Finanzverfassung, da sich die Gesetzgebungs- und Ertragskompetenzen nach den allgemeinen Bestimmungen richten.³⁴⁰ Der Verfassungsgesetzgeber sei nicht umhine gekommen, nur für die Steuer ausführliche Regelungen zu treffen.³⁴¹ Aus den gesonderten Regelungen zur Steuer in Art. 105 ff. GG könne demnach kein Steuerstaatsprinzip abgeleitet werden.

durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 161 ff., 166 ff.; a.A. *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nicht-steuerliche Umweltabgaben, S. 56, da trotz Unterscheidung die Möglichkeit bestehe, die nichtsteuerliche Abgabe komme der Steuer sehr nahe und könne so die Finanzverfassung unterlaufen.

³³⁷ Vgl. Kap. § 5 B.

³³⁸ Vgl. *Kloepfer*, in: FS Wendt, S. 599 (600 f.).

³³⁹ *Kloepfer*, in: FS Wendt, S. 599 (602); den eigenen Abschn. als Argument für die Verankerung des Steuerstaatsprinzips in Art. 105 ff. GG ansehend *Wienbracke*, Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr, S. 87 f.

³⁴⁰ *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, S. 77.

³⁴¹ *Hendler*, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 68 (82); *Weißfeld*, Effiziente Preisgestaltung im Recht der Benutzungsgebühren, S. 135; zum gesamten Abschn. *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 164 ff.

IV. Ordnungsfunktion der Finanzverfassung für die bundesstaatliche Struktur

Eine unbeschränkt mögliche Staatsfinanzierung durch andere Abgaben als Steuern würde nicht nur die hervorgehobene Stellung der Steuern in Art. 105 ff. GG für die Staatsfinanzierung missachten³⁴², sondern auch dem dahinterstehenden Zweck nicht gerecht werden. Der Finanzverfassung komme durch die Zuweisung der Kompetenz- und Ertragszuständigkeiten der Steuer eine bundesstaatliche Ordnungsfunktion zu.³⁴³ Der Bund und die Gliedstaaten sind auf eine angemessene Finanzausstattung für ihre Staatstätigkeit (Art. 104a Abs. 1 GG i.V.m. Art. 70 ff. GG) angewiesen. Diese könne ausschließlich durch die Erhebung und Verteilung der voraussetzungslosen Steuer gewährleistet werden.³⁴⁴ Andere Abgaben stehen dagegen einem Hoheitsträger exklusiv zu.³⁴⁵ Mit diesen könne nicht gewährleistet werden, dass alle Gebietskörperschaften, wie bei den speziell unter bundesstaatlichen Maßstäben entworfenen Art. 106 und 107 GG, über ausreichende Finanzmittel verfügen.³⁴⁶ Daher stehe es nicht im Belieben des Gesetzgebers, welche Abgabe zur Finanzierung einer öffentlichen Aufgabe erhoben wird – es habe primär die Steuer zu sein, wodurch der Staat des Grundgesetzes zum Steuerstaat werde.

Der bundesstaatlichen Ordnungsfunktion der Finanzverfassung Rechnung tragend gebe es daher auch kein Steuererfindungsrecht.³⁴⁷ Die Gesetzgebungskompetenz des Art. 105 Abs. 2 Satz 2 GG bezogen auf die „übrigen Steuern“ sei insoweit beschränkt, als die Erträge aus der Erhebung der Steuer nicht nach Art. 106 GG dem Bund oder den Ländern, einschließlich der Kommunen, zugeordnet werden können. Die Steuerverteilungsregelungen in Art. 106 GG seien abschließend zu verstehen, um neben dem „Schutz der Bürger vor einer unüberschbaren Vielzahl von Steuern“³⁴⁸ ein Unterlaufen der föderalen Ertragsverteilung der Steuern zu vermeiden.³⁴⁹ Die Finanzverfassung werde daher als Rahmen verstanden, in deren Grenzen sich der Gesetzgeber nur der geregelten Steuerarten bedienen

³⁴² Vgl. soeben Kap. § 5 C. III.

³⁴³ Vgl. *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Umweltabgaben, S. 41; *Siekmann*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 44; *Waldhoff*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSr, Bd. V, § 116, Rn. 57; *Wendt*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSr, Bd. VI, § 139, Rn. 2; *Vogel*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSr, Bd. II, § 30, Rn. 70.

³⁴⁴ *Waldhoff*, in: BK, GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 423.

³⁴⁵ Denn bei nichtsteuerlichen Abgaben folgt die Ertragskompetenz der Sachkompetenz, für welche die Abgabe erhoben wird, vgl. bspw. *P. Kirchhof*, in: Isensee/ders. (Hrsg.), HBSr, Bd. IV, § 88, Rn. 212.

³⁴⁶ *Waldhoff*, in: BK, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 423; *Wienbracke*, Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr, S. 84.

³⁴⁷ Vgl. in der Entscheidung zur Kernbrennstoffsteuer BVerfGE 145, 171, Ls. 3, eingehender 191 ff. mit ausdrücklichem Bezug zur Ordnungsfunktion sowie Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung; ebenfalls ein Steuererfindungsrecht ablehnend *Kube*, in: BeckOK, GG, Art. 105, Rn. 42; *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 105, Rn. 129; *Siekmann/Hey*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 60; a.A. *Heun*, in: Dreier (Hrsg.), GG, Art. 106, Rn. 15; *Jarass*, Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern, S. 16 ff.; *Wendt*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSr, Bd. VI, § 139, Rn. 29 ff.

³⁴⁸ BVerfGE 145, 171 (203); *Siekmann/Hey*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 62.

³⁴⁹ BVerfGE 145, 171 (202 f.); *Siekmann/Hey*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 61.

dürfe.³⁵⁰ Wenn selbst der Steuer Grenzen zum Schutz der föderativen Struktur gesetzt werden würden, müsse dies erst recht auch für nichtsteuerliche Abgaben gelten.

Als „tragende[r] Eckpfeiler der bundesstaatlichen Ordnung des Grundgesetzes“³⁵¹ verlören die Regelungen folgerichtig auch ihren Sinn und Zweck, wenn unter ihrer Umgehung nichtsteuerliche Abgaben erhoben werden würden. Vereinzelt mündet das Verständnis von der formalen Ordnung der Finanzverfassung auch darin, ein Abgabenerfindungsrecht zu verneinen.³⁵² Der Gesetzgeber, der sich einer nichtsteuerlichen Abgabe bedienen wolle, könne nur auf die verfassungsrechtlich anerkannten Finanzierungsformen zurückgreifen. Hierzu zählen Gebühren, Beiträge und Verbandslasten.³⁵³ Unabhängig von der Beantwortung dieser Frage, wäre die Finanzverfassung in jedem Fall aber ohne Restriktion der nichtsteuerlichen Abgaben „schutzlos einer willkürlichen Aushöhlung preisgegeben“³⁵⁴. Der sorgfältig austarierte Finanzausgleich – ein Kernstück der bundesstaatlichen Ordnung – würde empfindlich gestört und damit die Funktion und Stabilität des Bundesstaates gefährdet werden.³⁵⁵ Es bestünde die Gefahr eines Wettlaufs der ertragsberechtigten Körperschaften um Einnahmequellen, welche nicht der Verteilung unterlägen.³⁵⁶ Würden zudem in signifikantem Maße Finanzmittel auf Grundlage der allgemeinen Sachkompetenzen erhoben werden, wäre dies eine Umgehung der Spezialvorschriften der bestehenden Finanzverfassung und nach juristischer Methodik unzulässig.³⁵⁷ Die Ordnungsfunktion der Finanzverfassung für die bundesstaatliche Struktur, welche sich folgerichtig auf mehreren Ebenen wie dem Steuererfindungsverbot wiederfinde, werde daher als durchschlagendes normatives Argument für die vorrangige Finanzierung über Steuern und das verfassungsrechtliche Steuerstaatsprinzip angesehen.³⁵⁸ Dem Gesetzgeber bleibe daher nichts anderes übrig, als sich der geregelten Steuern zur Finanzierung seiner allgemeiner Aufgaben zu bedienen.

Hiergegen wird eingewendet, dass zur Begründung der normativen Verankerung des Steuerstaatsprinzips ausschließlich auf die statische Seite der Finanzverfassung Bezug genommen wird.³⁵⁹ Zwar sei diese in ihren Grundzügen sorgfältig aufeinander abgestimmt und als Rahmenordnung in sich fest geschlossen.³⁶⁰ Die Finanzverfassung regle jedoch nur auf

³⁵⁰ Vgl. Schwarz, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 104a, Rn. 16.

³⁵¹ BVerfGE 55, 274 (300).

³⁵² Siekmann, in: Sachs (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 143 m.w.N.; gegen einen numerus clausus der Abgabenarten statt vieler Jachmann-Michel/Vogel, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 8.

³⁵³ Vgl. Siekmann, in: Sachs (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 93 ff.

³⁵⁴ Friauf, in: FS Haubrichs, S. 103 (106).

³⁵⁵ Fernkorn, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Umweltabgaben, S. 42; Vogel, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSiR, Bd. II, § 30, Rn. 70; Waldhoff, in: BK, GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 423.

³⁵⁶ Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, AO, § 3, Rn. 220.

³⁵⁷ Vgl. Wienbracke, Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr, S. 84.

³⁵⁸ So feststellend Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 168; dem Argument ein ähnliches Gewicht beimessend Rodi, Ökonomische Analyse des Öffentlichen Rechts, S. 165 f.

³⁵⁹ Zum nachfolgenden Abschn. vgl. Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 168 ff.

³⁶⁰ Vgl. Schmehl, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, S. 74; Wieland, in: Herdegen/Masing/Poscher/Gärditz (Hrsg.), Hdb. des Verfassungsrechts, § 24, Rn. 3.

den ersten Blick ausnahmslos detailgenau die Kompetenz- und Ertragszuständigkeit der zu erhebenden Steuern. Ein zweiter Blick ergebe, bei sich ändernden Einnahmearten bestehe keine Gefahr für die bundesstaatliche Finanzverteilung. Der Verfassungstext offenbare vielmehr eine notwendig „flexible, wandlungsfähige und anpassungsbereite Seite der Finanzverfassung“³⁶¹. Ihre Fähigkeit zur Anpassung an sich verändernde Bedingungen dürfe bei der Beurteilung einer bundesstaatlichen Ordnungsfunktion nicht unberücksichtigt bleiben.³⁶² Die dynamische Seite werde an den Regelungen zur Verteilung der Umsatzsteuer deutlich.³⁶³ Art. 106 Abs. 3 Satz 3 GG überlässt dergestalt die Festsetzung der Umsatzsteuerverteilung zwar dem einfachen Gesetzgeber, legt aber folgende ausfüllungsbedürftige Vorgaben in Satz 4 fest: Nach Nr. 1 besteht ein gleichmäßiger Anspruch von Bund und Ländern auf Deckung ihrer notwendigen Aufgaben. Das Deckungsbedürfnis ist dabei so aufeinander abzustimmen, dass ein billiger Austausch erzielt, eine Überlastung der Steuerpflichtigen vermieden und die Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse im Bundesgebiet gewahrt wird (Nr. 2). Art. 106 Abs. 4 GG ermöglicht dem Gesetzgeber darüber hinaus, die Verteilung der Umsatzsteuer neu festzusetzen. Hierfür muss sich das Verhältnis zwischen den Einnahmen und Ausgaben des Bundes und der Länder wesentlich anders entwickelt haben als ursprünglich zugrunde gelegt.

Die Beurteilungsspielräume des Gesetzgebers bei der Festsetzung und die Möglichkeit der Neufestsetzung der Umsatzsteuer zeigen, eine Verteilung der Einnahmen sei seitens der Finanzverfassung nicht im Vorhinein festgelegt.³⁶⁴ Dieses Ergebnis spiegele sich auch in Art. 104a Abs. 1 GG wider. Danach haben Bund und Länder die Ausgaben gesondert zu tragen, die sich aus der Wahrnehmung ihrer Aufgaben ergeben. Die Aufteilung der Einnahmen solle sicherstellen, Bund und Länder mit den erforderlichen Mittel auszustatten. Da sich die Ausgaben von Bund und Länder jedoch unterschiedlich entwickeln können, sei Flexibilität und Offenheit zwingend notwendig und von der Finanzverfassung vorausgesetzt.³⁶⁵ Der Föderalismus sei kein endgültig festgelegtes System, sondern ein permanentes Verfahren.³⁶⁶ Wenn die Finanzverfassung die Flexibilität zwingend voraussetze und

³⁶¹ Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 171.

³⁶² Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 170.

³⁶³ Sacksofsky, in: dies./Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 188 (202), betont die Ertragsrelevanz der Umsatzsteuer als zweitwichtigste Steuer; vgl. Statistisches Bundesamt (Destatis), Die ergiebigsten Steuern 2024, online.

³⁶⁴ Hender, AöR 115 (1990), 577 (600); ders., in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 68 (84); Perlittus, Die vorteilsabschöpfende Verwaltungsgebühr, S. 81; Schmehl, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, S. 73; a.A. Wienbracke, Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr, S. 73 f., welcher aus einer bloßen Verteilungsregelungen Rückschlüsse auf die Art der Staatsfinanzierung als einen unzulässigen Schluss a minore ad maius ablehnt.

³⁶⁵ Hierzu Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 174 ff. Vgl. bspw. den durch Gesetz vom 16.07.2021 neu eingefügten § 1 Abs. 6 Finanzausgleichsgesetz, welcher den Ländern aufgrund des Aktionsprogramms „Aufholen nach Corona für Kinder und Jugendliche für die Jahre 2021 und 2022“ mehr Umsatzsteuereinnahmen zuwies.

³⁶⁶ So selbst auch Isensee, in: FS Ipsen, S. 409 (427).

die Verteilung der zweitertragreichsten Steuer – der Umsatzsteuer – dem einfachen Gesetzgeber überlasse, seien die bundesstaatlichen Gefahren durch die zunehmende Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben als gering einzuschätzen.³⁶⁷ Selbst das BVerfG schien eine Bedrohung der Ordnungsfunktion der Finanzverfassung durch neuartige Einnahmequellen erst dann anzunehmen, wenn das Verteilungssystem von Art. 106 GG „gesprengt“ werde.³⁶⁸

Zugleich würde die verstärkte Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben und ein Zurückdrängen der Steuer vielmehr zu einer Erweiterung der Handlungsmöglichkeiten der Länder führen, da sich diese nach den Sachkompetenzen (Art. 70 ff. GG) richten. Zwar besitze der Bund auch bei den Sachkompetenzen gegenüber den Ländern ein Übergewicht; dieses reiche aber bei den unitarisch geprägten Steuerkompetenzen (Art. 105 f. GG) noch weiter. Aus der Verschiebung der Machtverhältnisse resultiere keine Gefahr für den Bundesstaat, da diese nur bei einem Verlust der Eigenstaatlichkeit der Länder und nicht bei ihrer Stärkung angenommen werde.³⁶⁹ Auch können sich die Einnahmen verschiedener Gebietskörperschaften durch die vermehrte Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben erhöhen und durch deren vereinzelte Absetzbarkeit konträr Steuereinnahmen verringern. Ähnliche Effekte seien aber auch bei Steuerreformen zu beobachten. Als Möglichkeit zur Gegensteuerung könne die Neufestsetzung der Umsatzsteuer dienen.³⁷⁰

Im Rahmen des Länderfinanzausgleichs fänden nichtsteuerliche Abgaben der Länder über Art. 107 Abs. 2 Satz 1 bis 4 GG Berücksichtigung. Dieser stelle hierfür statt auf die Steuerkraft (Art. 107 Abs. 2 Satz 5 GG) auf die Finanzkraft ab. Alle bedeutsamen, nicht gleichmäßig anfallenden Abgaben der Länder seien im Ergebnis in den Finanzausgleich einzustellen.³⁷¹ Hierunter sollen auch solche Abgaben fallen, die auf einer autonomen Entscheidung der Länder beruhen. Dafür spreche die Einschränkung der Entscheidungsautonomie

³⁶⁷ *Sacksofsky*, in: dies./Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 188 (202 f.).

³⁶⁸ BVerfGE 105, 185 (194 f.); vgl. hierzu ebenfalls *Perlitius*, Die vorteilsabschöpfende Verwaltungsgebühr, S. 82; ausf. *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, S. 74. Mit dem Beschluss zum Kernbrennstoffsteuergesetz revidiert das BVerfG nunmehr diese Aussage, vgl. BVerfG, NJW 2017, 2249 (2250, Rn. 59; 2253, Rn. 92). Demgegenüber aber die ursprüngliche Rechtsprechung weiterhin bejahend Richter Huber und Müller, BVerfG, 2017, 2249 (2264, Rn. 26).

³⁶⁹ *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 179 f.; insb. *Hendler*, AöR 115 (1990), 577 (598 ff.); unterstützend *Heimlich*, Die Verleihungsgebühr als Umweltabgabe, S. 153, der in diese Richtung zudem noch die zentralisierende Tendenz der Finanzverfassung hervorhebt, die der föderativen Ordnung entgegenlaufe; dies nicht als Argument gegen das Steuerstaatsprinzip auffassend *Meyer*, Gebühren für die Nutzung von Umweltressourcen, S. 159; vgl. ebenfalls *Rodi*, in: Becker-Schwarze/Köck/Kupka/von Schwanenflügel (Hrsg.), Handlungsformen, S. 121 (132).

³⁷⁰ Vgl. zu letztem *Kloepfer*, AöR 97 (1972), 232 (244, Fn. 60); *Perlitius*, Die vorteilsabschöpfende Verwaltungsgebühr, S. 81; *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 181.

³⁷¹ Zur bergrechtlichen Förderabgabe vgl. BVerfGE 72, 330 (410 f.); dagegen nicht einbezogen wurden die Konzessionsabgaben der Versorgungsunternehmen vgl. BVerfGE 101, 158 (229), BVerfGE 86, 148 (225 ff.).

der Länder infolge unterschiedlicher gebietsspezifischer und wirtschaftspolitischer Gegebenheiten.³⁷² Jedoch seien die Einnahmen nur mit einem Soll-Aufkommen einzubeziehen.³⁷³ Eine Gefahr für eine ungleiche Verteilung der Finanzmittel der Länder untereinander bestehe nicht. Der Finanzausgleich könne mit einer veränderten Zusammensetzung der staatlichen Einnahmen umgehen.³⁷⁴

Die Flexibilität und Offenheit der Finanzverfassung zeigen, dass zum Schutz der bundesstaatlichen Ordnung eine vorrangige Finanzierung über Steuern nicht notwendig sei. Im Gegenteil sei ihre Fähigkeit zur Anpassung innerhalb des gesteckten Rahmens für ihr Funktionieren zwingend notwendig.³⁷⁵ Der Finanzverfassung sei daher über eine bundesstaatliche Schutzfunktion das Steuerstaatsprinzip nicht zu entnehmen.

V. Verfassungsgrundsatz der Vollständigkeit des Haushaltsplans und Demokratieprinzip

Nach Art. 110 Abs. 1 Satz 1 1. Hs. GG sind alle Einnahmen und Ausgaben in den Haushalt einzustellen. Das Parlament wird dadurch in die Lage versetzt, in regelmäßigen Abständen den gesamten Überblick über das Finanzvolumen und die den Bürger belastenden Abgaben zu erhalten.³⁷⁶ Das Vollständigkeitsgebot soll den Haushaltsgesetzgeber in die Position bringen, die Budgetplanung und -entscheidung über die gesamten Finanzmittel zu beschließen. Denn nur bei vollständiger Erfassung können die Planungs-, Kontroll- und Rechenschaftsverfahren, die mit der Aufstellung des Haushaltsplanens einhergehen, greifen.³⁷⁷ Das Budgetrecht wird als eines der wesentlichen Instrumente parlamentarischer Regierungskontrolle und Gestaltungskompetenz bezeichnet.³⁷⁸ Ihm wird Verfassungsrang beigemessen.³⁷⁹ Der verfassungsrechtliche Grundsatz der Vollständigkeit des Haushaltsplans ist somit betroffen, wenn verfügbare Finanzflüsse außerhalb des Budgets organisiert werden.³⁸⁰

³⁷² Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 182.

³⁷³ Anlehnend an die Einbeziehung der Gewerbesteuer nach den bundesdurchschnittlichen Hebesätzen, BVerfGE 86, 148 (229 ff.), Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 182.

³⁷⁴ Vgl. Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 182; Schneider, in: AK, GG, Art. 105, Rn. 6; ausf. Henseler, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 102 (103 ff.); so auch Perlitius, Die vorteilsabschöpfende Verwaltungsgebühr, S. 82.

³⁷⁵ Hendler, DÖV 1999, 749 (758); Sacksofsky, in: dies./Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 188 (202 f.); Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 182 f.

³⁷⁶ Vgl. Drüen, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 110, Rn. 39 ff.; Heintzen, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Art. 110, Rn. 12; Reus/Mühlhausen, Haushaltsrecht in Bund und Ländern, Rn. 486 ff.

³⁷⁷ Jeweils m.w.N. Droege, in: Kahl/Ludwigs (Hrsg.), HBVwR, Bd. III, § 88, Rn. 24; Reus/Mühlhausen, Haushaltsrecht in Bund und Ländern, Rn. 120.

³⁷⁸ BVerfG, NJW 2014, 1505 (1514, Rn. 201) m.w.N.; Vgl. ebenso P. Kirchhof, in: Isensee/ders. (Hrsg.), HBSrR, Bd. V, § 119, Rn. 15; Kube, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 110, Rn. 23.

³⁷⁹ Statt vieler Siekmann, in: Sachs (Hrsg.), GG, Art. 110, Rn. 48.

³⁸⁰ Droege, in: Kahl/Ludwigs (Hrsg.), HBVwR, Bd. III, § 88, Rn. 24; umfassend Kloepfer, in: FS Wendt, S. 599 (613 ff.).

Steuern wahren diesen Grundsatz, da sie vollständig in den allgemeinen Haushalt einfließen.³⁸¹ Sie stehen dem Haushaltsgesetzgeber durch ihre haushaltsrechtliche Erfassung zur Planung, Kontrolle und für Rechenschaftsverfahren zur Verfügung. Dagegen besteht für nichtsteuerliche Abgaben die Möglichkeit, auch außerhalb des Haushalts organisiert und so der parlamentarischen Haushaltskontrolle entzogen zu werden.³⁸² Die Haushaltsflüchtigkeit der Abgabenarten unterscheidet sich aber stark voneinander und hängt primär von der haushaltsrechtlichen Gestaltung im Einzelfall ab.³⁸³ Angesichts ihrer Zuordnung zu rechtlich verselbständigten, parafiskalischen Verwaltungsträgern beeinträchtigen vor allem der Sozialversicherungsbeitrag und die Sonderabgabe, durch ihre Zuführung in einen Sonderfond, in Bezug auf ihre Vereinnahmung und Verausgabung den Vollständigkeitsgrundsatz.³⁸⁴ Gebühren und Beiträge werden demgegenüber grundsätzlich in den Haushalt eingestellt. Durch die Möglichkeit der Haushaltsflüchtigkeit ist bei ihrer verfassungsrechtlichen Überprüfung dennoch stets der Grundsatz der Vollständigkeit des Haushaltsplans als Maßstab anzulegen.³⁸⁵ Die Gefahr für die Haushaltsverfassung bei flüchtigen nichtsteuerlichen Abgaben, speziell Sonderabgaben, ist durch eine haushaltsnahe Dokumentationspflicht zu kompensieren.³⁸⁶

Das Haushaltsrecht des Parlaments in Form der Gestaltungsmöglichkeit könne zudem nur ausgeübt werden, wenn die Einnahmen nicht bereits zur Deckung bestimmter Ausgaben genutzt werden müssen. Steuereinnahmen stehen dem Haushaltsgesetzgeber wegen ihrer primär fiskalischen Zielsetzung grundsätzlich³⁸⁷ immer ungebunden zur Disposition. Dies sei bei nichtsteuerlichen Abgaben neben ihrer haushaltsrechtlichen Ausgestaltung im Einzelfall auch aufgrund der Gegenleistungsabhängigkeit nicht gewährleistet.³⁸⁸ Zwar unter-

³⁸¹ BVerfGE 55, 274 (302 f.); P. Kirchhof, in: Isensee/ders., HBStR, Bd. V, § 118, Rn. 70; Siekmann, in: Sachs (Hrsg.), GG, Art. 110, Rn. 48.

³⁸² Vgl. Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern, S. 4 f.; Schmehl, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, S. 85.

³⁸³ Perlitz, Die vorteilsabschöpfende Verwaltungsgebühr, S. 83 f.; Schmehl, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, S. 85.

³⁸⁴ Vgl. hierzu und zum Ganzen Heun, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (20) m.w.N.; Isensee, in: FS Ipsen, S. 409 (429 f.).

³⁸⁵ BVerfGE 108, 1 (16); P. Kirchhof, in: Isensee/ders. (Hrsg.), HBStR, Bd. V, § 119, Rn. 15, 16; a.A. Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, AO, § 3, Rn. 220, 274.

³⁸⁶ Statt vieler Heintzen, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Art. 105, Rn. 29; P. Kirchhof, in: GS Trzaskalik, S. 395 (407); kritisch Selmer, in: FS Mußgnug, S. 217 (226 f.).

³⁸⁷ Die Ausnahme bildet die Zwecksteuer. Deren Aufkommen wird zwar in den Haushalt eingestellt, ist aber bereits für bestimmte Zwecke legislativ vorbestimmt. Die Verwendung der Zwecksteuer ist umstritten und sollte auch nur rechtfertigungsbedürftige Ausnahme bleiben. Prominentes Beispiel ist die „Ökosteuer“, deren Aufkommen zum Teil der Rentenversicherung zufließt, vgl. § 213 Abs. 4 Sozialgesetzbuch VI., vgl. Heintzen, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Art. 105, Rn. 16; Kloepfer, Finanzverfassungsrecht, § 2, Rn. 17 ff.

³⁸⁸ Sinngemäß Rodi, in: FS Lehner, S. 377 (379).

lägen speziell Gebühren auch dem Non-Affektationsgrundsatz, welcher eine Zweckbindung der Einnahmen als grundsätzlich unzulässig erachtet.³⁸⁹ Das Prinzip der Kostendeckung³⁹⁰ und Aufwandsorientierung schaffe dennoch Abhängigkeiten zwischen Finanzierungsmittel, Finanzierungsaufgabe und Finanzierungsaufwand. Nichtsteuerliche Abgaben würden im Ergebnis nur „finanzwirtschaftliche Verantwortungszusammenhänge“³⁹¹ herstellen. Eine von der Herkunft der Mittel unabhängige staatliche Entscheidung sei nur bei der voraussetzungslosen Steuer möglich.³⁹² Somit wahre nur diese bedingungslos die Vollständigkeit des Haushaltsplans, seine Gestaltungsmöglichkeiten und die Etathoheit des Parlaments.³⁹³

In der voraussetzungslosen Erhebung der Steuer drücke sich weiter der Gedanke der demokratischen Volkssouveränität aus. Denn nur das Volk selber könne sich eine allgemeine Abgabe zur Finanzierung des Gemeinwesens auferlegen – „no taxation without representation“.³⁹⁴ Die Schaffung eines frei verfügbaren Budgets sei Ausdruck der demokratischen Rückkopplung und ermögliche den Bürgern unabhängig vom eigenen Steuerbeitrag und persönlich empfangenen Vorteilen über die demokratische Teilhabe die staatliche Aufgabenwahrnehmung und Mittelverwendung mitzugestalten. Zudem sei das frei verfügbare Budget zwingende Voraussetzung für die Bereitstellung öffentlicher Güter und zeige den Zusammenhang zur Demokratie.³⁹⁵ Eine Finanzierung auf der Grundlage des Äquivalenzgedankens stünde dagegen vor dem Problem, wie die Erfüllung öffentlicher Aufgaben auch dort sichergestellt werden solle, wo private Nachfrage fehlender Zahlungskraft gegenüberstehe. Die Financiers des Staates würden die Art und den Umfang staatlicher Aufgabenerfüllung bestimmen.³⁹⁶

Als verbleibende denkbare Alternative zur Finanzierung von Gemeinwohlaufgaben neben der Steuer könne nur noch die Staatsverschuldung in Betracht gezogen werden.³⁹⁷ Jedochbürde diese den künftigen Generationen die Finanzierung heutiger Aufgaben auf. Dagegen

³⁸⁹ Insb. Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 114 f.; zum Grundsatz *Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 110, Rn. 143 f. Nach hergebrachter Meinung kommt dem Grundsatz der Non-Affektation aber kein Verfassungsrang zu. Eine Zweckbindung bedarf dann ohnehin keiner verfassungsrechtlichen Rechtfertigung, vgl. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 2.16; a.A. bspw. *Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 110, Rn. 145 m.w.N.; Waldhoff, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSrI, Bd. V, § 116, Rn. 140.

³⁹⁰ Vgl. Kap. § 5 D. II. 2. a. cc.

³⁹¹ Waldhoff, VVDStRL 66 (2007), 216 (244). Ebenso aufgreifend Droege, Die Verwaltung 46 (2013), 313 (335).

³⁹² Vgl. Birk/Eckhoff, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 54 (57), F. Kirchhof, Die Verwaltung 21 (1988), 137 (147); Morgenthaler, in: FS Isensee, S. 911; Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 105, Rn. 49; Waldhoff, in: FS P. Kirchhof, § 137, Rn. 7 ff.; P. Kirchhof, Jura 1983, 505 (506) ordnet dieses Argument dem Rechtsstaatsprinzip zu, vgl. Kap. § 5 C. VI. 2.

³⁹³ Vgl. zu diesem Argument Heun, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (20); Isensee, in: FS Ipsen, S. 409 (429 f.); P. Kirchhof, in: Isensee/ders. (Hrsg.), HBSrI, Bd. V, § 118, Rn. 3; Rodi, Ökonomische Analyse des Öffentlichen Rechts, S. 166.

³⁹⁴ Rodi, in: FS Lehner, S. 377 (378).

³⁹⁵ Vgl. *Kube*, in: BeckOK, GG, Art. 105, Rn. 27 m.w.N.; Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 105, Rn. 49.

³⁹⁶ Vgl. Birk/Eckhoff, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 54 (64 f.); Rodi, in: FS Lehner, S. 377 (378 f.); vgl. hierzu auch die Kritik am Gebührenstaat in Kap. § 5 A. III.

³⁹⁷ Rodi, in: FS Lehner, S. 377 (379).

spreche das demokratische Prinzip der Herrschaft auf Zeit, welches der Verfassungsgeber auch durch seine restriktive Haltung zur Staatsverschuldung in Art. 115 GG zum Ausdruck bringe. Im Ergebnis bleibe nur die Steuer als geeignetes Finanzierungsinstrument übrig.³⁹⁸

In beidem, dem Grundsatz der Vollständigkeit des Haushaltsplans und im Demokratieprinzip, finde das Steuerstaatsprinzip somit seine verfassungsrechtliche Grundlage.

Dem wird entgegengebracht, der Grundsatz der Vollständigkeit des Haushaltsplans könne zur Begründung des Steuerstaatsprinzips nicht beitragen. Nicht jede nichtsteuerliche Abgaben, die im Haushalt keine Berücksichtigung gefunden hat, sei verfassungswidrig, sofern die Anforderungen an eine haushaltsrechtliche Informationspflicht erfüllt sind. Es ließen sich daher, wenn überhaupt, nur Anforderungen an das „Wie“ und nicht an das „Ob“ der Abgabenerhebung aus dem Vollständigkeitsgrundsatz entnehmen.³⁹⁹ Eine Ambivalenz werde darüber hinaus bei einem Vergleich zu den Lenkungssteuern in Form von Verschönerungssubventionen deutlich. Bei diesen Steuervergünstigungen handelt es sich der Sache nach um Zuwendungen zulasten öffentlicher Haushalte.⁴⁰⁰ Nach dem Vollständigkeitsprinzip sind ausnahmslos alle Einnahmen und Ausgaben zu erfassen (sog. Bruttoprinzip).⁴⁰¹ Allerdings werden Verschönerungssubventionen nicht gesondert im Haushalt erfasst, wodurch einerseits die Gesamtsteuereinnahmen verfälscht und andererseits deren tatsächliches Subventionsvolumen auf der Ausgabenseite verschleiert würden. Damit wäre ebenfalls der verfassungsrechtliche Grundsatz der Vollständigkeit des Haushaltsplans beeinträchtigt.⁴⁰² Dem könnte entgegengehalten werden, dass nach Art. 110 Abs. 1 Satz 1 1. Hs. GG Finanzmittel nur zu erfassen seien, wenn sie kassenwirksam dem Haushalt zu- oder abfließen.⁴⁰³ Jedoch könne der Haushalt seine Programm-, Steuerungs- und Kontrollfunktion nur erfüllen, wenn in ihm alle staatlich veranlassten Transfers unsaldiert übernommen werden.⁴⁰⁴ Den Grundsatz der Vollständigkeit des Haushaltsplans damit als Argument für eine haushaltsrechtliche Ausrichtung einer primären Finanzierung über Steuern anzuführen, wenn diese, zwar in der speziellen Form der Steuervergünstigung, die an andere Abgaben gestellten Anforderungen selber nicht erfüllen, ist widersprüchlich.

Auch die behauptete größere Unabhängigkeit und Stärkung der demokratischen Rückkopplung bei der Verausgabung der Steuereinnahmen sei zumindest kein Argument gegen

³⁹⁸ Vgl. zum Gesamten *Püttner*, in: FS Wendt, S. 671 (672); *Wendt*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 115, Rn. 5 ff.

³⁹⁹ *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Umweltabgaben, S. 51 f.

⁴⁰⁰ s. Kap. § 5 D. III. 2. b. cc.

⁴⁰¹ Vgl. *Heintzen*, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Art. 110, Rn. 18; *Morgenthaler*, in: FS Isensee, S. 911 (922). Das Bruttoprinzip ist eine Konsequenz des Vollständigkeitsgrundsatzes. Ob ihm ebenfalls Verfassungsrang zukommt, ist umstritten, vgl. zum Meinungsstand *Siekman*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Art. 110, Rn. 49, Fn. 201.

⁴⁰² *Heintzen*, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Art. 110, Rn. 18 m.w.N.; *Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, S. 313 f.; *Morgenthaler*, in: FS Isensee, S. 911 (922 ff.).

⁴⁰³ *Drüen*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 110, Rn. 39, 46. Nach seiner Ansicht nimmt das Bruttoprinzip nicht am Verfassungsrang des Vollständigkeitsgrundsatzes teil, was seine Durchbrechung durch Verschönerungssubventionen nicht von Verfassungs wegen rechtfertigungsbedürftig macht.

⁴⁰⁴ *Morgenthaler*, in: FS Isensee, S. 911 (922 ff.) m.w.N.; ebenfalls feststellend *P. Kirchhof*, in: GS Trzaskalik, S. 395 (407).

die Gebühr und den Beitrag als alternative Finanzierungsformen und damit für die Begründung des Steuerstaatsprinzips im Grundgesetz. Unabhängig, ob ihnen ein Aufwand gegenüberstehe, könnten sie aufgrund des Non-Affektationsgrundsatzes zu jeder staatlichen Aufgabe eingesetzt werden.⁴⁰⁵ Zudem ginge mit der stärkeren Unabhängigkeit der Steuer auch immer eine größere Distanz einher. Anders sei dies bei den nichtsteuerlichen Abgaben. Durch das Bezahlen für eine konkrete Leistung bzw. einen konkreten Vorteil werde eine stärkere Rückkopplung zur staatlichen Entscheidung erzeugt. Vor allem die gebühren- und beitragsrechtliche Beziehung sei somit transparenter.⁴⁰⁶ Gebühren und Beiträge werden, wie ausgeführt, grundsätzlich auch nicht einem Sonderfonds zugeführt, sondern in den Haushalt eingestellt. Sie stünden dem Haushaltsgesetzgeber daher ebenso wie Steuern ungebunden zur Verfügung.⁴⁰⁷

Mit der zusätzlichen Voraussetzung einer dem Haushaltsgesetzgeber informierenden Dokumentation werde zwar eine qualitative Anforderung bei haushaltsflüchtigen (Sonder-)Abgaben an ihre Erhebung gestellt, um die Beeinträchtigung des Haushaltsgrundsatzes aufzufangen. Darüber hinaus ergäben sich für die Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben keine verfassungsrechtlichen Grenzen.⁴⁰⁸ Das Verhältnis zwischen steuerlichen und nichtsteuerlichen Abgaben werde durch den Grundsatz der Vollständigkeit des Haushaltsplans nicht berührt.⁴⁰⁹ Das Steuerstaatsprinzip lasse sich folglich weder aus diesem Grundsatz noch aus dem Demokratieprinzip (Art. 20 Abs. 2 Satz 1 GG) ableiten.

VI. Sozial- und Rechtsstaatsprinzip

Ferner wird angeführt, das Steuerstaatsprinzip leite sich normativ aus den Staatsstrukturprinzipien Sozialstaat und Rechtsstaat aus Art. 20 Abs. 1 GG sowie Art. 28 Abs. 1 GG ab. Hierfür wird entweder allein auf das Sozialstaats- (1.) oder Rechtsstaatsprinzip (2.) Bezug genommen oder eine Verbindung beider im Begriff des sozialen Rechtsstaates (3.) bemüht.

1. Sozialstaatsprinzip

Teile der Literatur führen die Entscheidung für das Steuerstaatsprinzip auf die verfassungsrechtliche Verpflichtung zum Sozialstaat (Art. 20 Abs. 1 GG) zurück.⁴¹⁰ Nur die primäre Staatsfinanzierung über Steuern gestatte es, durch die Trennung der staatlichen Einnahmen

⁴⁰⁵ Vgl. *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S.114 f., 158.

⁴⁰⁶ Hierzu *Hendler*, DÖV 1999, 749 (754); *ders.*, in: *Sacksofsky/Wieland* (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 68 (77); *Perlitius*, Die vorteilsabschöpfende Verwaltungsgebühr, S. 83 f.; *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S.185 f.

⁴⁰⁷ Vgl. ebenfalls *Hendler*, in: *Sacksofsky/Wieland* (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 68 (77); *Perlitius*, Die vorteilsabschöpfende Verwaltungsgebühr, S. 84.

⁴⁰⁸ *Droege*, Die Verwaltung 46 (2013), 313 (323); *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Umweltabgaben, S. 51 f.

⁴⁰⁹ *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, S. 85.

⁴¹⁰ *Isensee*, in: FS Ipsen, S. 409 (432 ff.); *P. Kirchhof*, in: *Isensee/ders.* (Hrsg.), HbStR, Bd. V, § 119, Rn. 1; *Rodi*, in: FS Lehner, S. 377 (382 ff.); *Seiler*, in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 105, Rn. 50; *Weber-Grellet*, in: FS Posser, S. 395 (400).

und Ausgaben, Belastete und Begünstigte in einer Solidargemeinschaft zu verbinden. Die Beiträge zur Solidargemeinschaft bestimmten sich nach den wirtschaftlichen Verhältnissen, die Teilhabe nach vorher festgelegten Kriterien. Durch die notwendige Orientierung der Steuer an der individuellen Leistungsfähigkeit⁴¹¹ nehme auch derjenige an den Vorzügen der Gemeinschaft teil, der kaum oder keine Steuern zahle. Höhere Leistungsfähigkeit korrespondiere dabei mit höherer sozialer Verantwortung. Der Zugriff auf den erwirtschafteten Solidartopf stehe aber ohne Ansehung des geleisteten Beitrags jedem nach gleichen Voraussetzungen zu. Neben dem Ausgleich sozialer Gegensätze gewährleiste dies zusätzlich die sozialgerechte Umverteilung.⁴¹²

Diesen Zielen des Sozialstaates würde es zuwiderlaufen, wenn zentrale Leistungen und Pflichtaufgaben nur gegen Entgelt zu erlangen wären, welches finanziell Schwache nicht entrichten könnten.⁴¹³ Jeder Inländer beanspruche die polizeiliche Sicherheit, die schulische Bildung oder Einrichtungen des Sozialwesens. Hinzu komme, dass nichtsteuerliche Abgaben dem Prinzip der Gegenleistungsabhängigkeit unterliegen. Ihr Erhebungsgrund folge einem individuell zurechenbaren Vorteil. Da aber wesentliche Pflichtaufgaben des Staates, wie Leistungen des Militärs, der Polizei⁴¹⁴ oder die Gewährleistung einer allgemeinen Rechtsordnung, nicht zurechenbar seien, und andere Leistungen, wie Zuwendungen des Sozialstaates, unabhängig von einer Gegenleistung erbracht werden sollten, würden nichtsteuerliche Abgaben keine Alternative zur sozialstaatlichen Steuerfinanzierung darstellen. Nur die ungebundene Finanzausstattung durch an der Leistungsfähigkeit orientierte Steuererhebung ermögliche es dem Staat, austeilend und umverteilend individuelles Einkommen und Vermögen gerechter zuzuweisen, staatliche Pflichtaufgaben jedermann zur Verfügung zu stellen oder lenkend auf Wirtschaftsabläufe einzuwirken.⁴¹⁵ Da das Sozialstaatsprinzip im Wesentlichen den Schutz der sozial Schwachen vorsieht⁴¹⁶, sei die Steuerstaatlichkeit eine inhärente Voraussetzung der Sozialstaatlichkeit und werde durch letztere mitgewährleistet. Mit anderen Worten: Ohne Steuer- keine Sozialstaatlichkeit.⁴¹⁷

Dem wird entgegengehalten, dass zwar ein Zusammenhang zwischen Steuer- und Sozialstaat durch die grundsätzliche Steuerfinanzierung der sozialstaatlichen Aufgaben bestehe. Allerdings treffe das Sozialstaatsprinzip keine Aussage darüber, dass notwendigerweise Steuern zu seiner Finanzierung beitragen müssen. Zum einen wäre eine Finanzierung über zulässige nichtsteuerliche Abgaben oder eine erwerbswirtschaftliche Betätigung ebenso

⁴¹¹ Vgl. Kap. § 3 A.

⁴¹² Vgl. hierzu *Seiler*, in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 105, Rn. 50; vgl. ebenfalls *P. Kirchhof*, in: *Isensee/ders. (Hrsg.)*, HBSr, Bd. V, § 119, Rn. 1.

⁴¹³ *G. Kirchhof*, *Die Verwaltung* 46 (2013), 349 (380).

⁴¹⁴ Vgl. hierzu Kap. § 5 D. IV. 4.

⁴¹⁵ Hierzu *P. Kirchhof*, in: *Isensee/ders. (Hrsg.)*, HBSr, Bd. V, § 119, Rn. 1 ff.

⁴¹⁶ *Grzeszick*, in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 20, Sozialstaat, Rn. 1.

⁴¹⁷ So formuliert bspw. *Isensee*, in: *FS Ipsen*, 429 (433), der Sozialstaat werde nur als sozialer Steuerstaat wirksam.

denkbar. Insbesondere Einnahmen aus Vorzugslasten wären wegen des Non-Affektationsprinzips⁴¹⁸ für eine flexible, auch sozialstaatliche Verwendung geeignet.⁴¹⁹ Auch würden die Kompetenz zur Bodenverteilung (Art. 74 Abs. 1 Nr. 30 GG), die durch Art. 87 Abs. 2 GG verfassungsrechtlich garantierten Sozialversicherungsbeiträge oder auch staatliche Einwirkungsmöglichkeiten auf privatrechtliche oder gesellschaftliche Beziehungen, wie bspw. Mieterschutzrecht oder Arbeitsschutz, zeigen, dass der Sozialstaat verfassungsrechtlich nicht auf die Steuererhebung beschränkt sei.⁴²⁰

Zum anderen begründe die Erhebung der dem Leistungsfähigkeitsprinzip verpflichteten Steuer keine unmittelbare (unentgeltliche) Inanspruchnahme (sozial-)staatlicher Leistungen. Die Steuer stelle ihrem Wesen nach mangels Zweckbindung gerade keine Vorauszahlung auf das Sozialsystem dar. Ein solcher Äquivalenzgedanke liege vielmehr dem Gebührenrecht zugrunde, soweit dort jeder entgeltlichen Gegenleistung eine konkrete staatliche Leistung oder ein entsprechender Vorteil gegenüberstehe. Sofern ein individuell zurechenbarer Vorteil ersichtlich sei, könne die Finanzierung daher auch über nichtsteuerliche Abgaben erfolgen.⁴²¹

Somit zeige sich nur, dass das Sozialstaatsprinzip den Gesetzgeber verpflichte, soziale Ungleichheit durch Umverteilung und den Ausgleich sozialer Gegensätze zu bekämpfen. Dass er sich zur Ausformung der Umverteilung oder Finanzierung vorrangig der Steuer bedienen müsse, werde nicht gefordert und sei auch nicht notwendig. Das Steuerstaatsprinzip lasse sich im Ergebnis nicht aus der verfassungsrechtlichen Verpflichtung zum Sozialstaat ableiten.⁴²²

2. Rechtsstaatsprinzip

Daneben wird das Steuerstaatsprinzip vereinzelt auch aus den rechtsstaatlichen Elementen der Unbefangenheit und Unparteilichkeit abgeleitet. Diese erfordern eine Distanz zwischen dem Finanzstaat und seinem Financier, welche nur die Steuer einhalten könne. Anders als Gebühren oder Beiträge, die abhängig von einer staatlichen Leistung seien, werde die Steuer voraussetzungslos geschuldet. Würde die Staatsfinanzierung allein durch leistungsäquivalente Abgaben bestritten, geriete der Staat in die Abhängigkeit derer, die Leistungen in Anspruch nehmen. Zudem sei er auf deren Zahlungsfähigkeit und -bereitschaft angewiesen. Dadurch könnten Aufgaben der Gefahrenabwehr, der sozialstaatlichen Sicherung

⁴¹⁸ Vgl. bereits Kap. § 5 C. V.

⁴¹⁹ Hierzu Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 184.

⁴²⁰ Vgl. Heun, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (19); Wittreck, in: Dreier (Hrsg.), GG, Art. 20, Sozialstaat, Rn. 35; Zacher, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSStR, Bd. II, § 28, Rn. 36.

⁴²¹ Zu diesem Gedanken BVerwG, NVwZ 2019, 1444 (1446, Rn. 23 ff.); Heise, NVwZ 2015, 262 (267); so auch P. Kirchhof, in: Isensee/ders. (Hrsg.), HBSStR, Bd. V, § 119, Rn. 17. Wie weitreichend die Möglichkeit des Staates zur Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben zur Finanzierung von Allokationsaufgaben ist Grosseckler, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 24 (27 ff.).

⁴²² Heun, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (19); Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 184.

oder einer überindividuellen Planung kaum erfüllbar sein. Allein die gegenleistungsabhängige Steuer schaffe die für das Handlungspotential des Staates notwendige Distanz zum Abgabenschuldner. Dadurch sei sichergestellt, dass sachgesetzliche Maßstäbe und nicht die Herkunft der staatlichen Mittel staatliches Handeln bestimmen. Unter der Geltung des Grundgesetzes solle das Stimmgewicht anders als beim preußischen Dreiklassenwahlrecht unabhängig von dem zum Staatsleben beigetragenen Finanzmitteln bestimmt werden und für alle Wahlberechtigten gleich sein. Art. 106 GG verteile dafür das Steueraufkommen und setze die wichtigsten Steuerarten in ihrer Existenz voraus. Die Finanzausstattung des Staates solle so dem Financier keinen Einfluss auf finanzstaatliches Handeln vermitteln. Stattdessen gewährleiste sie die Unbefangenheit und materielle Gleichheit staatlichen Handelns gegenüber jedermann unabhängig von ihren Finanzleistungen.⁴²³

Dem wird entgegengehalten, dass losgelöst von der Art und Weise der Staatsfinanzierung alle Staatsgewalt vom Volke ausgehe (Art. 20 Abs. 2 Satz 1 GG). Eingrenzend könnten daher nur informelle Einflussnahmen gemeint sein. Nur wenn alle anderen Abgabenarten nicht dazu geeignet wären, eine Unabhängigkeit staatlicher Entscheidungen von Versuchen der Einflussnahme der Schuldner bei ausreichender finanzieller Ausstattung sicherzustellen, könne das Rechtsstaatsprinzip die normative Grundlage des Steuerstaates sein. Jede Abgabenausgestaltung sei darauf zu überprüfen, wer in welchem Umfang Entscheidungsbefugnisse besitze und welche Vorteile institutioneller oder persönlicher Natur sich durch höhere Einnahmen ergeben würden. Ob eine Gefahr durch informelle Einflussnahmen für die Unabhängigkeit staatlicher Entscheidungen bestehe, hinge somit alleine von der Ausformung der (nichtsteuerlichen) Entgeltfinanzierung ab. Dies gebe es aber erst zu beweisen. Zudem solle die Schaffung einer Distanz zwischen Finanzstaat und Financier nicht das einzige Ziel sein, welches das Staat-Bürger-Verhältnis prägen sollte. Eine stärkere Rückkopplung von staatlichen Leistungen zu Bürgern durch ihre direkte Bezahlung könne das Bewusstsein dafür stärken, was der Staat alles Positives finanziere, die Politikverdrossenheit bekämpfen oder sogar zu Effizienzgewinnen führen.⁴²⁴ Darüber hinaus könnten dem Rechtsstaatsprinzip keine Vorgaben an die zu wählende Abgabenform und letztlich für das Steuerstaatsprinzip entnommen werden, da Art. 20 Abs. 3 1. Hs. GG mit der Bindung der Legislative an die verfassungsmäßige Ordnung grundsätzlich⁴²⁵ auch nur auf die übrigen Bestimmungen des Grundgesetzes verweise.⁴²⁶

⁴²³ Vgl. zum gesamten Abschn.: *P. Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 215 (250); *ders.*, Jura 1983, 505 (506); *ders.*, in: Isensee/*ders.* (Hrsg.), HBSStR, Bd. V, § 118, Rn. 24; ebenfalls *Kube*, in: BeckOK, GG, Art. 105, Rn. 2; *ders.*, Stern/So-dan/Möstl (Hrsg.), Staatsrecht, Bd. II, § 54, Rn. 7; *Rodi*, Ökonomische Analyse des Rechts, S. 166.

⁴²⁴ Zum Bisherigen *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 186; *Wienbracke*, Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr, S. 78.

⁴²⁵ Dem Rechtsstaatsprinzip selbst werden Einzelgehälter entnommen, welche aber ebenfalls die Steuerstaatlichkeit nicht tragen, vgl. zu den Einzelgehalten *Sachs*, in: *ders.* (Hrsg.), GG, Art. 20, Rn. 78; *Schulze-Fielitz*, in: *Dreier* (Hrsg.), GG, Art. 20, Rn. 83.

⁴²⁶ Zu diesem Gedanken *Wienbracke*, Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr, S. 78.

3. Sozialer Rechtsstaat

Da erst der Steuerstaat die Symbiose zwischen Sozial- und Rechtsstaat ermögliche, leite er sich ebenfalls aus dem Prinzip des sozialen Rechtsstaates ab.⁴²⁷ Anders als der Rechtsstaat sei der Sozialstaat nicht so sehr auf Freiheit, sondern auf Gleichheit in der vom Rechtsstaat vorgegeben Freiheit ausgerichtet.⁴²⁸ Das Bindeglied zwischen der Freiheit und Gleichheit finde sich damit in der Abgabenform der Steuer wieder.

Diese Annahme folge zunächst aus den wesentlichen Funktionen des Sozialstaates: Umverteilung und bedarfsgerechte Verteilung.⁴²⁹ Der Sozialstaat setze zu deren Erfüllung eine Privatwirtschaft voraus, die zu ungerechter Verteilung fähig sei. Andernfalls würden sich die sozialen Fragen, wie es Not zu verhindern, ungerechtfertigte Einkommensunterschiede auszugleichen und Abhängigkeiten aufzuheben gilt, nicht stellen. Würde der Staat die wirtschaftlichen Entscheidungen selber treffen, bedürfe es keiner korrigierenden Umverteilung und bedarfsgerechten Verteilung mehr, da staatliches Handeln stets der Gerechtigkeit verpflichtet sei. Sollte ein sozialistischer Staat die gerechte Verteilung verfehlen, wäre er nicht „unsozial“, sondern er werde nur seiner selbst gesetzten Aufgabe nicht gerecht. Kurz: Ohne eine Privatwirtschaft wäre das Sozialstaatsprinzip sinnlos.⁴³⁰

Demgegenüber gewährleiste das Rechtsstaatsprinzip die rechtsstaatlichen Institutionen und Individualfreiheiten, wodurch einerseits reale Ungleichheit ermöglicht und gefördert werde.⁴³¹ Andererseits werde der Zugriff des Staates außerhalb der Steuer in weitem Maße verschlossen.⁴³² Das Eigentumsgrundrecht ließe steuerähnliche, intensive Vermögensbelastungen nur gegen Entschädigung zu. Der allgemeine Gleichheitssatz verbiete es, einzelne Gruppen mit einer Sonderabgabe ohne spezifischen, außerfiskalischen Rechtfertigungsgrund für Allgemeininteressen zu belasten.⁴³³ Wegen der verfassungsrechtlichen Legitimation (Art. 104a ff. GG) des Besteuerungseingriffs werde das privatautonome Wirtschaften geschützt und gewährleistet, um an deren Leistungen und Ertrag partizipieren zu

⁴²⁷ So *Isensee*, in: FS Ipsen, S. 409 (432 f.); *Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, S. 347 ff.; *Papier*, in: Benda/Maihofer/Vogel (Hrsg.), HBVerfR, § 18, Rn. 95; *Waldhoff*, in: BK, GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 428.

⁴²⁸ *Benda*, in: ders./Maihofer/Vogel (Hrsg.), HBVerfR, § 17, Rn. 169; *Zacher*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSrR, Bd. II, § 28, Rn. 110.

⁴²⁹ *Isensee*, in: FS Ipsen, S. 409 (432 f.); *Rodi*, in: FS Lehner, S. 377 (383); *Waldhoff*, in: BK, GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 428; zu den Funktionen des Sozialstaates tiefergehend *Becker*, in: Stern/Sodan/Möstl (Hrsg.), Staatsrecht, Bd. I, § 25, Rn. 94 ff.

⁴³⁰ Zum Ganzen *Vogel*, in: Randelzhofer/Süß (Hrsg.), Konsens und Konflikt, S. 133; *Vogel*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSrR, Bd. II, § 30, Rn. 71.

⁴³¹ *Waldhoff*, in: BK, GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 428.

⁴³² Vgl. Kap. § 5 C. I. und II. und die aus den Freiheitsrechten erwachsenen Grenzen der Indienstnahme Privater und der Garantie einer Privatwirtschaftsordnung.

⁴³³ Vgl. *Isensee*, in: FS Ipsen, S. 409 (433); ebenfalls darstellend bei *Wienbracke*, Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr, S. 79.

können. Die Steuer bilde den Preis für die freiheitliche Ordnung. Die staatliche Besteuerungsgewalt sei somit zu den rechtsstaatlichen Freiheitsgarantien komplementär.⁴³⁴ Bei der Steuer gewährten die wirtschaftlichen (Freiheits-) Grundrechte (Art. 12 Abs. 1 GG und Art. 14 Abs. 1 GG) zudem kaum Schutz. Das Verhältnismäßigkeitsprinzip versage als Maßstab zur Begrenzung des Grundrechtseingriffs durch Steuern. Durch das Non-Affektionsprinzip seien im Rahmen der Zweck-Mittel-Relation alle finanzierungsbedürftigen Aufgaben und Gemeinwohlzwecke dem Eingriff gegenüberzustellen. Dem Steuergesetzgeber würden Schranken nur durch den Wesensgehalt der Grundrechte und gleichheitsrechtlichen Einhegungen gezogen. Die Steuerquelle, das Steuerobjekt, sei grundrechtlich geschützt. Eine Erdrosselungssteuer sei aber als Selbstwiderspruch unzulässig.⁴³⁵

Nur die Steuer könne damit das Spannungsverhältnis zwischen der vom Rechtsstaatsprinzip ermöglichten Ungleichheit sowie dem vom Sozialstaatsprinzip verfolgten sozialen Ausgleich lösen. Beide Staatsstrukturprinzipien setzen zwar eine Privatwirtschaft voraus, an deren Erträgen unterschiedlich partizipiert werden könne. Der Sozialstaat müsse sich aber zur Korrektur der sozialen Verteilung im Rahmen der durch den Rechtsstaat vorgegebenen Strukturen bewegen. Da das Rechtsstaatsprinzip die Steuer als Preis der Freiheit hervorhebt, diene vorrangig nur diese dem Sozialstaat als quantitatives Lenkungsmittel.⁴³⁶ Die Ermächtigung zur Umverteilung und bedarfsgerechten Verteilung des Sozialstaates können daher keine qualitativen Maßnahmen wie die Umwandlung gesellschaftlicher und staatlicher Institutionen umfassen.

Hinzu komme, dass nur die Flexibilität der Steuer bei ihrer Verausgabung eine Umverteilung ohne Gruppenbindung ermögliche und sich so besonders gut zur sozialstaatlichen Zielerreichung eigne. Zwar fände auch über die Sozialabgaben eine soziale Umverteilung statt, jedoch stets begrenzt auf das Versichertenkollektiv.⁴³⁷ Steuern dienten dem Staat darüber hinaus aber nicht nur als Finanzierungsinstrument sozialstaatlicher Aufgaben, sondern könnten zugleich auch noch als wirtschafts- und sozialpolitisches Gestaltungsmittel eingesetzt werden. Durch den linear-progressiven Steuertarif und bestimmte Begünstigungen könne das soziale Staatsziel auch im Rahmen der Steuerausgestaltung unmittelbar verwirklicht werden. Die Abhängigkeit von der Privatwirtschaft Sorge aber dafür, dass der

⁴³⁴ *Isensee*, in: FS Ipsen, S. 409 (433); *Papier*, in: Benda/Maihofer/Vogel (Hrsg.), HBVerfR, § 18, Rn. 94; *Vogel*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. IV, § 87, Rn. 82 ff.

⁴³⁵ *Heun*, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (18); *Rodi*, in: FS Lehner, S. 377 (381).

⁴³⁶ *Preuß*, in: Deiseroth/Hase/Ladeur (Hrsg.), Ordnungsmacht, S. 46 (58 f.).

⁴³⁷ *Hey*, in: Kahl/Ludwigs (Hrsg.), HBVwR, Bd. III, § 87, Rn. 36.

Sozial- als notwendiger Steuerstaat deren Funktionsfähigkeit zu achten habe.⁴³⁸ Der Steuerstaat könne nur aus dem privaten Sektor an sich ziehen, was zuvor von diesem erwirtschaftet wurde. Der Steuerstaat sei Bedingung wie Begrenzung des Sozialstaats.⁴³⁹

Sozialstaat, Rechtsstaat und Steuerstaat stünden daher in einem gegenseitigen Korrespondenzverhältnis. Der Steuerstaat stelle die Verbindung von Rechts- und Sozialstaat her und werde als Strukturentscheidung im Ergebnis in Art. 20 Abs. 1 GG und Art. 28 Abs. 1 GG mitgewährleistet.⁴⁴⁰

Dem wird wiederholend⁴⁴¹ entgegengehalten, dass, auch wenn sozialstaatliche Aufgaben typischerweise aus Steuermitteln finanziert werden, dem Sozialstaatsprinzip nicht entnommen werden könne, woher das Geld zur Finanzierung sozialstaatlicher Aufgaben stammen muss. Es wäre ebenso vorstellbar, wenn die Finanzmittel aus zulässigen anderen Abgaben oder einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung des Staates stammten.⁴⁴² Dem stehe auch das Rechtsstaatsprinzip nicht entgegen, da es die Steuer nicht als das einzig zulässige Finanzierungsmittel voraussetze.⁴⁴³ Die Steuer sei zwar besonders gut zur Finanzierung sozialstaatlicher Aufgaben geeignet, da die wirtschaftlichen Grundrechte kaum Schutz böten. Ein Verbot zur Finanzierung über nichtsteuerliche Abgaben sei darin aber nicht zu sehen. Im Rahmen der finanziellen Umverteilung widerlege der institutionell garantierte Sozialversicherungsbeitrag (Art. 87 Abs. 2 GG) die Vorrangstellung der Steuer.⁴⁴⁴ Sozialausgaben würden ganz überwiegend nicht aus Steuern, sondern von den erhobenen Sozialversicherungsbeiträgen gedeckt werden.⁴⁴⁵ Das Steuerstaatsprinzip lasse sich dem „sozialen Rechtsstaat“ nicht entnehmen.

VII. Belastungs- bzw. Lastengleichheit der Bürger

Die verfassungskräftige Geltung des Steuerstaatsprinzips wird zudem aus dem Grundsatz der Belastungs- bzw. Lastengleichheit abgeleitet.⁴⁴⁶ Dieser verlangt, die öffentlichen Lasten gleichmäßig zu verteilen, wodurch gewährleistet werden soll, dass jeder Bürger einen

⁴³⁸ Vogel, in: Randelzhofer/Süß (Hrsg.), Konsens und Konflikt, S. 133 (134); Waldhoff, in: BK, GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 428.

⁴³⁹ Zum Ganzen Heun, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (18); Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 105, Rn. 50.

⁴⁴⁰ So Isensee, in: FS Ipsen, S. 409 (434).

⁴⁴¹ s. Kap. § 5 C. VI. 1.

⁴⁴² Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 184.

⁴⁴³ s. ebenfalls Kap. § 5 C. VI. 2.

⁴⁴⁴ Heun, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (18 f.); Perlitius, Die vorteilsabschöpfende Verwaltungsgebühr, S. 87; Preuß, in: Deiseroth/Hase/Ladeur (Hrsg.), Ordnungsmacht, S. 46 (58 f.).

⁴⁴⁵ Kempny, VVDStRL 82 (2023), Aussprache, 301; ders., DVBl 2017, 862 (865); Wienbracke, Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr, S. 80.

⁴⁴⁶ Friauf, in: FS Jahrreiß, S. 45 (46 ff.); Habermann, Gebühren für Gefahrenabwehr, S. 223 f.; Heun, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (20); Isensee, in: FS Ipsen, S. 409 (423, 430); P. Kirchhof, in: Isensee/ders. (Hrsg.), HBSrR, Bd. IV, § 88, Rn. 46; F. Kirchhof, Die Verwaltung 21 (1988), 137 (151 f.); Rodi, Ökonomische Analyse des Öffentlichen Rechts, S. 166; Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 105, Rn. 48; vgl. hierzu allgemein Kap. § 3.

im Verhältnis angemessenen Beitrag zur Finanzierung der staatlichen Leistungen beitrage. Der Grundsatz der Belastungsgleichheit folgt normativ vereinzelt entweder aus dem Demokratieprinzip i.V.m. Art. 3 Abs. 1 GG⁴⁴⁷, der Finanzverfassung, speziell Art. 105 f. GG, i.V.m. Art. 3 Abs. 1 GG⁴⁴⁸ oder nur aus Art. 3 Abs. 1 GG⁴⁴⁹. Die Steuer sei vor seinem Hintergrund als Mittel der Finanzierung von allgemeinen Staatsaufgaben geschaffen worden. Sie werde gleichmäßig nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit von grundsätzlich jedermann, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, erhoben und stelle damit die verfassungsrechtlich vorgesehene Lastengleichheit her.⁴⁵⁰ Diese könne bei einer Finanzierung von allgemeinen Staatsaufgaben über nichtsteuerliche Abgaben nicht gewährleistet werden, da sie grundsätzlich nur einen begrenzten Personenkreis und ohne Berücksichtigung ihrer Leistungsfähigkeit belasten. Durch diese Begrenzung beeinträchtigen nichtsteuerliche Abgaben auch bei ihrer Erhebung neben der Steuer die Belastungsgleichheit, da der Abgabepflichtige regelmäßig zugleich Steuerpflichtiger ist. Die Gemeinlast, d.h. die nach der Leistungsfähigkeit bemessene Steuer, sei somit die einzige Abgabenform, welche vollständig mit der Lastengleichheit korrespondiere.⁴⁵¹ Die zusätzliche Belastung Einzelner mit einer nichtsteuerlichen Abgabe bedürfe demgegenüber deshalb stets einer besonderen Rechtfertigung.⁴⁵²

Im Grundsatz werde zwar zugestimmt, dass die Belastungsgleichheit eine der entscheidenden Fragen der Legitimität von nichtsteuerlichen als auch von steuerlichen Abgaben sei. Jedoch handele es sich hierbei nicht um einen Grundsatz, aus welchem das Steuerstaatsprinzip in Form seiner vorrangigen Steuerfinanzierung hergeleitet werden könne. Daran ändere sich auch nichts, wenn die Herleitung durch Hinzunahme von Art. 20 Abs. 2 Satz 1 GG oder Art. 105 f. GG verstärkt werde. Die Frage nach der Belastungsgleichheit würde sich auch noch stellen, wenn es keine besonderen Regelungen über die Steuererhebungs-, -ertrags- und -verwaltungskompetenz gäbe. Die Frage der Belastungsgleichheit sei ein reines Grundrechtsproblem des Art. 3 Abs. 1 GG.⁴⁵³

Außerdem überzeuge es nicht, eine mögliche zusätzliche verfassungsrechtliche Rechtfertigung gegenüber der vermeintlich belastungsgleichen Steuer mit der Beschränkung auf

⁴⁴⁷ Isensee, in: FS Ipsen, S. 409 (430).

⁴⁴⁸ Vgl. aktuell Rodi, Brennstoffemissionshandelsgesetzes, S. 12, welcher einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG i.V.m. der Finanzverfassung annimmt; Siekmann/Hey, in: Sachs (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 31 mit Verweis auf BVerfGE 93, 319 (342); in Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips so auch Vogel, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. IV, § 87, Rn. 92.

⁴⁴⁹ Vgl. Wernsmann/Bering, NVwZ 2020, 497 (502).

⁴⁵⁰ F. Kirchhof, Die Verwaltung 21 (1988), 137 (151 f.); Vogel, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. IV, § 87, Rn. 90 ff. Das Leistungsfähigkeitsprinzip findet nach vereinzelter Ansicht auch bei indirekten Steuern, damit vollumfänglich, Anwendung vgl. Kap. § 3 A.

⁴⁵¹ Waldhoff, StuW 2002, 285 (304).

⁴⁵² Zum Ganzen Heun, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (20); F. Kirchhof, Die Verwaltung 21 (1988), 137 (151 f.); ders., Die Höhe der Gebühr, S. 128 f.; vgl. hierzu sogleich Kap. § 5 D. I.

⁴⁵³ Hendl, AöR 115 (1990), 577 (596 f.); Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 187; Schmehl, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, S. 80 ff.; Schneider, in: AK, GG, Art. 105, Rn. 6; Wohlfeil/Kaeser, in: GS Trzaskalik, S. 431 (443).

einen Personenkreis zu argumentieren. Denn auch wenn Steuern innerhalb ihrer tatbestandlichen Grenzen einen Allgemeinheitsanspruch haben, können ihre Tatbestände eng gefasst sein. Steuern können sich so ebenfalls nur auf bestimmte Verhaltensweisen oder Wirtschaftszwecke erstrecken und damit nur wenige Steuerpflichtige ansprechen. Beispielhaft sei hier auf die als Steuer verfasste Spielbankenabgabe (Art. 106 Abs. 2 Nr. 5 GG), die Tabaksteuer sowie die Zweitwohnungssteuer hingewiesen.⁴⁵⁴ Ihre Eigenschaft als Steuern verliere sie dennoch nicht, auch wenn ihr Allgemeinheitsanspruch geringer sei. Es sei bei der Steuer ebenfalls möglich, dass sie ohne Rücksicht auf bereits vorhandene Steuern erhoben werde und damit Bürger ungleich belasten könne. Die Steuern seien somit keineswegs vor dem Grundsatz der Belastungsgleichheit apriorisch gerechtfertigt.⁴⁵⁵

Dem wird wiederum entgegengehalten, dass die zusätzliche Beteiligung des Parlaments im Haushaltsverfahren durch einen umfassenden Überblick der Einnahmen und Ausgaben zur Belastungsgleichheit beitrage. Hiermit wird das bereits angesprochene Argument der Vollständigkeit des Haushaltsplans aufgegriffen.⁴⁵⁶ Darüber hinaus sichere die Geschlossenheit der möglichen Erhebungsformen der Steuer in Art. 105 f. GG das Vertrauen der Bürger darauf, nur in dem in der Finanzverfassung vorgegebenen Rahmen durch Steuern belastet zu werden.⁴⁵⁷ Das Gesamtsystem der Steuer werde dabei an der Belastungsgleichheit nach der individuellen Leistungsfähigkeit ausgerichtet, auch wenn Steuertatbestände eng gefasst würden.⁴⁵⁸ Der Finanzverfassung komme eine eigenständige individualschützende Funktion zu.⁴⁵⁹ Die Belastungsgleichheit der Bürger werde somit durch die Finanzverfassung nicht nur gefordert, sondern auch geschützt – eine zusätzliche Belastung durch nichtsteuerliche Abgaben neben der Steuer sei damit besonders rechtfertigungsbedürftig. Zudem bedeute es nicht, nur weil die Belastungsgleichheit bereits vom allgemeinen Gleichheitssatz mitumfasst werde, dass sich nicht auch andere Verfassungsbestimmungen auf ihren Schutz richten dürfen. Würde sich herausstellen, die Finanzverfassung setze eine primäre Steuerfinanzierung voraus, wobei die Steuer eine Abgabe sei, die den Bürger gleichmäßig belaste, dienen die Art. 105 f. GG damit ebenfalls dem Schutz der Belastungsgleichheit. Sie erhöhen die gleichheitskonforme Gemeinlast zum abgabenrechtlichen Regeltypus.⁴⁶⁰

Dies verkenne aber, dass es sich bei Art. 105 f. GG um staatsorganisationsrechtliche Regelungen ohne materiellen Gehalt handle. Art. 106 GG begrenze hierfür weder die Zahl

⁴⁵⁴ Vgl. Kap. § 5 D. III. 2. b.

⁴⁵⁵ Vgl. hierzu *Jarass*, Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern, S. 5; *Gawel*, Der Staat 39 (2000), 209 (215).

⁴⁵⁶ Vgl. Kap. § 5 C. V.

⁴⁵⁷ *Kube*, DStR 2017, 1792 (1794).

⁴⁵⁸ Vgl. *Marquardsen*, StW 2022, 293 (296); auch bereits *Köck*, JZ 1991, 692 (696) und *Vogel*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), HBStR, Bd. IV, § 87, Rn. 92, wonach alle Steuern in Art. 106 GG an die finanzielle Leistungsfähigkeit anknüpfen.

⁴⁵⁹ *Gärditz*, ZfZ 2014, 18 (19); *Siekmann*, in: *Sachs* (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 26; ebenfalls *Waldhoff*, in: *BK*, GG, Vorbem. zu Art. 104a–115, Rn. 566, welcher dieses Schutzziel nur durch Anwendung und Kontrolle des Finanzverfassungsrechts als erfüllbar ansieht.

⁴⁶⁰ Zu diesem Gedanken *Wienbracke*, Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr, S. 75.

der Steuern im Rahmen der ausgeführten Steuertypen noch die verursachte Gesamtbelastung. Ein effektiver Belastungsschutz könne über die Finanzverfassung, unabhängig vom Bestehen des Steuerstaatsprinzips, nicht gewährleistet werden.⁴⁶¹ Sichergestellt werde die Belastungsgleichheit somit nur durch den Gleichheitssatz, wobei auch die Auswahl des Anknüpfungspunktes aus ihm resultiere.⁴⁶² Hier unterscheiden sich die steuerliche und nichtsteuerliche Abgabe nicht. Die Annahme für die Ableitung des Steuerstaatsprinzips, dass die Steuer per se mit der Belastungsgleichheit und konkretisierten Leistungsfähigkeit übereinstimmen würde, hingegen nichtsteuerliche Abgaben nicht, überzeuge nicht.⁴⁶³ Die Belastungs- bzw. Lastengleichheit unter dem Begriff des Steuerstaates abzuhandeln, versprache somit keinen Erkenntnisgewinn, sondern könne im Gegensatz dazu führen, die Maßstäbe des allgemeinen Gleichheitssatzes zu verschieben.⁴⁶⁴

VIII. Schutz im Sinne einer Verfassungsvoraussetzung

Ein weiteres Argument für das Steuerstaatsprinzip wird vereinzelt auf den Schutz als Verfassungsvoraussetzung gestützt.⁴⁶⁵ Das Steuerstaatsprinzip besitze demnach Verfassungsrang.⁴⁶⁶ Seine Nichterwähnung im Grundgesetz sei dabei unerheblich, denn die Verfassung habe nicht den wissenschaftlichen Ehrgeiz, die Wesenszüge des Staates enzyklopädisch darzustellen. Ausreichend sei, wenn die Strukturen wenigstens partiell in der Verfassung Ausdruck gefunden haben.⁴⁶⁷ In der verfassungsrechtlichen Zusammenschau aus Art. 12a, Art. 12 Abs. 2 GG, der Wirtschafts- sowie Finanzverfassung und Art. 3 Abs. 1 GG habe sich das Steuerstaatsprinzip manifestiert. Es könne nicht hinweggedacht werden, ohne dass die ihn förmlich regelnden Einrichtungen des Grundgesetzes wirkungslos oder sinn- pervertiert würden.⁴⁶⁸ Auch andere Verfassungsprinzipien würden ihre Wirksamkeit und Einheit erst über die steuerstaatlichen Strukturen erlangen. Der Steuerstaat sei sowohl Bedingung als auch Folge des Sozialstaates, des Rechtsstaates und der föderativen Demokratie. Das Steuerstaatsprinzip sei somit als Verfassungsprinzip respektive Staatsstrukturentscheidung im Grundgesetz verankert, als eigenständige Staatsform in Art. 20 GG und Art. 28

⁴⁶¹ Möckel, DÖV 2012, 265 (268 f.); Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 167, 187; vgl. ebenfalls die abweichende Meinung der Richter Huber und Müller in BVerfGE 145, 171 (244).

⁴⁶² Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern, S. 5; ders., DÖV 1989, 1013 (1014).

⁴⁶³ Hierzu Schmehl, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, S. 80 ff.; zur besonderen Stellung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Steuerrecht vgl. auch Kap. § 3 A.

⁴⁶⁴ Gawel, Der Staat 39 (2000), 209 (214 f.); Hender, AöR 115 (1990), 577 (597); Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 187.

⁴⁶⁵ Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, S. 28 f., 145 ff.; ders., in: FS Lehner, S. 377 (387 f.); Vogel, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSrR, Bd. II, § 30, Rn. 72; Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 479; in diese Richtung wohl auch Isensee, in: FS Ipsen, S. 409 (421, 436 f.); zur weitergehenden Unterscheidung zwischen Verfassungsvoraussetzung und -entscheidung vgl. Habermann, Gebühren für Gefahrenabwehr, S. 209 ff. Eine Differenzierung wird hier nicht vorgenommen, da nach dem Verständnis dieser Arbeit von beidem dieselbe normative Wirkung als Verfassungsprinzip ausgeht, vgl. so auch Vogel, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSrR, Bd. II, § 30, Rn. 19, 72.

⁴⁶⁶ Isensee, in: FS Ipsen, S. 409 (421); Rodi, in: FS Lehner, S. 377 (387).

⁴⁶⁷ Isensee, in: FS Ipsen, S. 409 (420 f.) rekurriert beispielhaft auf das staatliche Monopol legitimer Gewaltsamkeit, welches ebenfalls im Grundgesetz nicht ausdrücklich normiert ist.

⁴⁶⁸ Hierzu Isensee, in: FS Ipsen, S. 409 (421); Rodi, in: FS Lehner, S. 377 (387 ff.); vgl. ebenfalls Vogel, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSrR, Bd. II, § 30, Rn. 70 ff.

GG mitgewährleistet und demnach von der Unantastbarkeitsgarantie des Art. 79 Abs. 3 GG mitumfasst.⁴⁶⁹

Erwidernd wird ausgeführt, dass der Schutz des Steuerstaatsprinzips im Sinne einer Verfassungsvoraussetzung nur die Summe der bereits erörterten Argumente sei. Das Steuerstaatsprinzip erwies sich dabei unter keinem dieser Gesichtspunkte als notwendige Voraussetzung oder Folge einer grundgesetzlichen Norm oder eines Normkomplexes. Würden die gleichen inhaltlichen Überlegungen demnach unter dem Stichwort „Verfassungsvoraussetzung“ abgehandelt werden, ergäbe sich nichts anderes.⁴⁷⁰

IX. Zusammenfassung

Zur dogmatischen Herleitung und normativen Anknüpfung des Steuerstaatsprinzips bemühen die Vertreter verschiedene Argumente. Die Unzulässigkeit öffentlicher Dienstverpflichtungen und die Entscheidung für die Privatwirtschaft würden den Staat des Grundgesetzes zur Finanzierung seiner Aufgaben zunächst auf die Abgabenerhebung verweisen. Spätestens die Hervorhebung der Steuern in Art. 105 ff. GG verdeutliche deren Funktion als vorrangiges Finanzierungsmittel. Andernfalls drohe auch die Ordnungsfunktion der Finanzverfassung für die bundesstaatliche Struktur unterlaufen zu werden. Zudem sei es nur der Steuer möglich, den Verfassungsgrundsatz der Vollständigkeit des Haushaltsplans sowie das Demokratie-, Sozial- und Rechtsstaatsprinzip zu wahren. Durch ihre Anknüpfung an die Leistungsfähigkeit stelle die Steuer die Belastungs- bzw. Lastengleichheit der Bürger her. Wegen dieser Zusammenhänge sei das Steuerstaatsprinzip ebenfalls als Verfassungsvoraussetzung normativ abgesichert. Beim Steuerstaatsprinzip handelt es sich im Ergebnis um eine Zusammenfassung impliziter Verfassungsaussagen.⁴⁷¹

Die Argumente treffen in der Literatur jedoch auf Widerspruch, der durch ein nüchternes Verständnis des Grundgesetzes geeint wird. Die Finanzverfassung würde lediglich die Verteilung der Kompetenzen und Erträge regeln, um die voraussetzungslose Steuer bestimmten Körperschaften zuzuweisen. Ihrer Ordnungsfunktion widerspreche der Flexibilität, die ihr durch die einfachgesetzliche Möglichkeit der Neuverteilung der Umsatzsteuer zugesprochen wird. Da unabhängig von der vorrangigen Finanzierungsmöglichkeit die Staatsgewalt vom Volke ausgehe, die Distanz zum Financier dadurch gewahrt bleibe und die Sozialsysteme ohnehin vorrangig durch nichtsteuerliche Abgaben finanziert werden, spre-

⁴⁶⁹ *Isensee*, in: FS Ipsen, S. 409 (434, 436); *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 105, Rn. 51.

⁴⁷⁰ Zum gesamten Abs. *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 188.

⁴⁷¹ So ebenfalls *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, AO, § 3, Rn. 50; vgl. hierzu bereits BVerfGE 55, 274 (300), wonach Verfassungsvorschriften mit Rücksicht auf das Prinzip der Einheit der Verfassung auszulegen sind, wodurch auch erst die Vielzahl einzelner Bestimmungen im Gesamtgefüge den verfassungsrechtlichen Steuerstaat postulieren können.

chen die Verfassungsprinzipien nicht für eine vorrangige Steuerfinanzierung. Der grundrechtliche Schutzgehalt aus Art. 3 Abs. 1 GG unterscheidet ebenfalls nicht zwischen steuerlichen und nichtsteuerlichen Abgaben.

Angesichts dieser Begründung sowie Herleitung des Steuerstaatsprinzips erscheint es naheliegend, dass der innere Erklärungswert nur eine begrenzte normative Wirkung entfalten könnte. Daher wird nachfolgend zunächst untersucht, ob und wenn ja welche normativen Schlussfolgerungen sich aus dem Steuerstaatsprinzip, speziell für das Verhältnis Steuer- zum Sachrecht am Beispiel der abgabenrechtlichen Lenkung, ableiten lassen, bevor sich weiterführend mit seiner verfassungsrechtlichen Anknüpfung auseinandergesetzt wird. Daher wird an dieser Stelle noch kein abschließendes Ergebnis über das verfassungsrechtliche Bestehen oder Nichtbestehen des Steuerstaatsprinzips formuliert. Die vorangehende Herleitung bildet vielmehr nur die Grundlage für die weitere Untersuchung. Das Steuerstaatsprinzip wird daher im weiteren Verlauf der Arbeit zunächst als zu überprüfende Hypothese und (noch) nicht als verfassungsrechtliches Gebot verstanden.

D. Die Rechtswirkungen des Steuerstaatsprinzips auf lenkende Abgaben

Zwar stellen zahlreiche Abhandlungen⁴⁷² zum Steuerstaatsprinzip kongruent heraus, der Steuerstaat habe sich grundsätzlich über Steuern zu finanzieren,⁴⁷³ um insbesondere die bundestaatliche Steuerkompetenz- und -ertragsverteilung sowie die Freiheit des Bürgers vor einer neben die Steuer tretenden nichtsteuerlichen Abgabenerhebung zu schützen.⁴⁷⁴ Doch so einfach diese Feststellung auch sein mag, so schwer ist es, dem Konzept des Steuerstaates konsistente Rechtsfolgen beizumessen. Das Steuerstaatsprinzip wird von vielen Vertretern unterschiedlich wertend aufgefasst, sodass unklar ist, was aus dem Grundsatz einer primären Steuerfinanzierung rechtlich zu schlussfolgern sein könnte. Das so aufgeladene Prinzip verschleiert damit auf den ersten Blick mehr als es erhellt.⁴⁷⁵

Daher wird im Folgenden ausgehend von der verfassungsrechtlichen Annahme eines Steuerstaatsprinzips dessen normativer Gehalt (I.) bestimmt, seine Rechtsfolge für die weitere Arbeit herausgearbeitet sowie die Frage zum Verhältnis Steuer- zum Sachrecht beantwor-

⁴⁷² Vgl. bspw. Hey, in: Kahl/Ludwigs (Hrsg.), HBVwR, Bd. III, § 87, Rn. 36; Jachmann-Michel/Vogel, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 2; P. Kirchhof/G. Kirchhof, Das Recht auf unentgeltliche Sicherheit, S. 8; P. Kirchhof, Jura 1983, 505; ders., in: Isensee/ders. (Hrsg.), HBStR, Bd. V, § 118, Rn. 1 ff.; Kube, in: Kischel/ders. (Hrsg.), HBStR, Bd. II, § 42, Rn. 84; Marquardsen, StuW 2022, 293; Rodi, in: FS Lehner, S. 377; Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 105, Rn. 43; Vogel, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. II, § 30, Rn. 69; Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, AO, § 3, Rn. 50; ders., Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 479 f.

⁴⁷³ So ebenfalls bereits BVerfGE 55, 274 (299).

⁴⁷⁴ Ausf. zur dogmatischen Herleitung und den Begründungsansätzen des Steuerstaatsprinzips s. Kap. § 5 C.; ebenfalls auf die beiden Schutzzwecke abstellend Waldhoff, in: BK, GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 429 a.E.; diese beiden als zentrale Argumente und Schutzzwecke hervorhebend Franke, Die Finanzierung des Netzausbaus zwischen Markt und Staat, S. 110, 112.

⁴⁷⁵ So ebenfalls feststellend Huhnholz, in: Nienhüser/Schmiel (Hrsg.), Steuern und Gesellschaft, S. 15 (16); Rodi, in: FS Lehner, S. 377.

tet. Anschließend werden unter Berücksichtigung dieses Ergebnisses zunächst die materiellen Voraussetzungen lenkender nichtsteuerlicher Abgaben erarbeitet (II.). In Abgrenzung dazu wird erörtert, ob und wie ein mögliches Steuerstaatsprinzip die Anforderungen an Lenkungssteuern respektive -normen beeinflusst (III.). Die Ergebnisse werden abschließend zusammengefasst und unter Berücksichtigung jüngerer Rechtsprechung zu den nichtsteuerlichen Abgaben gewürdigt (IV.). Lässt sich ein (möglicherweise) verfassungsrechtlich gebotenes Steuerstaatsprinzip bereits deshalb in Zweifel ziehen, weil seine Rechtsfolge im Bereich der lenkenden Abgaben keine einheitliche Ausprägung erkennen lässt?

I. Normativer Gehalt

Da das Steuerstaatsprinzip vor allem gegenüber den nichtsteuerlichen Abgaben Bedeutung erlangt, ist diese Betrachtung zur Bestimmung seines normativen Gehalts maßgebend. Die Erhebung von nichtsteuerlichen Abgaben könnte im Besonderen zunächst durch zusätzliche restriktive Anforderungen, die neben die verfassungsrechtliche Rechtfertigungsprüfung treten, begrenzt werden (1.). Daneben könnte sich das Steuerstaatsprinzip aber auch allgemein als Wertungsprinzip auswirken (2.), indem es bestehende Rechtfertigungsanforderungen an nichtsteuerliche Abgaben in der Prüfung von Art. 3 Abs. 1 GG konkretisiert und ergänzt, um insbesondere der Integrität der bundesstaatlichen Finanzverfassung sowie der ebenfalls umfassten Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen gerecht zu werden.⁴⁷⁶ Dieses Verständnis wird exemplarisch auf die Polizeikosten bei Hochrisikospiele übertragen (3.). Denn wenn das Steuerstaatsprinzip ein Wertungsprinzip darstellt, könnte es auch über die Stoßrichtung gegenüber den nichtsteuerlichen Abgaben hinaus Wirkung entfalten. Die Wertungsfunktion würde es dann erforderlich machen, das Steuerstaatsprinzip bei entsprechendem Bezug zu seinen Zielen stets als Maßstab bei verfassungsrechtlichen Fragestellungen einfließen zu lassen (4.).

1. Begrenzung nichtsteuerlicher Abgaben im Besonderen

Welche Bedeutung das Steuerstaatsprinzip zwischen steuerlichen und nichtsteuerlichen Abgaben im Besonderen entfaltet, lässt drei unterschiedliche Deutungen erkennen.

Zunächst wird in der Literatur die Begrenzung der nichtsteuerlichen Abgabenerhebung durch eine verfassungsrechtliche Zuordnung auf bestimmte Einsatzbereiche vertreten.⁴⁷⁷ Ausschließlich mit Steuern dürften frei fungible Mittel erzielt werden, die zur Finanzierung allgemeiner Aufgaben genutzt werden können. Dagegen würden nichtsteuerliche Abgaben einen besonderen Bedarf voraussetzen und dürften damit nur zur Finanzierung besonderer Aufgaben verwendet werden. Da die Bereiche des Staates aber nicht in allgemeine und

⁴⁷⁶ Diese beiden Zwecke ebenfalls bei den nichtsteuerlichen Abgaben herausstellend *Waldhoff*, in: BK, GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 429 a.E.

⁴⁷⁷ Zuletzt diesen Standpunkt im Rahmen der Diskussionen um Polizeikosten für Hochrisikospiele vertretend *P. Kirchhof/G. Kirchhof*, Das Recht auf unentgeltliche Sicherheit, S. 5 f., 25.

besondere Aufgaben unterteilbar sind, überzeugt ein solches „Zuordnungskonzept“⁴⁷⁸ nicht.⁴⁷⁹

Der Grundsatz der primären Steuerfinanzierung wird daneben auch als quantitative (a.) oder qualitative Restriktion (b.) nichtsteuerlicher Abgaben mit im Einzelfall teils unterschiedlichen Ausprägungen verstanden.

a. Quantitative Einschränkung

Am naheliegendsten ist es, aus dem Steuerstaatsprinzip eine quantitative Einschränkung gegenüber nichtsteuerlichen Abgaben abzuleiten, denn der Steuerstaat habe seinen Finanzbedarf „überwiegend“⁴⁸⁰, im Wesentlichen⁴⁸¹ oder „vor allem“⁴⁸² durch die Erhebung von Steuern zu decken.⁴⁸³ Die Steuer müsse eine „tragende Säule“⁴⁸⁴ der Staatsfinanzierung sein. Auch das BVerfG ging zumindest in früheren Entscheidungen von einem solchen Verständnis aus, indem es ausführte, die Finanzierung der staatlichen Aufgaben erfolge „grundsätzlich“⁴⁸⁵ oder „in erster Linie“⁴⁸⁶ durch Steuern.⁴⁸⁷ Bei einem solchen Verständnis bleibt aber nicht nur die Frage zu klären, wie hoch der Grenzwert für eine Einnahmenquote aus Steuern sein muss, sondern auch, worauf sich dieser Grenzwert beziehen soll. Ist der Haushalt jeder einzelnen Gebietskörperschaft oder sind die Gesamteinnahmen aller öffentlicher Haushalte maßgebend? Zudem könnten sich Unklarheiten hinsichtlich der Operationalisierbarkeit einer quantitativen Einschränkung gegenüber nichtsteuerlichen Abgaben ergeben.

Betrachtet man zunächst die Haushalte separat voneinander, ergibt sich für den Bund 2024 ein Steueranteil an den Gesamteinnahmen i.H.v. 72 %⁴⁸⁸ und für die Länder i.H.v. 69 %⁴⁸⁹. Bei den Gemeinden, die ausdrücklich von einem Steuerstaatsprinzip mitumfasst sind,⁴⁹⁰ liegt der Steueranteil dagegen nur bei 35 %⁴⁹¹. Ein Vorrang der Steuerfinanzierung ist in

⁴⁷⁸ Gawel, Der Staat 2000, 209 (211).

⁴⁷⁹ Vgl. zum Gesamten Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 157 f.; Schmehl, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, S. 84 f.

⁴⁸⁰ Vgl. Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 105, Rn. 41; Waldhoff, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. V, § 116, Rn. 84.

⁴⁸¹ Vgl. Vogel, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. II, § 30, Rn. 51.

⁴⁸² Vgl. G. Kirchhof, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Einführung zum EStG, Rn. 103.

⁴⁸³ Manssen, in: ders. (Hrsg.), Rechtswissenschaft im Aufbruch, S. 145 beschränkt dies wiederum nur auf die allgemeinen Staatsaufgaben, die nicht aus Sonderhaushalten, wie etwa die der Sozialversicherung, finanziert werden.

⁴⁸⁴ Jachmann-Michel/Vogel, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 2.

⁴⁸⁵ BVerfGE 78, 249 (266 f.).

⁴⁸⁶ BVerfGE 93, 319 (342).

⁴⁸⁷ In aktuelleren Entscheidungen mit Bezug zum Steuerstaatsprinzip findet sich ein solches Verständnis nicht mehr. Das BVerfG scheint zu einer ausschließlich qualitativen Restriktion (dazu Kap. § 5 D. I. 1. b.) nichtsteuerlicher Abgaben übergegangen zu sein, vgl. hierzu bspw. BVerfGE 123, 132 (140 f.) oder BVerfGE 144, 369 (397).

⁴⁸⁸ Die bereinigten Einnahmen des Bundes betrugen 2024 569.024 Mio. €, die aus Steuern und steuerähnlichen Abgaben 408.127 Mio. €.

⁴⁸⁹ Die bereinigten Einnahmen der Länder betrugen 2024 544.120 Mio. €, die aus Steuern und steuerähnlichen Abgaben 377.029 Mio. €.

⁴⁹⁰ BVerfGE 93, 319 (342).

⁴⁹¹ Die bereinigten Einnahmen der Gemeinden/Gemeindeverbände betrugen 2024 376.110 Mio. €, die aus Steuern und steuerähnlichen Abgaben 132.056 Mio. €.

den Gemeindeordnungen, Kommunalverfassungen und -abgabengesetzen aber auch ausdrücklich nicht vorgesehen.⁴⁹² Bspw. sollen nach § 3 Abs. 2 Satz 1 KAG NRW „Steuern nur [erhoben werden], soweit die Deckung der Ausgaben durch andere Einnahmen, insbesondere durch Gebühren und Beiträge, nicht in Betracht kommt.“ Diese Regelungen würden dabei mit Rücksicht auf das Steuerstaatsprinzip nicht als verfassungswidrig qualifiziert werden, da zu den anderen Einnahmen u.a. auch der Gemeindeanteil an der Einkommenssteuer aus Art. 106 Abs. 5 Satz 1 GG zählt.⁴⁹³ Staatliche Pflichtaufgaben auf Ebene der Gemeinde können daher bereits über die dem Finanzausgleich unterliegenden steuerlichen Mitteln finanziert werden.⁴⁹⁴ Zudem handelt es sich lediglich um eine „Soll“-Vorgabe, welche bereits nach § 3 Abs. 2 Satz 2 KAG NRW mit der Vergnügungs- und Hundesteuer Ausnahmen zulässt. Auch wenn das einfache Recht nur Gegenstand und nicht Maßstab einer verfassungsrechtlichen Überprüfung ist, zeigen die Regelungen, dass der Gesetzgeber eine quantitative Grenze der Steuereinnahmen als Erstinterpret der Verfassung ablehnt.⁴⁹⁵

Richtet man den Blick auf die Gesamteinnahmen aller öffentlichen Haushalte, sinkt die Steuerquote aufgrund der Einbeziehung der Sozialversicherungsbeiträge auf 47 %⁴⁹⁶ im Jahr 2024. Diese betragen 36 %⁴⁹⁷ der Gesamteinnahmen. Werden noch die Einnahmen aus Gebühren und sonstigen Beiträgen ergänzt, sind die Einnahmen aus nichtsteuerlichen Abgaben mit 42 % fast so hoch wie die aus Steuern.⁴⁹⁸ Die Interpretation des Steuerstaatsprinzips in Form einer quantitativen Restriktion vernachlässigt, sofern auf einen gemeinsamen Haushalt abgestellt wird, das gewaltige Volumen der Sozialversicherungsbeiträge.⁴⁹⁹ Allerdings spricht gegen die Gesamtbetrachtung aller öffentlichen Haushalte und damit die Mitberücksichtigung der Sozialversicherungsbeiträge die grundgesetzliche föderale Aufteilung der Kompetenzen auf den Bund, die Länder und Gemeinden. Über diese werden die finanziellen Verantwortlichkeiten getrennt, sodass darüber hinaus auch nur die Einzelhaushalte der Gebietskörperschaften für eine quantitative Grenze maßgeblich sein können.⁵⁰⁰

⁴⁹² Eine Aufzählung findet sich bei *Becker/Korten*, NVwZ 2019, 1625.

⁴⁹³ So zu den „sonstigen Einnahmen“ in § 77 Abs. 2 GO NRW, vgl. *Diemert*, in: BeckOK, Kommunalrecht NRW, GO NRW, § 77, Rn. 11.

⁴⁹⁴ Statt vieler und m.w.N. vgl. *Becker/Korten*, NVwZ 2019, 1625 ff.

⁴⁹⁵ So auch *Kempny*, DVBl 2017, 862 (865); *Wernsmann*, in: FS Wendt, S. 1053 (1066).

⁴⁹⁶ Die bereinigten Einnahmen des öffentlichen Gesamthaushalts betrugen 2024 1.977.581 Mio. €. Die Einnahmen aus Steuern und steuerähnlichen Abgaben 949.179 Mio. €. Bei den steuerähnlichen Abgaben ist der Anteil der Sozialversicherung nicht enthalten, da diese die Sozialabgaben darstellen.

⁴⁹⁷ Die Einnahmen des Sozialversicherungshaushalts betrugen 2024 707.502 Mio. €.

⁴⁹⁸ Die Einnahmen aus Gebühren und sonstigen Entgelten betrugen 2024 126.759 Mio. €. Alle genannten Werte wurden der Statistik 71511-03: Einnahmen des Öffentlichen Gesamthaushalts - Kern- und Extrahaushalte - nach Arten aus dem statistischen Bericht - Vierteljährliche Kassenergebnisse der Kern- und Extrahaushalte des Öffentlichen Gesamthaushalts - 1.-4. Vierteljahr 2024 entnommen, vgl. *Statistisches Bundesamt (Destatis)*, Kassenergebnisse des Öffentlichen Gesamthaushalts, online.

⁴⁹⁹ Vgl. ebenfalls *Kempny*, DVBl 2017, 862 (865).

⁵⁰⁰ Vgl. Art. 104a Abs. 1 GG und das daraus abgeleitete Konnexitätsprinzip; ebenfalls ablehnend *Wienbracke*, Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr, S. 90, 93 f.

Kann daher auf Bundes- und Länderebene zwar faktisch durchaus ein Steuerstaat angenommen werden, darf dies nicht über die bestehende Schwierigkeit der Operationalisierbarkeit einer quantitativen Beschränkung hinwegtäuschen.⁵⁰¹ Eine Staatsfinanzierung „überwiegend“ aus Steuern ist zumindest dann nicht mehr anzunehmen, wenn der Anteil der nichtsteuerlichen Abgaben über 50 % bzw. der Anteil der Steuern unter 50 % liegt.⁵⁰² Eine solche starre Grenze führt in beiden Fällen zu Schwierigkeiten für die rechtliche Beurteilung einzelner nichtsteuerlicher Abgaben. Da Abgaben in ihrem Aufkommen zufallsbedingt schwanken, ist eine Überprüfung des Grenzwertes erst nach Abschluss des Haushaltsjahres (ex-post) möglich. Eine Aussage über die Verfassungsmäßigkeit kann nur nach ihrer Erhebung erfolgen, wenn das Geld vermutlich bereits ausgegeben wurde – ein rechtsstaatlich nicht haltbarer Zustand. Auch die Finanzplanung als möglicher Prüfungsgegenstand eignet sich nicht, wie die wiederkehrende Notwendigkeit von Nachtragshaushalten zeigt. Doch welche Abgabe würde beim Überschreiten des Grenzwertes überhaupt verfassungswidrig sein? Wäre es die zuletzt eingeführte Abgabe, wären es alle Abgaben, sofern durch ihren Ertrag der Grenzwert beeinträchtigt wird, oder würden sich andere Kriterien finden lassen (müssen)?⁵⁰³

Schlussendlich verschließen sich zahlenmäßige Vorgaben dem Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. Durch die quantitative Schablone wird dieser im Bereich der Aufgabenwahrnehmung unverhältnismäßig begrenzt.⁵⁰⁴ Dem folgend kann wegen der Erstinterpretation des Gesetzgebers sowie der Schwierigkeiten der Operationalisierbarkeit eine quantitative Restriktion nichtsteuerlicher Abgaben als Rechtsfolge aus einem in dieser Arbeit bisher vorausgesetzten Steuerstaatsprinzip nicht überzeugen und wird auch in der Literatur überwiegend⁵⁰⁵ abgelehnt.

⁵⁰¹ Vgl. *Franke*, Die Finanzierung des Netzausbaus zwischen Markt und Staat, S. 111; *Kempny*, DVBl 2017, 862 (865); *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 156 f.; *Heun*, in: *Sacksofsky/Wieland* (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (21) mit Verweis auf den Halbtteilungsgrundsatz, den das BVerfG zunächst als quantitative Obergrenze der Steuergesamtbelastung in Erwägung gezogen hatte, von dem es später wieder Abstand genommen hat (vgl. BVerfGE 115, 97 ff.), lässt eine ähnliche Zurückhaltung auf starre quantitative Vorgaben erkennen.

⁵⁰² Vgl. so wiedergebend *Hendler*, in: *Sacksofsky/Wieland* (Hrsg.), Gebührenstaat statt Steuerstaat, S. 68 (81); *Selmer/Brodersen*, DVBl 2000, 1153 (1164); *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 156; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 475; *Wienbracke*, Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr, S. 95.

⁵⁰³ Vgl. zum gesamten Abschn. *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 156 f.

⁵⁰⁴ So auch *Franke*, Die Finanzierung des Netzausbaus zwischen Markt und Staat, S. 112; *Gawel*, Der Staat 39 (2000), 209 (213).

⁵⁰⁵ Vgl. *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Umweltabgaben, S. 100; *Selmer/Brodersen*, DVBl 2000, 1153 (1164); *Wernsmann*, in: FS Wendt, S. 1053 (1066); *ders.*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 474 f. m.w.N. auch zu Vertretern der Gegenansicht; a.A. *Wienbracke*, Die Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr, S. 88 ff.

b. Qualitative Einschränkung

Übrig bleibt die Möglichkeit eines qualitativen Verständnisses zur Begrenzung nichtsteuerlicher Abgaben, indem zusätzliche, über den gewöhnlichen Prüfungsumfang hinausgehende Voraussetzungen an deren Verfassungsmäßigkeit gestellt würden. Formelhaft findet sich in Abhandlungen zum Steuerstaatsprinzip die Aussage wieder, die Erhebung einer nichtsteuerlichen Abgabe unterliege als Ausnahme einer besonderen Rechtfertigung, die nicht in der Verfolgung eines Finanzierungszwecks liegen dürfe.⁵⁰⁶

Das BVerfG hat erstmalig in seiner Entscheidung zur Berufsausbildungsabgabe aus dem Jahre 1980⁵⁰⁷ zusätzliche Anforderungen an die Erhebung einer nichtsteuerlichen Abgabe in Form der Sonderabgabe abgeleitet. Daran anknüpfend konkretisierte und übertrug es diese im Beschluss zum Wasserentnahmeentgelt (sog. Wasserpfennig-Beschluss) aus dem Jahr 1995⁵⁰⁸ auf die Erhebung der übrigen nichtsteuerlichen Abgaben.⁵⁰⁹ Die Kriterien seien aus den drei grundlegenden Prinzipien der Finanzverfassung abzuleiten: Danach verleihe die grundgesetzliche Finanzverfassung (Art. 104a bis 108 GG) ihren Sinn und ihre Funktion, wenn unter Umgehung der bundestaatlichen Verteilung der Gesetzgebungs- und Ertragskompetenzen beliebig Abgaben erhoben werden könnten, sodass nichtsteuerliche Abgaben einer über die Einnahmeerzielung hinausgehenden besonderen sachlichen Rechtfertigung und deutlichen Unterscheidbarkeit zur Steuer bedürften. Daneben müsse die Erhebung einer nichtsteuerlichen Abgabe auch der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen durch eine besondere Rechtfertigung aus Sachgründen Rechnung tragen. Um zusätzlich den Verfassungsgrundsatz der Vollständigkeit des Haushaltsplans zu schützen, müssten alle Einnahmen und Ausgaben vollständig der Budgetplanung und -entscheidung von Parlament und Regierung unterstellt werden.⁵¹⁰ Aus der Beachtung dieser Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung – dem Steuerstaatsprinzip⁵¹¹ – folgt aber nicht zwangsläufig, dass die sich ergebenden Rechtsfolgen und damit verbundenen zusätzlichen Anforderungen, die doppelte Rechtfertigungsprüfung und der Vollständigkeitsgrundsatz des Haushaltsplans, auch eine zusätzliche qualitative Restriktion darstellen würden.

Da die besonderen Rechtfertigungen nur bei einer nichtsteuerlichen Abgabe gefordert werden, ist logische Konsequenz zunächst eine klare Abgrenzbarkeit der Abgabe zur Steuer.

⁵⁰⁶ Statt vieler jeweils m.w.N. *Heintzen*, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Art. 105, Rn. 2 f.; *Vogel*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. IV, § 87, Rn. 45. Die Betonung liegt auf „als Ausnahme“, da eine besondere Rechtfertigung in jedem Fall vor Art. 3 Abs. 1 GG erforderlich ist. Dadurch fließt ein wertendes Element, orientiert am Steuerstaatsprinzip, mit in die Prüfung ein.

⁵⁰⁷ BVerfGE 55, 274 (299 ff.).

⁵⁰⁸ BVerfGE 93, 319 (342 ff.); diese Übertragung hat sich bereits in der Entscheidung zur Wohnungsbauförderabgabe abgezeichnet, da das BVerfG die an Sonderabgaben aufgestellten Maßstäbe als allgemeine Voraussetzungen für die Zulässigkeit von nichtsteuerlichen Abgaben bezeichnete, vgl. BVerfGE 67, 256 (278).

⁵⁰⁹ Zur Entwicklung vgl. Kap. § 5 B. II.

⁵¹⁰ Zu allen Voraussetzungen vgl. BVerfGE 93, 319 (342 f.).

⁵¹¹ Das Steuerstaatsprinzip und die Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung sind deckungsgleich, vgl. BVerfGE 93, 319 (342); so ebenfalls feststellend *Perlitius*, Die vorteilsabschöpfende Verwaltungsgebühr, S. 73; *Weisenfeld*, Effiziente Preisgestaltung im Recht der Benutzungsgebühren, S. 129.

So nimmt das BVerfG bereits im Wasserpfeffernig-Beschluss eine hinreichende Unterscheidbarkeit an, wenn ein Merkmal des Steuerbegriffs nicht erfüllt ist.⁵¹² Daraus folgt im Umkehrschluss: Sind alle Voraussetzungen des Steuerbegriffs erfüllt, handelt es sich um eine Steuer, andernfalls um eine nichtsteuerliche Abgabe. Die Unterscheidbarkeit zur Steuer ist notwendiges Begriffsmerkmal einer nichtsteuerlichen Abgabe. Sie eignet sich jedoch nicht zu ihrer qualitativen Begrenzung, sondern dient vielmehr der korrekten Zuordnung zu den entsprechenden Gesetzgebungs- und Ertragskompetenzen, die in der Finanzverfassung ausschließlich für Steuern und Finanzmonopole geregelt sind.⁵¹³

Der besonderen Rechtfertigung aus Sachgründen vor der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen kommt ebenfalls keine eigenständige Bedeutung zu. Nichtsteuerliche Abgaben sind immer am Grundsatz der Belastungsgleichheit im Rahmen der Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) zu messen.⁵¹⁴ Auch der Grundsatz der Vollständigkeit des Haushaltsplans ist wie bei der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen bereits verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab (Art. 110 Abs. 1 GG). Eine nichtsteuerliche Abgabe darf unabhängig vom Bestehen des Steuerstaatsprinzips nicht gegen die Vollständigkeit des Haushaltsplans verstoßen.⁵¹⁵ Im Ergebnis ist daher nur die besondere Rechtfertigung vor der Finanzverfassung als qualitative Restriktion grundsätzlich zu beachten; dies ist vergleichbar mit der besonderen sachlichen Rechtfertigung, die die Literatur für nichtsteuerliche Abgaben als Ausnahme fordert.⁵¹⁶

Nachfolgend ist daher zu untersuchen, nach welchen inhaltlichen Kriterien sich die besondere sachliche Rechtfertigung vor der Finanzverfassung ausgestalten würde (aa.) und was am Ende von der qualitativen Restriktion im Besonderen verbleiben würde (bb.). Stellt die Anforderung einen eigenständigen Prüfungspunkt dar?

aa. *Das Besondere an der besonderen sachlichen Rechtfertigung*

Meist wird das Erfordernis einer zusätzlichen besonderen Rechtfertigung von nichtsteuerlichen Abgaben nur floskelhaft wiedergegeben.⁵¹⁷ In Gegenüberstellung zum Schutz der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen erstreckt sich die besondere sachliche Rechtfertigung speziell auf eine Rechtfertigung vor der Finanzverfassung. Deren Funktion und Sinn dienen maßgeblich der Herleitung des Steuerstaatsprinzips. Es bedarf vor der Finanzverfassung der Rechtfertigung, wieso sich statt der Steuer einer nichtsteuerlichen Abgabe

⁵¹² BVerfGE 93, 319 (346 f.); vgl. hierzu Kap. § 2 A.

⁵¹³ Vgl. in diese Richtung ebenfalls *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Umweltabgaben, S. 48; *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, S. 78 f.

⁵¹⁴ So selbst das BVerfG feststellend in BVerfGE 144, 369 (397), vgl. Kap. § 3 A. Bei Nichtbestehen des Steuerstaatsprinzips würde sich nur der Prüfungsmaßstab bei Art. 3 Abs. 1 GG ändern, vgl. sogleich Kap. § 5 D. I. 4.

⁵¹⁵ Vgl. zum Gesamten ausf. *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Umweltabgaben, S. 49 ff.

⁵¹⁶ Hierauf beziehend *Jachmann-Michel/Vogel*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 7, indem die besondere sachliche Rechtfertigung gerade die Anforderungen der Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung erfüllen muss.

⁵¹⁷ *Rodi*, in: FS Lehner, S. 377 (388).

bedient wurde. Dies umfasst vorrangig eine Rechtfertigung dem Grunde nach, d.h. hinsichtlich der Erhebung, welche sich aber auch auf die inhaltliche Ausgestaltung sowie deren Höhe erstreckt.⁵¹⁸

Hierbei ist jedoch zu beachten, dass das BVerfG diese besondere sachliche Rechtfertigung grundsätzlich nicht nur wegen der Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung, sondern ebenfalls auch für die Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen im Rahmen des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) verlangt.⁵¹⁹ Das könnte bedeuten, dass ohne besondere sachliche Rechtfertigung vor der Finanzverfassung deren Schutz- und Begrenzungsfunktion unterlaufen und zugleich auch die Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen nicht gewahrt werden würde. Umkehrt könnte eine Rechtfertigung vor der Finanzverfassung ebenfalls eine Rechtfertigung vor dem allgemeinen Gleichheitssatz darstellen.⁵²⁰

Etwas anderes würde nur gelten, wenn entweder der Maßstab für eine Rechtfertigung vor der Finanzverfassung oder der Maßstab für eine Rechtfertigung vor dem allgemeinen Gleichheitssatz geringer wäre. Allerdings prüfen Darstellungen in der Literatur die besondere sachliche Rechtfertigung zum Teil entweder einheitlich unter dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)⁵²¹ oder i.V.m. der Finanzverfassung (Art. 104a ff. GG)⁵²². Wird ein Verstoß gegen die Finanzverfassung separat geprüft⁵²³, decken sich die Kriterien mit denen vor dem allgemeinen Gleichheitssatz.⁵²⁴

Auch in der Judikatur des BVerfG wird deutlich, dass die Anforderungen an eine besondere sachliche Rechtfertigung vor der Finanzverfassung und vor dem allgemeinen Gleichheitssatz äquivalent sind.⁵²⁵ Im Wasserpfennig-Beschluss lag diese in beiden Fällen mit derselben Begründung, der Abschöpfung eines zuvor zugewandten Vorteils, vor.⁵²⁶ Im Beschluss zu den europäischen Emissionszertifikaten erfolgt sogar nur eine Prüfung des Verstoßes

⁵¹⁸ BVerfG, NVwZ 2016, 606 (607, Rn. 46); BVerfGE 144, 369 (397); *Jachmann-Michel/Vogel*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 7.

⁵¹⁹ Vgl. bspw. BVerfGE 144, 369 (397).

⁵²⁰ I.Erg. auch *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Umweltabgaben, S. 43, 49 f.; vgl. wohl andeutend *Kischel*, in: BeckOK, GG, Art. 3, Rn. 170.1 mit Verweis auf BVerfGE 137, 1 (19 f.) und insb. Kap. § 5 D. I. 2. und 4.

⁵²¹ *Müller/Kahl*, Brennstoffemissionshandels-gesetz, S. 2 f.; *Ipsen et al.*, Zur Verfassungsmäßigkeit des BEHG, S. 27 ff.; *Wernsmann*, Verfassungswidrigkeit der CO₂-Bepreisung, S. 30 f.; *ders./Bering*, NVwZ 2020, 497 (502); so wohl auch *P. Kirchhof*, in: Isensee/ders. (Hrsg.), HBStR, Bd. V, § 119, Rn. 23; *Tappe*, EurUP 2021, 249 (255).

⁵²² *Rodi et al.*, Brennstoffemissionshandels-gesetz, S. 12.

⁵²³ *Klinski/Keimeyer*, Zertifikatehandel, S. 4 f.

⁵²⁴ Nach *Vogel*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. IV, § 87, Rn. 89 decken sich die Gründe für eine Rechtfertigung vor dem Steuerstaatsgrundsatz, den Freiheitsgrundrechten und dem allgemeinen Gleichheitssatz im Normalfall.

⁵²⁵ Vgl. bspw. BVerfGE 122, 316 (333), in welchem das Gericht die Voraussetzung der besonderen sachlichen Rechtfertigung nur noch unmittelbar auf die Unterscheidbarkeit zur Steuer und Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen erstreckt und die Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung vielmehr nur als Herleitung begreift; ebenfalls BVerfGE 123, 132 (141); anders BVerfGE 144, 369 (397).

⁵²⁶ Vgl. hierzu BVerfGE 93, 319 (345 f.) und BVerfGE 93, 319 (347); gesondert ausf. wurde an Art. 3 Abs. 1 GG nur die tatsächliche Ausgestaltung der Abgabe geprüft (BVerfGE 93, 319 (348 ff.)).

gegen die Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen.⁵²⁷ Dieses Prüfungsbild zeigt sich auch im Urteil zum Rundfunkbeitrag. Im Rahmen der Prüfung von Art. 3 Abs. 1 GG wird ebenfalls nur ein besonderer Rechtfertigungsgrund zur Wahrung der Belastungsgleichheit und Unterscheidbarkeit zur Steuer gefordert. Eine besondere Rechtfertigung vor der Finanzverfassung wird auch im Rahmen der formellen Einordnung nicht gesondert geprüft.⁵²⁸

Der Rechtfertigungsgrund gegenüber der Finanzverfassung bildet daher sowohl in der Rechtsprechung als auch in der überwiegenden Literatur ebenfalls den Zurechnungsgrund, der die zusätzliche Belastung des Abgabenschuldners rechtfertigt. Die finanzverfassungsrechtliche und grundrechtliche Rechtfertigungsprüfung fallen demnach zusammen.⁵²⁹

bb. Der Restgehalt der qualitativen Einschränkung

Bereits die Unterscheidbarkeit zur Steuer, die Wahrung der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen sowie der Grundsatz der Vollständigkeit des Haushaltsplans stellen keine zusätzlichen qualitativen Anforderungen an die Erhebung von nichtsteuerlichen Abgaben auf. Anderes ergibt sich auch nicht aus der besonderen sachlichen Rechtfertigung gegenüber der Finanzverfassung. Durch die Heranziehung derselben Gründe wie bei der Rechtfertigung vor der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen oder durch eine einheitliche Prüfung wird keine neue Voraussetzung, die exklusiv nichtsteuerliche Abgaben einengt, geschaffen. Von daher ist *Heun* und *Rodi* zuzustimmen, als dass sich der Prüfungsumfang an nichtsteuerliche Abgaben bereits aus dem allgemeinen Gleichheitssatz sowie dem Verhältnismäßigkeitsgebot ergibt und sich dieser durch das Steuerstaatsprinzip nicht ändert⁵³⁰ – wohl aber möglicherweise deren Prüfungsmaßstab.⁵³¹

2. Begrenzung nichtsteuerlicher Abgaben im Allgemeinen

Nur weil das Steuerstaatsprinzip bzw. die Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung keine zusätzlichen, zum üblichen Prüfungsprogramm hinzutretenden Anforderungen an die Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben im Besonderen setzt, bedeutet es nicht, das Prinzip sei verfassungsrechtlich unbedeutsam – ganz im Gegenteil. Ihm kommt die

⁵²⁷ Bspw. BVerfG, NVwZ 2018, 972 (974, Rn. 30). Teilweise erfolgt die Prüfung auch unter Berufung auf das Steuerstaatsprinzip, vgl. *Wernsmann/Bering*, in: Schweisfurth/Wallmann (Hrsg.), Haushalts- und Finanzwirtschaft der Kommunen in der Bundesrepublik Deutschland, S. 277 (288).

⁵²⁸ Hierzu BVerfGE 149, 222 (248 ff., insb. 253 ff.).

⁵²⁹ In diese Richtung lässt sich auch bereits BVerfGE 122, 316 (333 f.) verstehen, indem das BVerfG herausarbeitet, dass die Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben einen sachlichen Rechtfertigungsgrund erfordert, der eine deutliche Unterscheidung zur Steuer ermöglicht und auch geeignet ist, der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen Rechnung zu tragen. Das BVerfG erkennt insofern an, dass die Rechtfertigung vor der Finanzverfassung durch das Erfordernis einer Rechtfertigung vor der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen, die auch im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG zu prüfen ist, bereits abgedeckt ist; vgl. ebenfalls *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Abgaben, S. 52 f.; *Franke*, Die Finanzierung des Netzausbaus zwischen Markt und Staat, S. 113.

⁵³⁰ *Heun*, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 10 (21); *Rodi*, in: FS Lehner, S. 377 (389).

⁵³¹ Vgl. sogleich Kap. § 5 D. I. 2.

Aufgabe als „verfassungsdogmatisches Koordinatensystem“⁵³² zu. Den Prinzipiencharakter⁵³³ unterstreichend verlangt es die größtmögliche Erfüllung und Entfaltung seiner Zwecke.⁵³⁴ Diese sind insbesondere der Schutz der bundesstaatlichen Finanzverfassung sowie die Wahrung der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen. Gegenläufige Prinzipien, wie die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers oder das Bundesstaatsprinzip, könnten aber im Rahmen einer Abwägung Berücksichtigung finden. Dabei darf grundsätzlich kein Prinzip gänzlich zurücktreten.⁵³⁵

Die hervorgehobene Stellung der Steuer hat sich zur bestmöglichen Verwirklichung der Zwecke nicht nur auf ihre Funktion als primäres Finanzierungsmittel, sondern auch auf die Gestaltungswirkung zu erstrecken. Denn die Wertungen des Steuerstaatsprinzips sollen sich in Rekurs auf die Ziele der Staatstätigkeit aus der Finanzwissenschaft⁵³⁶ grundsätzlich auch in der Allokations-, Distributions- sowie Stabilisierungsfunktion der Steuer verwirklichen.⁵³⁷ Hierzu zählt auch die der Steuer zukommende Steuerungsfunktion, die sich in der Verfolgung von Konjunktur-, Wachstums- und Umweltzielen zeige.⁵³⁸ Die Steuer diene als primäres Finanzmittel, um frei fungible Mittel zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben zu beschaffen (Allokationsfunktion). Durch die notwendige Partizipation am wirtschaftlichen Erfolg wahre und stabilisiere sie das gesamtwirtschaftliche Gleichgewicht (Stabilisierungsfunktion). Die grundsätzliche Möglichkeit der Verfolgung von Gestaltungs- sowie Sozialzwecken über Steuern durch die Orientierung am Grundsatz der Belastungsgleichheit mache ihre Distributions- und Steuerungsfunktion deutlich.

Das Steuerstaatsprinzip dient vor diesem Hintergrund als Wertungs- und Interpretationsprinzip.⁵³⁹ Dadurch werden die Anforderungen an eine Rechtfertigung nichtsteuerlicher Abgaben vor dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), der Durchbrechung des Grundsatzes der Lastengleichheit, durch die Hinzunahme einer Rechtfertigung vor der Finanzverfassung im Ergebnis möglichst eng gefasst.⁵⁴⁰ Anders formuliert: Die Forderung nach einer besonderen sachlichen Rechtfertigung vor der Finanzverfassung dient als Eintritt der Wertungen des Steuerstaatsprinzips bei der Prüfung, ob eine besondere sachliche Rechtfertigung bei Art. 3 Abs. 1 GG – genauer ein sachlicher Differenzierungsgrund für

⁵³² *Isensee*, in: FS Ipsen, S. 409 (436).

⁵³³ Die Steuerstaatlichkeit als Prinzip verstehend statt vieler *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 105, Rn. 43 m.w.N.

⁵³⁴ Die Zwecke des Steuerstaatsprinzips lassen sich aus seiner dogmatischen und normativen Herleitung ableiten, vgl. Kap. § 5 C.

⁵³⁵ Das Interpretationsziel der „Einheit der Verfassung“ findet sowohl bei widerstrebenden Normen als auch bei widerstrebenden Prinzipien Anwendung, vgl. *Ossenbühl*, in: Merten/Papier (Hrsg.), HBGR, Bd. I, § 15, Rn. 16.

⁵³⁶ *Huhnholz*, in: Nienhüser/Schmiel (Hrsg.), Ökonomie und Gesellschaft, S. 15 (25 ff.); ausf. zur Allokations- und Distributionsfunktion *Keuschnigg*, Öffentliche Finanzen: Einnahmepolitik, S. 32 ff.

⁵³⁷ *Rodi*, in: FS Lehner, S. 377 (390).

⁵³⁸ *Zimmermann/Henke/Broer*, Finanzwissenschaft, S. 8 mit Hinweis darauf, dass dies so insb. von Vertretern des sog. Keynesianismus aufgefasst wird.

⁵³⁹ Zu diesem Ergebnis ebenfalls kommend aber begrenzt auf nichtsteuerliche Abgaben *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 159 ff.

⁵⁴⁰ Zum grundsätzlichen Verständnis der Rechtfertigung einer abgabenrechtlichen Ungleichbehandlung vgl. Kap. § 3 B.; zur Modifikation der Anforderungen durch das Steuerstaatsprinzip sogleich Kap. § 5 D. II.

das „Ob“ der Abgabenerhebung – vorliegt. Daher kommt es, wie festgestellt, auch nur zu einer einheitlichen Rechtfertigungsprüfung oder die Merkmale ähneln sich.⁵⁴¹ Während es bei bestehenden Abgabeformen zur restriktiven Wertung bestehender Anforderungen oder zur Formulierung zusätzlicher restriktiver Voraussetzungen kommt, sind an die Erhebung neuer Abgabetypen restriktive Voraussetzungen zu stellen.⁵⁴² Rechtliche Streitfragen, die im Verhältnis zwischen Steuern und anderen Abgaben bestehen, werden dabei weitgehend zugunsten der Steuer entschieden, um die bundesstaatliche Finanzverfassung sowie die Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen über eine primäre Steuerfinanzierung effektiv zu schützen.⁵⁴³ Das Steuerstaatsprinzip steht einer differenzierten verfassungsrechtlichen Auseinandersetzung auf dem Gebiet der Abgabenerhebung entgegen, da es die Anforderungen an den sachlichen Grund modifiziert und sich so einer tiefergehenden Abwägung auf Ebene der Verhältnismäßigkeit versperren kann. Wurde es bisher vor allem herangezogen, um Sonder- und (Umwelt-)Lenkungsabgaben⁵⁴⁴ zu begrenzen, erstreckt es sich danach (zunehmend) auch auf nichtsteuerliche Abgaben aus anderen Gebieten des Ordnungsrechts.

3. Polizeikosten bei Hochrisikospiele im Lichte des Steuerstaatsprinzips

Exemplarisch zur hier vertretenen Auffassung von der Wirkweise des Steuerstaatsprinzips kann die Regelung des § 4 Abs. 4 BremGebBeitrG herangezogen werden. Diese Bestimmung sieht vor, dass bei Großveranstaltungen, insbesondere bei Fußballbegegnungen mit erwartungsgemäß erhöhten Gewalthandlungen (sog. Hochrisikospiele), die Mehrkosten der Polizei durch das aufgestockte Personal an Einsatzkräften an die Veranstalter weitergegeben werden können. Durch die Erhebung dieser Abgabe werde jedoch die Allokationsfunktion der Steuer gefährdet, denn frei fungible Mittel zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben sollten im Steuerstaat primär über Steuern erlangt werden. Das Steuerstaatsprinzip setzt dann nach dem in dieser Arbeit vertretenen Verständnis auf der Ebene des Differenzierungsgrundes als Wertungsmaßstab bei der Prüfung von Art. 3 Abs. 1 GG an.⁵⁴⁵ Da die Regelung im BremGebBeitrG zudem einen Eingriff in die Berufsfreiheit darstellt,⁵⁴⁶ kann sich die Wertung des Steuerstaatsprinzips auch bereits auf Ebene der Verhältnismäßigkeit, genauer dem legitimen Zweck, in Art. 12 Abs. 1 GG wiederfinden.⁵⁴⁷ Beidem liegt

⁵⁴¹ Vgl. Kap. § 5 D. I. 1. b. aa.; insb. *Vogel*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HbStR, Bd. IV, § 87, Rn. 89, welcher hervorhebt, dass sich die Rechtfertigungsmerkmale vor dem Steuerstaatsprinzip, dem Gleichheitssatz und den Freiheitsrechten im Normalfall decken.

⁵⁴² Vgl. die Ausführungen in Kap. § 5 D. II. 2. Das „Wie“ einer Abgabenerhebung kann daneben immer noch eine nicht gerechtfertigte Durchbrechung der Belastungsgleichheit hervorrufen.

⁵⁴³ Vgl. *Hendler*, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 68 (83 f.); *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 160.

⁵⁴⁴ So stellte *Selmer*, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, S. 183 bereits 1972 fest, dass die bundesstaatliche Steuerverfassung insb. durch Lenkungs- und Ausgleichsabgaben ausgehöhlt zu werden drohe.

⁵⁴⁵ Vgl. Kap. § 3 A. sowie Kap. § 5 D. I. 2.

⁵⁴⁶ Vgl. hierzu bereits BVerfG, GewArch 2025, 65 (66, Rn. 53 ff.).

⁵⁴⁷ Wird das Steuerstaatsprinzip, wie in dieser Arbeit bisher hypothetisch vorausgesetzt, als in der Verfassung verankert angesehen, dann hat der verfolgte Zweck auch mit diesem im Einklang zu stehen, vgl. so ebenfalls *Lampart*,

dieselbe Frage zugrunde, ob die Erhebung der Abgabe vor der steuerstaatlichen Wertung insbesondere dem Grunde nach einen verfassungsrechtlich zulässigen Zweck verfolgt, der über die Erzielung von Einnahmen hinausgeht.⁵⁴⁸ Da die Abgabe nach § 4 Abs. 4 BremGebBeitrG eine Geldleistung für eine besondere staatliche Leistung, den polizeilichen Mehraufwand, und damit keine Steuer darstellt, könnte ein solcher in den Gebührenzwecken (Vorteilsausgleich oder Veranlassung) liegen.⁵⁴⁹ Dies zugrunde gelegt, ergibt sich folgendes:

Zunächst könnte bereits angedacht werden, die Abwälzbarkeit von Polizeikosten auf die Veranstalter über die Erhebung von Gebühren im Generellen abzulehnen. Denn der Staat müsse die Sicherheit aller Bürger gleichmäßig und unabhängig vom Einkommen garantieren.⁵⁵⁰ Deswegen seien durch die Zahlung der Steuer bereits sämtliche Aufgaben der Inneren Sicherheit abgegolten. Dieser im Steuerstaatsprinzip zum Ausdruck kommende Standpunkt lasse deutlich werden, dass Sicherheit voraussetzungslos vom Staat erwartet werden dürfe und nicht erst gekauft werden müsse. Demnach stünde der Bereich der öffentlichen Sicherheit grundsätzlich unter einem verfassungsrechtlich verankertem Verbot der Gebührenerhebung. Das Steuerstaatsprinzip schließe demnach eine Gebühr für Sicherheitsaufgaben aus. § 4 Abs. 4 BremGebBeitrG wäre dies zugrunde gelegt verfassungswidrig.⁵⁵¹

Allerdings wird ein solcher strenger Gebührenvorbehalt für Sicherheitsaufgaben auch bei Vertretern des Steuerstaatsprinzips überwiegend abgelehnt.⁵⁵² Denn weder aus dem Grundgesetz noch aus dem bisher vorausgesetzten Steuerstaatsprinzip selbst folgt ein verfassungsrechtliches Verbot einer Gebührenerhebung für staatliche Aufgaben.⁵⁵³ Eine Gebührenerhebung ist möglich, bedarf jedoch durch die Beachtung des Steuerstaatsprinzips, um einer uferlosen Ausdehnung der nichtsteuerlichen Abgabe zu begegnen, einer besonderen sachlichen Rechtfertigung, die über den Zweck der Einnahmenerzielung hinausgeht. Erforderlich ist hierfür eine besondere, individuelle Beziehung zwischen der kostenverursachenden Amtshandlung und dem Gebührenschuldner, die der steuerstaatlichen Wertung unterliegt.⁵⁵⁴ Die individuelle Zurechnung kann dabei entweder an die Abgeltung einer direkten Gegenleistung oder an der Abwälzung von zurechenbarem Verwaltungsaufwand

Kommerzielle Sportveranstalter und ihre Verantwortlichkeit für Polizeikosten, S. 236, Fn. 847. Daher können die Erwägungen auch bereits auf eben des legitimen Zwecks erfolgen.

⁵⁴⁸ Die Erwägungen decken sich dabei im Normalfall, vgl. so ebenfalls *Vogel*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSrR, Bd. IV, § 87, Rn. 89.

⁵⁴⁹ Vgl. bereits zur Gebühr Kap. § 2 B. I.

⁵⁵⁰ Vgl. hierzu ausf. Kap. § 5 C. VI.

⁵⁵¹ Vgl. *Böhm*, NJW 2015, 3000 (3002); *P. Kirchhof/G. Kirchhof*, Das Recht auf unentgeltliche Sicherheit, S. 90.

⁵⁵² Vgl. *Leisner-Egensperger*, jM 2019, 290 (292); *Mayer*, Polizeikosten im Profifußball, S. 188 ff.; *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, AO, § 3, Rn. 282.

⁵⁵³ Vgl. hierzu auch die Ablehnung eines steuerstaatlichen „Zuordnungskonzepts“ in Kap. § 5 D. I. 1.

⁵⁵⁴ Vgl. *Selbertinger*, ZJS 2025, 768 (776).

anknüpfen. Die besondere Rechtfertigung könnte somit entweder im Zweck des Vorteilsausgleichs oder dem Zweck der Veranlassung liegen.⁵⁵⁵

Das Vorteilsprinzip beruht auf der Vorstellung, dass diejenigen, die aus einer besonderen staatlichen Leistung einen wirtschaftlichen Nutzen ziehen, hierfür zumindest teilweise einen finanziellen Ausgleich an den Staat leisten müssen.⁵⁵⁶ Zwar ließe sich argumentieren, die Veranstalter profitierten objektiv davon, dass durch den Polizeieinsatz ein geordneter Ablauf der Veranstaltung überhaupt erst ermöglicht werde, da ohne diesen die Durchführung der Spiele nicht genehmigt würde. Gleichwohl fehle es bei der Bereitstellung zusätzlicher Polizeikräfte aber an einem spezifischen Vorteil, der über die allgemeine Sicherheitsgewährleistung hinausgehe und die Veranstalter gegenüber der Allgemeinheit besonders begünstige. Vielmehr wehre die Polizei sicherheitsrechtlich relevante Nachteile ab, gewährleiste damit die allgemeine Sicherheit und wende den Veranstaltern keinen primären Sondervorteil zu. Daher mangle es an einem gebührenrechtlichen Vorteil, sodass das Vorteilsprinzip nicht zur Rechtfertigung herangezogen werden könne.⁵⁵⁷

Allerdings könnte das Veranlasserprinzip zur Rechtfertigung in Betracht kommen, wonach die staatliche Leistung auf ein dem Schuldner zurechenbares Verhalten zurückzuführen sein muss. In seiner weitesten Auslegung könnte hierfür bereits eine bloße Kausalität im Sinne der *conditio-sine-qua-non*-Formel ausreichen.⁵⁵⁸ Da das Veranstaltungsereignis eine unverzichtbare Voraussetzung für das polizeiliche Eingreifen darstellt, liegt eine solche Veranlassung demnach regelmäßig vor. Dies würde zur Folge haben, dass bereits die bloße Durchführung einer Hochrisikoveranstaltung eine gebührenrechtliche Verantwortlichkeit der Veranstalter begründe. Eine Anknüpfung allein an eine kausale Verursachung lässt sich mit der restriktiven Wertung des Steuerstaatsprinzips nicht in Einklang bringen, da hierdurch die Finanzverfassung einer schutzlosen Umgehung ausgesetzt sein würde.⁵⁵⁹ Es drohe eine ausufernde Kommerzialisierung staatlicher Aufgaben.⁵⁶⁰ Daher sei der gebührenrechtliche Veranlassermaßstab im Bereich der Gefahrenabwehr an den Wertungen des Polizeirechts auszurichten.⁵⁶¹ Nach der polizeirechtlichen Dogmatik gelten die Veranstalter allerdings nicht als Verhaltensstörer, da sie selbst keine Gefahren verursachen, sondern vielmehr durch polizeiliches Handeln in ihrer Veranstaltungstätigkeit geschützt werden.

⁵⁵⁵ *Leisner-Egenseperger*, jM 2019, 290 (292); *Müller-Eiselt*, SpuRt 2018, 95 (96); vgl. bereits zur Gebühr Kap. § 2 B. I.

⁵⁵⁶ Vgl. *Jachmann-Michel/Vogel*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 9; *Selbertinger*, ZJS 2025, 768 (781 f.).

⁵⁵⁷ Vgl. hierzu ausf. *Lampart*, Kommerzielle Sportveranstalter und ihre Verantwortlichkeit für Polizeikosten, S. 148 ff. m.w.N. sowie *P. Kirchhof/G. Kirchhof*, Das Recht auf unentgeltliche Sicherheit, S. 39; a.A. *Kempny*, DVBl 2017, 862 (866).

⁵⁵⁸ *Mayer*, Polizeikosten im Profifußball, S. 193.

⁵⁵⁹ Vgl. *Leisner-Egenseperger*, jM 2019, 290 (292); *Mayer*, Polizeikosten im Profifußball, S. 195; *Müller-Eiselt*, SpuRt 2018, 95 (96).

⁵⁶⁰ *Mayer*, Polizeikosten im Profifußball, S. 196.

⁵⁶¹ Vgl. für eine unmittelbare Anwendung: *Leines*, Die Kostentragung für Polizeieinsätze anlässlich von Fußballspielen, S. 151 f.; *Mayer*, Polizeikosten im Profifußball, S. 196; bei polizeirechtlicher Nichtverantwortlichkeit von einer Unverhältnismäßigkeit ausgehend: *Heise*, NVwZ 2015, 262 (264); *Leisner-Egenseperger*, jM 2019, 290 (292).

Auch über das Konzept des Zweckveranlassers kann keine Verantwortlichkeit begründet werden. Weder lässt sich subjektiv eine Absicht oder Billigung von Gefahren durch die Veranstalter nachweisen noch besteht objektiv eine enge Verbindung zwischen der Durchführung einer Hochrisikoveranstaltung und tatsächlichen Ausschreitungen. Die wenigen gewaltbereiten Störer handeln unabhängig, sodass die Veranstalter polizeirechtlich nicht als Störer anzusehen sind.⁵⁶² Folglich scheide auch eine gebührenrechtliche Inanspruchnahme nach dem Veranlasserprinzip unter der restriktiven Wertung des bisher vorausgesetzten Steuerstaatsprinzips aus. § 4 Abs. 4 BremGebBeitrG wäre damit verfassungswidrig, da eine individuelle Zurechnung und damit ein sachlicher Grund weder über den Zweck des Vorteilsausgleichs noch über den Zweck der Veranlassung besteht.⁵⁶³

4. Ergebnis: Finanzverfassungsrechtlicher Wertungs- und Interpretationsgrundsatz

Die normative Wirkung des Steuerstaatsprinzips ergibt sich aus dem Verhältnis der Steuer zu den nichtsteuerlichen Abgaben. Bei allem stehen der Schutz der bundesstaatlichen Finanzverfassung sowie die Wahrung der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen im Vordergrund. Konkret werden drei unterschiedliche Stoßrichtungen zur Normierung zusätzlicher Voraussetzungen für nichtsteuerliche Abgaben diskutiert. Die Beschränkung der Steuer auf die allgemeine Aufgabenfinanzierung (spezifische Einschränkung) kann aufgrund der Unteilbarkeit der Aufgaben in allgemeine und besondere nicht überzeugen. Einer quantitativen Einschränkung wird selbst von Vertretern des Steuerstaatsprinzips die fehlende Operationalisierbarkeit entgegengehalten. Jedoch zeigt auch die qualitative Einschränkung keinen konsistenten Ansatz, mit welchem zusätzliche restriktive Anforderungen an nichtsteuerliche Abgaben gesetzt werden. Die in diesem Zusammenhang immer wieder vorkommende zusätzliche „besondere sachliche Rechtfertigung“ ist nicht mehr als die Wiederholung der stattfindenden verfassungsrechtlichen Prüfung. Vielmehr zeigt sich, dass sich das Steuerstaatsprinzip bzw. die Schutz- und die Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung als finanzverfassungsrechtlicher Wertungs- und Interpretationsgrundsatz auf Ebene des Differenzierungsgrundes der ohnehin anfallenden Rechtfertigungsprüfung im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG auswirkt.⁵⁶⁴ Die ausdrückliche Forderung der besonderen sachlichen Rechtfertigung vor der Finanzverfassung dient hierbei als Grundlage für die Einbeziehung steuerstaatlicher Wertungen. Unter diesem zusätzlichen Maßstab werden die

⁵⁶² Vgl. hierzu *Selbertinger*, ZJS 2025, 768 (781 f.) m.w.N.

⁵⁶³ Zum selben Ergebnis kommend *P. Kirchhof/G. Kirchhof*, Das Recht auf unentgeltliche Sicherheit, S. 36 ff.; *Lam-part*, Kommerzielle Sportveranstalter und ihre Verantwortlichkeit für Polizeikosten, S. 162 ; a.A. BVerfG, GewArch 2025, 65 (69, Rn. 86 ff.); vgl. näher zum Urteil des BVerfG Kap. § 5 D. IV.; mit ausdrücklicherer Hervorhebung des Steuerstaatsprinzips BVerwG, NJW 2019, 3317 (3319, Rn. 21); *Heise*, NVwZ 2015, 262 (264 ff.); *Kempny*, DVBl 2017, 862 (866); *Leisner-Egensperger*, jM 2019, 292 (295); weitere Nachweise bei *Böhm*, SpPrax 2023, 77 (80); vgl. zu diesem Problemkomplex bereits aus der älteren Literatur bspw. *Gusy*, Privatisierung von Polizeikosten? m.w.N.

⁵⁶⁴ Für weitere Wirkrichtungen vgl. *Heintzen*, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Vorbem. zu den Art. 104a-115, Rn. 26; *Schuppert*, Staatswissenschaft, S. 671 f.

Anforderungen für einen sachlichen Differenzierungsgrund restriktiv ausgelegt, um deren effektiven Schutz, auch gegenüber der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen, zu gewährleisten. Durch diese Restriktion auf Ebene des sachlichen Grundes kann eine verfassungsrechtlich differenzierte Auseinandersetzung auf Ebene der Verhältnismäßigkeit im Vorhinein unterbunden werden. Der Schutz der bundesstaatlichen Finanzverfassung sowie die Wahrung der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen über eine primäre Steuerfinanzierung soll durch die Steuerstaatlichkeit weitgehend verwirklicht werden.⁵⁶⁵ Dies zugrunde gelegt ist die Regelung des § 4 Abs. 4 BremGebBeitrG verfassungswidrig.

Die Kernaussage des Steuerstaatsprinzips, die Steuer sei als Gemeinlast die primäre Finanzierungsquelle des Staates, dient insbesondere dem Schutz der bundesstaatlichen Finanzverfassung und der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen.⁵⁶⁶ Dies gelingt, indem über das geforderte Rechtfertigungserfordernis vor der Finanzverfassung das steuerstaatliche Wertungsprinzip zur Bestimmung des Differenzierungsgrundes für Art. 3 Abs. 1 GG verwendet wird.⁵⁶⁷ Diese Wertungsentscheidung des Steuerstaatsprinzips bzw. der Schutz- und Begrenzungsfunktion kann durch seine Bezeichnung als Prinzip darüber hinaus aber auch im allgemeinen Verfassungsrechtsrahmen auf andere Konstellationen unmittelbare Anwendung und damit Niederschlag in diversen Streitigkeiten finden, die die Zwecke des Steuerstaatsprinzips tangieren.⁵⁶⁸ Anders ausgedrückt: Immer dann, wenn mit einer Abgabe Finanzmittel erzielt werden, die in die Verfügungsgewalt des Staates gelangen,⁵⁶⁹ ist das Steuerstaatsprinzip als Restriktion auf Tatbestands- oder Rechtfertigungsebene heranzuziehen, sofern zusätzlich ein ausreichender Bezug zur Ordnungsfunktion der Finanzverfassung und der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen gegeben ist. Es agiert damit als einheitliches Wertungsprinzip über seine primäre Zielrichtung gegenüber nichtsteuerlichen Abgaben hinaus, um die staatliche Finanzgewalt zu begrenzen.⁵⁷⁰ Letztlich statuiert

⁵⁶⁵ So *Kube*, in: Kischel/ders. (Hrsg.), HBStR, Bd. II, § 42, Rn. 100; zum damit einhergehenden Prinzipiencharakter vgl. Kap. § 5 D. III.

⁵⁶⁶ Diese beiden als zentrale Argumente und Schutzzwecke ebenfalls hervorhebend *Frank*e, Die Finanzierung des Netzausbaus zwischen Markt und Staat, S. 110, 112.

⁵⁶⁷ Die hier vertretene Auffassung unterteilt das Steuerstaatsprinzip nach deren Kernaussage (primäre Steuerfinanzierung), die damit verfolgten Zwecke (insb. Schutz der bundesstaatlichen Finanzverfassung sowie die auch damit zu schützende Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen) und die abgeleitete Rechtsfolge (Wertungs- und Interpretationsprinzip). Die dogmatische Herleitung unter Kap. § 5 C. bezieht sich hierbei im Wesentlichen auf die Begründung der Kernaussage und lässt sich überwiegend auf die verfolgten Zwecke herunterbrechen, ähnlich BVerfGE 93, 319 (342 f.) sowie *Jachmann-Michel/Vogel*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 2.

⁵⁶⁸ Vgl. bspw. zur Frage des steuerlichen Erfindungsrechts ebenfalls auf die Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung und Belastung der Abgabepflichtigen abstellend *P. Kirchhof*, in: ders./Seer (Hrsg.), EStG, Einleitung, Rn. 2; vgl. ebenfalls *Waldhoff*, in: BK, GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 429.

⁵⁶⁹ Erforderlich ist insofern eine formelle Aufkommenswirkung zugunsten des Staates, vgl. hierzu tiefergehend Kap. § 5 D. II. 3. Bei den Sonderabgaben liegt eine solche vor, da sie lediglich im Interesse der Abgabepflichtigen auszuüben sind, ein Träger öffentlicher Gewalt aber über die tatsächliche Verwendung entscheidet, vgl. BVerfGE 136, 194 (265).

⁵⁷⁰ Vgl. hierzu zuletzt das Urteil zum Solidaritätszuschlag, BVerfG, NJW 2025, 1713 (1722, Rn. 104), in welchem der Gesetzgeber bei der Einführung einer Ergänzungsabgabe auch immer eine konkrete Aufgabe benennen muss, aus welcher der finanzielle Mehrbedarf des Bundes resultiert, um die Steuerzahler nicht zu stark zu belasten – unter Hinweis auf die Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung, vgl. hierzu ebenfalls BVerfGE 145, 171 (191 f.).

das Steuerstaatsprinzip als mehrdimensionales Wirkungsmodell demnach einen verfassungsrechtlichen Wertungsvorrang, der über den prägnanten Grundsatz „Steuerrecht first, Sachrecht second“ hinausgeht.⁵⁷¹

II. Lenkende nichtsteuerliche Abgaben

Nachdem die Wirkungsweise des Steuerstaatsprinzips herausgearbeitet wurde, wird nun untersucht, ob und unter welchen Voraussetzungen die gesetzgeberisch gewollte Verfolgung von Lenkungszielen über nichtsteuerliche Abgaben gerechtfertigt sein kann.⁵⁷² Dazu wird zunächst eine Auseinandersetzung mit den bestehenden Kategorien nichtsteuerlicher Abgaben erfolgen, wobei die Frage im Vordergrund steht, inwieweit über deren statuierte Voraussetzungen Lenkungsziele verfolgt werden können (2.). Da es nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Ansicht in der Literatur keinen *numerus clausus* der zulässigen Abgabenarten gibt,⁵⁷³ wird untersucht, ob vor dem Hintergrund des Steuerstaatsprinzips die alleinige Verfolgung von Lenkungszielen zur sachlichen Rechtfertigung einer nichtsteuerlichen Abgabe ausreichen kann. Die Ergebnisse werden anschließend auf die aktuelle Diskussion über das BEHG übertragen (4.). Da es keinen abschließenden Abgabekanon gibt und das Steuerstaatsprinzip als Wertungs- und Interpretationsprinzip für jede Abgabe gleichermaßen gilt, ist zunächst herauszuarbeiten, wieso es einer Kategorisierung bedarf (1.). Ein Exkurs beleuchtet zudem, ob dem Gesetzgeber eine Gestaltungsmöglichkeit über die formelle Aufkommenswirkung von Abgaben zusteht (3.).

1. Notwendigkeit einer Zuordnung

Die Notwendigkeit einer Kategorisierung nichtsteuerlicher Abgaben kann sich vor dem Hintergrund des Steuerstaatsprinzips aus zweierlei Gründen herleiten lassen: Einerseits unmittelbar aus der Hervorhebung der Steuer als primäres Finanzierungsmittel, andererseits mittelbar durch die Schaffung unterschiedlicher Voraussetzungen bei der sachlichen Rechtfertigung einer nichtsteuerlichen Abgabe.

Zum Schutz der Steuer als primäres Finanzierungsmittel wird aus der Finanzverfassung i. V. m. der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen die Formenbindung und Formenklares abgeleitet. Deren Folge sei ein in sich geschlossener, analogiefeindlicher, abschließender Rahmen. Der Gesetzgeber dürfe sich nur der bestehenden Steuerarten (Art. 106 GG) bedienen und sei an die Aufkommensverteilung gebunden. Um diesen Schutz zu gewährleisten, bedürfe es einer deutlichen Unterscheidbarkeit der nichtsteuerlichen Abgabe

⁵⁷¹ In dieselbe Richtung gehen Verständnisse vom Steuerstaatsprinzip als „materielles Abstandsgebot“ in *Franke*, Die Finanzierung des Netzausbaus zwischen Markt und Staat, S. 113 f. und von der zugesprochenen Funktion als „verfassungsrechtliche Sperrwirkung“ in *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Umweltabgaben, S. 57.

⁵⁷² Analog zur Steuer ist für die Einordnung als lenkende nichtsteuerliche Abgabe ebenfalls der gesetzgeberisch intendierte Zweck maßgebend, vgl. ebenso *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rz. 2.22 m.w.N.

⁵⁷³ stRspr. vgl. nur BVerfGE 149, 222 (249) m.w.N.; statt vieler *Seiler*, in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 105, Rn. 86; ausführliche Übersicht in *Siekmann*, in: *Sachs* (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 143, Fn. 568.

zur Steuer.⁵⁷⁴ Denn andernfalls ließe sich nicht verhindern, dass der Gesetzgeber unter Berufung auf Sachgesetzgebungskompetenzen Abgaben einführe, die tatsächlich den Charakter von Steuern haben und daher gemäß dem Grundgesetz den Regelungs-, Ertrags- und Verwaltungszuständigkeiten der Finanzverfassung unterliegen sollten.⁵⁷⁵ Vereinzelt wird diese Formenstrenge der Finanzverfassung auf die übrigen Finanzierungsformen ausgeweitet.⁵⁷⁶ Durch die Formenbindung und Formenklarheit würden demnach auch außerhalb der Finanzverfassung verfassungsrechtliche Abgabentypen gefordert, die sich in das Einnahmen- und Abgabensystem des Grundgesetzes einordnen und durch ihre eindeutige Abgrenzung von der Steuer dieser die Aufgabe der allgemeinen Staatsfinanzierung überlassen.⁵⁷⁷ Nur die eindeutige Kategorisierung in vorgezeichnete Abgabenarten⁵⁷⁸ sichere dabei die deutliche Unterscheidbarkeit einer Abgabe zur Steuer sowie die Formenbindung und Formenklarheit der Finanzverfassung und beantworte zugleich die Frage nach der einschlägigen Gesetzgebungskompetenz. Wegen des Steuerstaatsprinzips könnte daher bereits unmittelbar die Zuordnung zu bestimmten Abgabenarten notwendig sein, was zugleich, mangels vorgezeichnetem Abgabentyps, die Schaffung neuer Finanzierungsformen ausschließe.

Allerdings steht dieses Verständnis in einem Spannungsverhältnis zu der überwiegend vertretenen Auffassung, dass es keinen *numerus clausus* der zulässigen nichtsteuerlichen Abgabenarten gebe.⁵⁷⁹ Der Formenbindung und -klarheit könne daher auch durch die eindeutige Abgrenzung der Steuer von den nichtsteuerlichen Abgaben Rechnung getragen werden. Eine genaue Zuordnung zu einer bestimmten nichtsteuerlichen Abgabe sei darüber hinaus nicht erforderlich. Andernfalls bestünde vielmehr die Gefahr, Begriffsmerkmale und Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen zu vermischen, wie dies insbesondere bei der Rechtsprechung zur Sonderabgabe kritisiert wird.⁵⁸⁰ Zudem nimmt das BVerfG selbst im Rahmen der Bestimmung der formellen Verfassungsmäßigkeit gegenleistungsabhängiger Abgaben in neuerer Rechtsprechung keine Klassifizierung zu einer bestimmten Abgabenform (mehr) vor. Erst nach der negativen Abgrenzung der Abgabe von der Steuer wird geprüft, ob die für den jeweiligen Abgabentyp einschlägigen materiellen Voraussetzungen erfüllt

⁵⁷⁴ Hierzu im Ganzen *Heintzen*, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Vorbem. zu den Art. 104a-115, Rn. 26; *P. Kirchhof*, in: Isensee/ders. (Hrsg.), HBStR, Bd. V, § 119, Rn. 13; *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 105, Rn. 32 sowie *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 106, Rn. 77; *Wernsmann*, NVwZ 2024, 694 (694 f.).

⁵⁷⁵ Vgl. ebenfalls *Drömann*, Nichtsteuerliche Abgaben im Steuerstaat, S. 104 f.

⁵⁷⁶ Vgl. *Siekmann*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 143, 175.

⁵⁷⁷ *Waldhoff*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. V, § 116, Rn. 82.

⁵⁷⁸ Hierzu zählen die Gebühren, Beiträge und die Sonderabgabe als Auffangtatbestand, vgl. *Birk*, in: FS Ritter, S. 41 (47).

⁵⁷⁹ Vgl. zuletzt BVerfGE 149, 222 (249) m.w.N.

⁵⁸⁰ Vgl. *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderung an Umweltlenkungsabgaben, S. 58 ff., insb. S. 63; *Heun*, in: Dreier (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 24; *Wernsmann*, NVwZ 2020, 497 (500); *ders.*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, AO, § 3, Rn. 43, 226 m. w. N. und Verweis auf BVerfGE 55, 274 (304 f.).

sind.⁵⁸¹ Unmittelbar lässt sich daher aus dem Steuerstaatsprinzip keine notwendige Zuordnung ableiten.

Jedoch lässt sich eine Zuordnung zu bestimmten Abgabenarten auf andere Art und Weise verfassungsrechtlich begründen. Entscheidend ist dabei weniger die Frage der Formenbindung und Formenklarheit der Finanzverfassung oder die eines abgeschlossenen Kanons von Abgabenarten. Die Zuordnung einer Abgabe zu einem bestimmten Abgabentyp erlangt Bedeutung, wenn es darum geht, die maßgeblichen Anforderungen an ihre verfassungsrechtliche Rechtfertigung, also den sachlichen Grund, zu bestimmen. Da sich die Abgabenarten in ihrer Ausgestaltung und Wirkweise unterscheiden, stellt das Steuerstaatsprinzip unterschiedliche Anforderungen an deren verfassungsrechtliche Rechtfertigung, die unabhängig von der Frage eines abschließenden Kanons nichtsteuerlicher Abgaben zu beachten sind. Anerkannte Arten nichtsteuerlicher Abgaben sind in diesem Sinne Fallgruppen, bei denen ein sachlicher Grund nach Art. 3 Abs. 1 GG bereits gegeben ist.

Die Bildung von in der Rechtsprechung und Literatur anerkannten und teils vom Grundgesetz vorausgesetzten Kategorien⁵⁸², wie bspw. den Vorzugslasten (Gebühren und Beiträge) sowie den Sonderabgaben, gehen mit der Normierung eigener, die sachliche Rechtfertigung konkretisierender Voraussetzungen einher. Vorzugslasten gleichen dabei einen individuell zurechenbaren Vorteil aus, an dessen Vorliegen daher besondere Anforderungen anzulegen sind. Selbst unter der Prämisse, dass Vorzugslasten aufgrund dieser Ausgleichsfunktion bereits sachlich legitimiert seien, bedarf es der Prüfung, ob eine Abgabe eine Vorzugslast darstellt oder nicht.⁵⁸³ Daneben sind Sonderabgaben nur zulässig, wenn die Abgabenschuldigen eine homogene Gruppe bilden, eine Sachnähe zum verfolgten Zweck erkennen lassen und ihr Aufkommen neben einer gruppennützigen Verwendung auch im Haushalt genau dokumentiert wird.⁵⁸⁴ Lässt sich eine Abgabe nicht in bestehende Abgabeformen einfügen, kann sie jedoch unter Beachtung der Wertungen des Steuerstaatsprinzips als sonstige Abgabe gerechtfertigt sein. Die Zuordnung von Abgaben zu einer bestimmten Gruppe nichtsteuerlicher Abgaben erfolgt daher nicht um ihrer selbst wegen, sondern zur Beantwortung der Frage, von welchen verfassungsrechtlichen Voraussetzungen eine Rechtfertigung abhängig ist.⁵⁸⁵

⁵⁸¹ Vgl. bspw. BVerfGE 108, 186 (211 ff.), BVerfGE 110, 370 (383 ff.) oder BVerfGE 113, 128 (145 ff.); ebenso feststellend Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, AO, § 3, Rn. 45, Fn. 2.

⁵⁸² Vgl. Gebühren (Art. 74 Abs. 1 Nr. 22 GG, Art. 80 Abs. 2 GG), Beiträge (Art. 74 Abs. 1 Nr. 18 GG) und in Kompetenztiteln vorausgesetzte Sozialversicherungsabgaben (Art. 74 Abs. 1 Nr. 12 GG, Art. 87 Abs. 2 GG, Art. 120 Abs. 1 S. 4 GG); zu letzterem BVerfGE 93, 319 (344).

⁵⁸³ Marquardsen, StW 2022, 293 (294 f.); Fernkorn, Verfassungsrechtliche Anforderung an Umweltlenkungsabgaben, S. 58; Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 476 ff.

⁵⁸⁴ Vgl. Kap. § 5 D. I. 1. b.

⁵⁸⁵ Dies verdeutlicht auch BVerfGE 93, 319 (345); die Art. 105 f. GG dienen somit als Bezug zur Unterscheidbarkeit von der Steuer und Art. 3 Abs. 1 GG zur Rechtfertigung nach zum Teil vorgezeichneten Voraussetzungen einzelner Abgabenarten. Diese Schlussfolgerung zur Notwendigkeit einer Kategorisierung deckt sich mit der Wirkweise des Steuerstaatsprinzips, welches als Wertungsprinzip auf Ebene der sachlichen Rechtfertigung unterschiedliche Voraussetzungen an nichtsteuerliche Abgaben zum Schutz der ihm zugrundeliegenden Funktionen bildet, vgl. Kap. § 5 D. I. 2. und dazu sogleich unter 2.; ebenfalls Fernkorn, Verfassungsrechtliche Anforderung an Umweltlenkungsabgaben,

Die vorangegangenen Ausführungen lassen erkennen, dass sich die Notwendigkeit einer Kategorisierung unter dem Steuerstaatsprinzip erst mittelbar auf Ebene der sachlichen Rechtfertigung zeigt. Die unter seiner Wertung herausgebildeten Voraussetzungen an die Verfassungsmäßigkeit nichtsteuerlicher Abgaben machen eine Zuordnung nach hier vertrittener Auffassung, die Geltung des Steuerstaatsprinzips vorausgesetzt, unverzichtbar. Diese richtet sich dabei nicht nach ihrer gesetzlichen Bezeichnung, sondern nach ihrem tatbestandlich bestimmten, materiellen Gehalt.⁵⁸⁶

2. Verfassungsrechtliche Voraussetzungen

In der juristischen Auseinandersetzung mit nichtsteuerlichen Abgaben wird häufig die Notwendigkeit eines über das bloße Finanzierungsinteresse hinausgehenden, gesetzgeberisch erkennbaren Zwecks für die besondere sachliche Rechtfertigung vor Art. 3 Abs. 1 GG betont.⁵⁸⁷ Da aber die alleinige Verfolgung des Zwecks, Einnahmen zur Finanzierung von Staatsaufgaben zu generieren, grundsätzlich der Steuer vorbehalten ist, fließt zur Bestimmung des darüberhinausgehenden Zwecks das Wertungsprinzip des Steuerstaates mit ein. Es bleibt damit die Frage offen, ob ein solcher Zweck in der Verfolgung einer Verhaltenslenkung liegen kann. Vorab ist festzuhalten, dass jede Abgabe bereits auf formeller Ebene zur Bestimmung der Kompetenz negativ von der Steuer abzugrenzen ist⁵⁸⁸ und neben der verfassungsrechtlichen Prüfung von Art. 3 Abs. 1 GG auch noch weitere (Freiheits-)Grundrechte berührt sein können. Da jedoch die Rechtfertigung vor dem allgemeinen Gleichheitssatz im Abgabenrecht eine hervorgehobene Stellung einnimmt,⁵⁸⁹ beziehen sich die nachfolgenden Ausführungen auf die Bestimmung des über das Finanzierungsinteresse hinausgehenden erforderlichen Zwecks. Es gilt herauszuarbeiten, wie das Steuerstaatsprinzip die Anforderungen an die Rechtfertigung einer abgabenrechtlichen Ungleichbehandlung modifiziert.⁵⁹⁰

Der folgende Abschnitt widmet sich vor diesem Hintergrund im Kern der Frage, ob ein rechtfertigender Zweck, unter Berücksichtigung des bisher vorausgesetzten Steuerstaatsprinzips als Wertungsprinzip, in der Verfolgung einer Verhaltenslenkung liegen kann (d.). Eine tiefergehende Auseinandersetzung hiermit wäre jedoch überflüssig, wenn durch die in der Literatur und Rechtsprechung vorgezeichneten Abgabekategorien eine bezweckte

S. 58 ff., insb. 60 ff.; ähnlich *Hey*, in: Kahl/Ludwigs (Hrsg.), HBVwR, Bd. III, § 87, Rn. 45; *Thiemann*, AöR 138 (2013), 60 (81); *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, AO, § 3, Rn. 47; a.A. *Marquardsen*, StuW 2022, 293 (294).

⁵⁸⁶ Vgl. bspw. BVerfG, NVwZ 2014, 1448 (1449, Rn. 40) m.w.N.

⁵⁸⁷ BVerfGE 108, 1 (17); BVerfGE 137, 1 (20 f.); BVerfGE 144, 369 (397); *Wollenschläger*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 3, Rn. 223 f.; vgl. Kap. § 5 D. I. 4. zur rechtlichen Wirkung des Steuerstaatsprinzips nach hier vertrittener Ansicht.

⁵⁸⁸ Vgl. so auch zuletzt BVerfG, NVwZ 2022, 861 (866, Rn. 72).

⁵⁸⁹ Vgl. *Droege*, Die Verwaltung 46 (2013), 313 (329); *Kischel*, in: BeckOK, GG, Art. 3, Rn. 170.1.; *Wollenschläger*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 3, Rn. 223; aus der Rechtsprechung: BVerfG, NVwZ 2022, 861 (876, Rn. 165 ff.) prüft die „Ausgleichsabgabe“ ausschließlich an Art. 3 Abs. 1 GG; zur Bedeutung der Belastungsgleichheit vgl. ebenfalls Kap. § 3 A.

⁵⁹⁰ Vgl. Kap. § 3 B.

Verhaltenslenkung ohne weiteres möglich wäre. Daher erfolgt zunächst eine kurze Betrachtung der rechtlichen Rahmenbedingungen für Gebühren (a.), Sonderabgaben (b.) und Vorteilsabschöpfungsabgaben (c.). Im Rahmen der gesamten Beurteilung wird dabei überwiegend auf die Umweltlenkung abgestellt, da nichtsteuerliche Abgaben vor allem zur optimalen Allokation knapper Ressourcen eingesetzt werden (können).⁵⁹¹

Die Beiträge werden bei der Betrachtung außen vor gelassen, da sie nach der herkömmlichen Definition für die potenzielle Inanspruchnahme einer staatlichen Leistung erhoben werden.⁵⁹² Ziel bei der Verfolgung von Lenkungs Zwecken über Abgaben ist zumeist die Verteuerung einer tatsächlichen Inanspruchnahme, um eine Verhaltenssteuerung zu erzielen. Beiträge sind somit im Vorhinein zur Verfolgung von Lenkungs Zwecken ungeeignet.⁵⁹³

a. Gebühren

Nach der Rechtsprechung des BVerfG und der herrschenden Ansicht in der Literatur sind Gebühren öffentlich-rechtliche Geldleistungen, die aus Anlass individuell zurechenbarer, öffentlicher Leistungen dem Gebührenschuldner auferlegt werden und dazu bestimmt sind, die entstehenden Kosten ganz oder teilweise zu decken. Darüber hinaus kann Gegenstand einer Gebühr aber auch die Deckung eines verwaltungsbezogenen Aufwands sein, der entsteht, weil der Pflichtige individuell zurechenbare Kosten verursacht hat.⁵⁹⁴ Auf formeller Ebene grenzt sich die nichtsteuerliche Abgabe zunächst durch den Gegenleistungsbezug oder die Kostenverursachung von der Steuer ab. Auf materieller Ebene ist nachgelagert aber zu fragen, ob die Gegenleistung oder Kostenverantwortung den Anforderungen an die besondere sachliche Rechtfertigung vor Art. 3 Abs. 1 GG genügt. Diese Frage des „Ob“ der Gebührenerhebung ist von deren Ausgestaltung, dem „Wie“ (u.a. der Höhe), strikt zu trennen.

Wenn der Bürger daher einen tatsächlichen Vorteil erlangt oder Kosten verursacht, kann dies es rechtfertigen, ihn mit einer zusätzlichen, neben die Steuer tretenden Abgabe zu belegen. Verfassungsrechtlich relevant, vor dem Hintergrund des Steuerstaatsprinzips ausgestaltungsbedürftig und Anknüpfungspunkt für die Verfolgung von Lenkungs Zwecken könnte daher auf Ebene des Erhebungsgrundes der „individuell zurechenbare Vorteil“, also die dem Schuldner zukommende Gegenleistung, sein. Allerdings kann die Frage der Rechtfertigung einer Gebühr nicht gänzlich ohne Betrachtung der nachrangigen Frage des Prinzips der Kostendeckung erfolgen (cc.).

⁵⁹¹ Droege, Die Verwaltung 46 (2013), 313 (313 f.).

⁵⁹² Jachmann-Michel/Vogel, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 9.

⁵⁹³ So auch Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 53.

⁵⁹⁴ BVerfGE 132, 334 (349) m.w.N.; statt vieler aus der Literatur Droege, Die Verwaltung 46 (2013), 313 (317); Jachmann-Michel/Vogel, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 9; Schenke, in: Sodan (Hrsg.), GG, Vorbem. v. Art. 104a, Rn. 13.; zum Zweck des Vorteilsausgleichs und der Veranlassung vgl. bereits Kap. § 5 D. I. 3.

Zur Verfolgung von Lenkungszwecken, insbesondere zum Umweltschutz, kommen über den „individuell zurechenbaren Vorteil“ als Gebührentyp die Benutzungs- (aa.) und Verleihungsgebühr (bb.) in Betracht. Diese werden vor dem Hintergrund des Steuerstaatsprinzips kurz erläutert.

aa. Benutzungsgebühr

Neben den Verwaltungsgebühren, die Gegenleistung für die Vornahme einer Amtshandlung sind, finden sich Benutzungsgebühren als Abgaben für die Inanspruchnahme von öffentlichen Einrichtungen, bspw. für das Schwimmbad oder das Museum, im verfassungsrechtlichen Abgabensystem wieder.⁵⁹⁵ Angesichts der Frage nach der Verfolgung von Umweltzwecken lassen sich hiermit die Erhebung von Parkgebühren in Innenstädten, um umweltschonendere Alternativen attraktiver zu gestalten, oder Mautgebühren, zur Verlagerung des Verkehrs auf die Schiene, gleichsetzen.⁵⁹⁶ Der Sondervorteil besteht dabei in der Möglichkeit, staatlich bereitgestellte Güter zu nutzen, wobei der Umweltschutz als zulässiger mittelbarer Nebenzweck verfolgt werden kann.

Darüber hinaus wird vereinzelt angedacht, den individuell zurechenbaren Vorteil auch aus der staatlichen Duldung der Nutzung eines Umweltguts abzuleiten. Vom reinen Untätigsein, welches abgabenrechtlich ohne Auswirkung bliebe, unterscheide sich die Duldung durch die Möglichkeit des Einschreitens. Dieses zu unterlassen, könne Anknüpfungspunkt eines individuell zurechenbaren Vorteils sein.⁵⁹⁷ Das zur Begründung des Sondervorteils erforderliche knappe Gut der Allgemeinheit könnte in öffentlichen Umweltgütern gesehen werden,⁵⁹⁸ bspw. in der Reinheit der Luft, genauer deren Möglichkeit zur Aufnahme von CO₂-Emissionen für ein Fortbestehen des derzeitigen Lebensstandards.⁵⁹⁹ Allerdings drohe durch ein solches Verständnis die Gefahr, die Grenze und Distanz zur Voraussetzungslosigkeit der Steuer zu verwischen und so die Ordnungsfunktion der Finanzverfassung zu unterlaufen sowie die Belastungsgleichheit der Abgabenschuldigen zu gefährden. Vor diesem Hintergrund könne die bloße Duldung der Nutzung eines knappen Gutes der Allgemeinheit die Gebührenerhebung nicht rechtfertigen.⁶⁰⁰

⁵⁹⁵ *Jachmann-Michel/Vogel*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 10; *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, § 4, Rn. 270.

⁵⁹⁶ Vgl. hierzu den *Sachverständigenrat für Umweltfragen*, Umweltgutachten 2012, BT-Drs. 17/10285, S. 156, 188.

⁵⁹⁷ Entwickelt von *Murswiek*, NuR 1994, 170 (173 ff.); vgl. auch *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Umweltabgaben, S. 74 m.w.N.

⁵⁹⁸ *Murswiek*, NVwZ 1996, 417 (421) unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung zum Wasserpfennig des BVerfG (BVerfGE 93, 319).

⁵⁹⁹ BVerfG, NVwZ 2018, 972 (975, Rn. 33); *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Umweltabgaben, S. 120.

⁶⁰⁰ *Jachmann-Michel/Vogel*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 10; *F. Kirchhof*, in: Rengeling (Hrsg.), Hdb. Umweltrecht, Bd. I, § 38, Rn. 46; *Selmer/Brodersen*, DVBl 2000, 1153 (1164).

Im Ergebnis können Benutzungsgebühren zwar für die Verfolgung von Lenkungszwecken herangezogen werden, allerdings nur mittelbar. Anknüpfungspunkt für die besondere sachliche Rechtfertigung hat immer ein Vorteil in Form einer staatlichen Leistung zu sein.

bb. Verleihungsgebühr

Der individuell zurechenbare Vorteil der Verleihungsgebühr ist in der Verleihung eines Rechts oder in der Befreiung von einem repressiven Verbot zu sehen. Anders als bei der Benutzungsgebühr werde nicht die Nutzung entgolten, sondern der Akt der Rechtsverleihung respektive Verbotsaufhebung.⁶⁰¹ Solche Gebühren könnten bspw., um beim genannten Beispiel zu bleiben, für das Recht, CO₂ in die Atmosphäre zu emittieren, angedacht werden. Die Erteilung der Erlaubnis⁶⁰² oder die Aufhebung eines Verbots⁶⁰³ würden als Anknüpfungspunkt für eine Abgabepflicht und folglich als Zugang zum Recht herangezogen, womit eine Kommerzialisierung der Verwaltung drohe. Da der Akt der Rechtsverleihung Anknüpfungspunkt der Leistung sei, sei die bloße Duldung nicht ausreichend.⁶⁰⁴ In Anbetracht der Vielzahl von Erlaubnistatbeständen im öffentlichen Wirtschaftsrecht gewinne der Abgabengesetzgeber einen Erfindungsspielraum und es bestünde die Gefahr, dass die Bestechlichkeit zum Verwaltungsprinzip werde. Ohne auf das Instrument der Steuer, welches strengen rechtlichen Grenzen unterliegt, angewiesen zu sein, könnten mit der Verleihungsgebühr flexibel außerfiskalische Ziele durchgesetzt und Finanzmittel beschafft werden. Die Gleichheit aller vor dem Gesetz, ohne Ansehung der finanziellen Verhältnisse, wäre gefährdet. Durch ihre Konturenlosigkeit wäre die Verleihungsgebühr kaum von der Steuer unterscheidbar, sodass die Integrität der Finanzverfassung und Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen Gefahr liefen, dauerhaft unterlaufen zu werden. Unter der Wertungsprämisse des Steuerstaatsprinzips ist die Verleihungsgebühr, unabhängig von der Verfolgung eines Lenkungszwecks, grundsätzlich⁶⁰⁵ nicht anzuerkennen.⁶⁰⁶

⁶⁰¹ So *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 105, Rn. 87, Fn. 10; *Rodi*, ZUR 2016, 531 (538); *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, AO, § 3, Rn. 285. Vereinzelt verschwimmen die Grenzen der Ressourcennutzungsgebühr, Verleihungsgebühr und Vorteilsabschöpfungsabgabe, was deren rechtliche Unsicherheit bestärke, vgl. in diese Richtung *Heintzen*, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Art. 105, Rn. 6.

⁶⁰² Vgl. hier die Versteigerung der UMTS-Lizenzen, BVerfGE 105, 185 (193 ff.) sowie *Kube*, in: BeckOK, GG, Art. 105, Rn. 27.

⁶⁰³ Als Beispiel kann die Bergbauförderabgabe herangezogen werden, die vereinzelt als Verleihungsgebühr charakterisiert wird. Die Abgabe wird für die gewerbliche Gewinnung von Bodenschätzen entrichtet, die nach § 6 Bundesberggesetz nur mit Erlaubnis erfolgen dürfen. Die überwiegende Literatur ordnet diese dagegen, in Ablehnung der Verleihungsgebühr, als Vorteilsabschöpfungsabgabe ein, vgl. zum Ganzen *Frenz*, ZUR 2017, 690 (695 ff.).

⁶⁰⁴ Vgl. *von Mutis/Lünenbürger*, NVwZ 1996, 1061 (1062).

⁶⁰⁵ Nicht direkt ablehnend, sondern zusätzliche Kriterien aufstellend *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, AO, § 3, Rn. 288.

⁶⁰⁶ Zum Ganzen *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an Umweltabgaben, S. 64 f. m.w.N.; *Jachmann-Michel/Vogel*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 10; *P. Kirchhof*, Isensee/ders. (Hrsg.), HBSrR, Bd. V, § 119, Rn. 37; *Siekmann*, in: Sachs, GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 99; *Tappe*, EurUP 2021, 249 (254) lehnt eine Verleihungsgebühr auch vor dem Hintergrund der Anerkennung der Vorteilsabschöpfungsabgabe ab.

cc. *Belastungsgrund: Kostendeckung*

Allerdings rechtfertigen sich Gebühren nicht alleine über die Zuwendung eines individuell zurechenbaren Vorteils. Um die Integrität der Finanzverfassung effektiv zu wahren, bedürfe es zusätzlich der Restriktion durch das Kostendeckungsprinzip.⁶⁰⁷ Auch wenn die Benutzungs- und Verleihungsgebühr von Umweltgütern zulässig wären, liege der notwendige Belastungsgrund der Kostendeckung regelmäßig nicht vor. Wie aus der Definition bereits erkennbar, soll die Höhe der Gebühr die Kosten der individuell zurechenbaren Leistung ganz oder zumindest teilweise decken. Das Kostendeckungsprinzip setzt somit zweierlei voraus: Zunächst müssen Kosten beim Abgabengläubiger entstanden sein, welche anschließend als Bemessungsobergrenze der Gebührenhöhe dienen. Vereinfacht ausgedrückt: Ohne tatsächliche anfallende Kosten keine Gebührenhöhe, ergo keine Gebühr.⁶⁰⁸

Das BVerfG erkennt das Kostendeckungsprinzip zwar nicht als wesensimmanente Ausprägung des Gebührenbegriffs an, da es auch die Abschöpfung eines verschafften Vorteils als rechtfertigenden Zweck der Gebührenerhebung ausreichen lässt.⁶⁰⁹ Allerdings fordert das BVerfG dennoch eine Orientierung an den tatsächlich angefallenen Kosten, d.h. eine finanzielle staatliche Einbuße, für die individuell zurechenbare Leistung bei Gebühren.⁶¹⁰ Auch vor dem Hintergrund und der Wertung des Steuerstaatsprinzips hat die Kostenentstehung in der Literatur ein notwendiges Eingrenzungskriterium der Gebührenerhebung zu sein. Andernfalls berge ein zu weit gefasster Gebührenbegriff die Gefahr, dass er inflationär angewendet und damit die Finanzverfassung fortlaufend umgangen werde.⁶¹¹ Der Staat könne damit im Ergebnis kein für ihn kostenloses Gut in ein kostenpflichtiges für den Bürger verwandeln, da es auch am Merkmal des staatlichen Kostenaufwands fehle.⁶¹² Werde die Nutzung von Gütern der Allgemeinheit, also bspw. Luft oder Wasser, gegen Gebühr gestattet, verursache die Gewährung dieses Vorteils für sich betrachtet beim Staat keine Kosten. Es liege insofern nur eine kostenneutrale Vorteilsgewährung und keine staatliche

⁶⁰⁷ Daneben wird noch das Äquivalenzprinzip als Belastungsgrund der Gebühr angeführt. Dieses besagt, dass kein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen darf. Allerdings lassen sich aus ihm keine Maßstäbe ableiten, da es mit wertenden Elementen ausgestaltet ist, sodass zumindest auch immer auf das Kostendeckungsprinzip abzustellen ist, vgl. Koenig, in: ders. (Hrsg.), AO, § 3, Rn. 41; Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 101 f.

⁶⁰⁸ Zum Ganzen *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an Umweltabgaben, S. 67 ff.; *Jachmann-Michel/Vogel*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 9 f. m.w.N. auch zur a.A.; nach h.M. kann auch der Zweck des Vorteilsausgleichs für die Rechtfertigung der Gebühr herangezogen. Allerdings nur für die Bemessung. Auf Ebene des „Ob“ bedarf es immer einer Kostenentstehung beim Staat, vgl. *Wernsmann/Bering*, NVwZ 2020, 497 (501).

⁶⁰⁹ BVerfGE 108, 1 (18); nach der Ansicht in der Literatur soll in einem solche Fall nicht von einer Gebühr, sondern von einer Vorteilsabschöpfungsabgabe gesprochen werden, die ebenfalls nur unter bestimmten, restriktiven Voraussetzungen verfassungsrechtlich gerechtfertigt ist, vgl. sogleich Kap. § 5 D. II. 2. c. sowie *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, § 4, Rn. 284.

⁶¹⁰ Vgl. BVerfGE 50, 217 (227); BVerfGE 85, 337 (346); BVerfGE 97, 332 (345); hierzu ausf. *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an Umweltabgaben, S. 68 ff.

⁶¹¹ Vgl. *Jachmann-Michel/Vogel*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 9; *Jarass*, DÖV 1989, 1013 (1016); *ders.*, Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern, S. 31 f.; *Kment*, in: *Jarass/ders.*, GG, Art. 105, Rn. 17; *Schmidt*, Öffentliches Finanzrecht, § 9, Rn. 297; diesen Zusammenhang ebenfalls herausstellend *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 117 f.

⁶¹² Vgl. *Wernsmann/Bering*, NVwZ 2020, 497 (501).

Gegenleistung vor.⁶¹³ Zwar gehe damit ein entsprechender Verwaltungsaufwand einher, welcher aber über Verwaltungsgebühren kompensiert werden würde. Ein Kostenbegriff, der über die finanzielle staatliche Einbuße hinausgehe, weil er bspw. Einbußen der Umwelt als rechtlich zugelassenen Zweck (Art. 20a GG) mitumfasse, wäre konturenlos und würde damit die Finanzverfassung und Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen nicht ausreichend schützen. Ein solcher erweiterter Kostenbegriff sei daher vor dem Hintergrund des Steuerstaatsprinzips abzulehnen.⁶¹⁴

Dem Gesetzgeber steht daher grundsätzlich nur die Möglichkeit offen, Gebühren, insbesondere Benutzungsgebühren, für die Nutzung staatlicher Infrastruktur zu erheben, worüber mittelbar auch Lenkungsziele verfolgt werden können. Dabei bleibt das Kostendeckungsprinzip stets der maßgebliche Belastungsgrund. Sowohl das BVerfG als auch die Literatur betonen grundlegend, dass soziale Zwecke und (Umwelt-)Lenkungsziele lediglich im Rahmen der Differenzierung innerhalb der Gebührenhöhe Berücksichtigung finden dürfen.⁶¹⁵ Eine weitergehende Berücksichtigung dieser Zwecke ist im Gebührenrecht nicht zulässig, da die Gebühr aufgrund des Steuerstaatsprinzips primär auf die Deckung der staatlich angefallenen Kosten der individuell zurechenbaren Leistung ausgerichtet sein muss.

dd. Zwischenergebnis

Den Gebührenbegriff charakterisieren einerseits der individuell zurechenbare Vorteil und andererseits die Kostendeckung. Beide Aspekte sind zwingend zu beachten, um eine verfassungskonforme Erhebung der Abgabe im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG zu gewährleisten. Zwar könnte bei den Benutzungs- und Verleihungsgebühren eine Anknüpfung an Umweltgüter zur Verfolgung von Lenkungszielen in Betracht gezogen werden, jedoch besteht die Gefahr einer stetigen Verletzung der Integrität der Finanzverfassung und Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen. Das Steuerstaatsprinzip lässt daher eine solche Auslegung nicht zu. Lenkungsziele können nur mittelbar über die Benutzungsgebühr verfolgt werden.

Zusätzlich kommt hinzu, dass das Kostendeckungsprinzip, welches aufgrund des Steuerstaatsprinzips immer notwendiges Korrektiv sein muss, zwingend einen individuell verursachten Kostenaufwand durch die Vorteilsgewährung auf Seiten des Abgabengläubigers vorsieht. Lenkungs- und soziale Zwecke können damit nur im Rahmen der Ausgestaltung der Gebührenhöhe Berücksichtigung finden.

⁶¹³ Hierzu *Heintzen*, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Art. 105, Rn. 21; *Jachmann-Michel/Vogel*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 10.

⁶¹⁴ Vgl. hierzu *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an Umweltabgaben, S. 71 f., welcher betont, dass die legitimen Zwecke aber über andere Kategorien bei strengeren Anforderungen verfolgt werden können.

⁶¹⁵ Statt vieler BVerfGE 132, 334 (349); *Wernsmann*, in: FS Wendt, S. 1053 (1057); *ders./Bering*, NVwZ 2020, 497 (504).

Insgesamt führen die restriktiven Vorgaben des Steuerstaatsprinzips dazu, dass die Erhebung von Gebühren ein äußerst ineffektives Mittel zur Verfolgung von Lenkungszwecken darstellt. Der begrenzte Spielraum für die mittelbare Berücksichtigung solcher Zwecke lässt die Steuerungswirkung von Gebühren erheblich schwinden.

b. Sonderabgabe

Neben den Gebühren könnten auch die Sonderabgaben zur Verfolgung von Lenkungszwecken eingesetzt werden. Dies beurteilt sich ebenfalls nach den in Rechtsprechung und Literatur herausgebildeten Anforderungen, deren Vorliegen für eine besondere sachliche Rechtfertigung vor Art. 3 Abs. 1 GG unter Berücksichtigung des Steuerstaatsprinzips erforderlich ist. Eine Sonderabgabe ist dabei eine hoheitlich auferlegte Geldleistungspflicht, die unabhängig von einer individuell zurechenbaren Gegenleistung erhoben wird. Dadurch steht sie in einer besonderen Konkurrenzsituation zur Steuer. Abzugrenzen ist die Sonderabgabe zur Steuer, da das Abgabenaufkommen einem Sonderfonds zugeführt und die Abgabe nur einer begrenzten Gruppe auferlegt wird.⁶¹⁶

Um die Ordnungsfunktion der Finanzverfassung als auch die Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen zu wahren sowie die Sonderabgabe als Ausnahme zur primären Finanzierung über Steuern zu belassen, hat die Rechtsprechung folgende materielle Voraussetzungen aufgestellt: Der Gesetzgeber dürfe nur eine zeitlich und sachlich bereits vorgefundene, homogene Gruppe, die eine spezifische Beziehung zu dem mit der Abgabenerhebung verfolgten Zweck aufweist, mit der Sonderabgabe belasten. Darüber hinaus müsse zwischen der Belastung und Begünstigung eine sachgerechte Verknüpfung bestehen. Diese Rechtfertigungsanforderungen seien dabei in regelmäßigen Abständen zu überprüfen. Zudem muss das Abgabenaufkommen haushaltsrechtlich dokumentiert werden.⁶¹⁷ Im Rahmen der Entscheidung zur Schwerbehindertenabgabe⁶¹⁸, welche diejenigen Arbeitgeber belastet, die nicht die gesetzlich vorgeschriebene Anzahl an schwerbehinderten Arbeitnehmern beschäftigen, hat das BVerfG zunächst eine weitere Abstufung vorgenommen. Es ordnete diese zwar als Sonderabgabe ein, differenzierte nachfolgend aber wegen des Anlasses ihrer primären Einführung zwischen Sonderabgaben mit Finanzierungszweck einerseits und mit Antriebs-/Ausgleichszweck andererseits. Nur für erstere sollten die oben genannten Maßstäbe uneingeschränkt gelten.⁶¹⁹ Die Sonderabgaben mit intendiertem Antriebs-/Ausgleichszweck (sog. Lenkungs-sonderabgaben) seien unter abgemilderten Voraussetzungen im Wesentlichen über den verfolgten Lenkungszweck gerechtfertigt. Allerdings rückte das BVerfG hiervon wieder ab und fasst inzwischen unter den Begriff der

⁶¹⁶ Zum gesamten Abschn. *Elsner/Kaltenborn*, Sonderabgaben im Steuerstaat, JA 2005, 823 (825 ff.); *P. Kirchhof*, in: Isensee/ders. (Hrsg.), HBSrR, Bd. V, § 119, Rn. 69; *Kube*, in: BeckOK, GG, Art. 105, Rn. 16 f.; vgl. Kap. § 2 B. II.

⁶¹⁷ Maßgeblich geprägt durch die Entscheidung zur Berufsausbildungsabgabe BVerfGE 55, 274 (305 f.); ausführliche Darstellung der Entwicklung der Rechtsprechung bei *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderung an Umweltabgaben, S. 75 ff.; tiefergehend zu den einzelnen Voraussetzungen *Pracht*, JA 2024, 657 (658 ff.).

⁶¹⁸ BVerfGE 57, 139.

⁶¹⁹ BVerfGE 57, 139 (167).

Sonderabgabe nur die Finanzierungs Sonderabgabe, was die rechtliche Einordnung der Schwerbehindertenabgabe nicht einfacher macht.⁶²⁰ Ob nunmehr darüber hinaus Lenkungs Sonderabgaben möglich sind und unter welchen Voraussetzungen diese bestehen, ist der Rechtsprechung des BVerfG nicht mehr zu entnehmen.⁶²¹

Die Literatur knüpft häufig noch an die Unterteilung in Finanzierungs Sonderabgaben und lenkende Sonderabgaben an.⁶²² Hiernach sollen auch die strengen Anforderungen an die Sonderabgaben nur für die Finanzierungs Sonderabgaben (auch Sonderabgaben im engeren Sinne) gelten. Daneben findet sich die Gruppe der Sonderabgaben im weiteren Sinne, die als Auffangbecken aller Abgaben dienen, die nicht Gebühren, Beiträge oder Sonderabgaben im engeren Sinne sind. Hierunter werden z.B. die Abschöpfungsabgaben oder Lenkungsabgaben und damit auch lenkende Sonderabgaben verstanden. Die strengen Anforderungen an die Finanzierungs Sonderabgaben sollen im Wesentlichen zwar auf die lenkenden Sonderabgaben übertragen, jedoch abgemildert und auf die Gruppenverantwortung und gruppennützige Verwendung verzichtet werden.⁶²³ Der intendierte Lenkungszweck trage somit zur (vereinfachten) Legitimierung der lenkenden Sonderabgabe bei. Im Einklang mit der Rechtsprechung zur Schwerbehindertenabgabe wäre eine Lenkung über Sonderabgaben dann möglich.

Dies überzeuge vor dem Hintergrund des Wertungsprinzip des Steuerstaates nicht. Da mit vielen Sonderabgaben Lenkungszwecke verfolgt werden könnten, drohe die Gefahr, die Anforderungen an Sonderabgaben durch ihre Abmilderung bei intendierter Verhaltenslenkung zu keiner wirklichen Hürde werden zu lassen. Die Verfolgung von Lenkungszwecken könne somit fast von selbst für eine Rechtfertigung ausreichen. Zudem würden letztlich die rechtlichen Anforderungen unterschiedlicher Abgaben vermischt werden, wenn sie unter dem Oberbegriff der Sonderabgabe im weiteren Sinne zusammengefasst werden. Es sei vor dem Hintergrund des Steuerstaatsprinzips zwingend geboten, jede Abgabe unter dieser Wertung selbständig zu überprüfen und je nach Wirkungsweise, spezifische Voraussetzungen zur Wahrung der Integrität der Finanzverfassung und Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen aufzustellen. Eine solche Zusammenfassung sei auch vor dem Hintergrund des nicht abschließenden Kanons nichtsteuerlicher Abgaben nicht geboten.⁶²⁴

⁶²⁰ Vgl. bspw. BVerfGE 67, 256 (277 f.); BVerfGE 91, 186 (201 f.) sowie BVerfGE 136, 194 (242 f.); in BVerfGE 93, 319 (344) sowie BVerfGE 101, 141 (150) wird die Schwerbehindertenabgabe als weitere sowie sonstige Abgabe eingeordnet und nicht mehr zu den Sonderabgaben gezählt.

⁶²¹ *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderung an Umweltabgaben, S. 78; zuletzt die Sonderabgaben mit Antriebs- und Ausgleichsfunktion nur angerissen, i.Erg. aber abgelehnt in BVerfG, NVwZ 2022, 861 (866, Rn. 73, 78 f.).

⁶²² Statt vieler *Heintzen*, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Art. 105, Rn. 27; *Jachmann-Michel/Vogel*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 16 f.; *Schenke*, in: Sodan (Hrsg.), GG, Vorbem. v. Art. 104a GG, Rn. 15.

⁶²³ Hierzu *Jachmann-Michel/Vogel*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 17, 20; *Schenke*, in: Sodan (Hrsg.), GG, Vorbem. v. Art. 104a GG, Rn. 15.

⁶²⁴ Zum gesamten Abschn. ausf. *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an Umweltabgaben, S. 81 ff.; *Hey*, in: Kahl/Ludwigs, HBVwR, Bd. III, § 87, Rn. 48 ff.; *P. Kirchhof*, in: Isensee/ders. (Hrsg.), HBSrR, Bd. V, § 119, Rn. 70, 93, 94 und 107 ff.; *Waldhoff*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSrR, Bd. V, § 116, Rn. 93; *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, AO, § 3, Rn. 235.

Wie auch aus der jüngeren Rechtsprechung erkennbar wird, sind die lenkenden Sonderabgaben unter der Wertung des Steuerstaatsprinzips nicht anzuerkennen. Zu groß ist die Gefahr, durch die Verfolgung eines Lenkungszwecks, die an die Sonderabgaben mit Finanzierungsfunktion gestellten Anforderungen zu unterwandern und so die Finanzverfassung und Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen zu gefährden. Sonderabgaben sind daher nur als Finanzierungsabgaben zu rechtfertigen. Diese eignen sich als (Umwelt-)Lenkungsabgaben nicht, da es regelmäßig an der Belastung einer homogenen Gruppe oder der Finanzierungsverantwortlichkeit fehlen dürfte.⁶²⁵

c. *Vorteilsabschöpfungsabgabe*

Als weitere Abgabe für die (ökonomische) Verhaltenslenkung könnte die Vorteilsabschöpfungsabgabe herangezogen werden. Ziel der Abgabe ist es, individuelle wirtschaftliche Sondervorteile abzuschöpfen, die sich daraus ergeben, dass Einzelne Zugriff auf ein knappes Gut der Allgemeinheit bekommen. Andere, die sich in einer vergleichbaren Situation befinden, haben einen solchen Zugriff nicht oder zumindest nicht im gleichen Umfang. Die Knappheit des Gutes resultiert dabei nicht durch eine vom Staat festgelegte Grenze, sondern durch die tatsächliche Begrenztheit des Gutes.⁶²⁶ Die Vorteile können dabei aus der zugeteilten Nutzung natürlicher endlicher Ressourcen, bspw. von Böden oder Bodenschätzen,⁶²⁷ resultieren. Daher würde sich die Vorteilsabschöpfungsabgabe durch den reglementierenden Zugriff auf knappe Güter der Allgemeinheit grundsätzlich als Abgabe zur Verfolgung von (Umwelt-)Lenkungszwecken eignen.⁶²⁸

Die Literatur sieht die Vorteilsabschöpfungsabgabe dabei überwiegend als Abgabe eigener Art an.⁶²⁹ Eine Einordnung als Gebühr scheitere bereits am Kostendeckungsprinzip, da der Vorteilsabschöpfungsabgabe kein staatlicher Kostenaufwand gegenüberstehe. Eine Rechtfertigung allein über das Äquivalenzprinzip wäre zu weitgehend und würde mit den Wertungen des Steuerstaatsprinzips nicht im Einklang stehen.⁶³⁰ Die Einordnung als Sonderabgabe scheitere an dem bestehenden Gegenleistungscharakter.

Das Charakteristikum der Abgabe ist in Abgrenzung zur Benutzungsgebühr die Anknüpfung an eine öffentlich-rechtliche Bewirtschaftungsordnung. Erst wenn die Nutzung des

⁶²⁵ Als Beispiel kann hier der Kohlepfennig erwähnt werden. Das BVerfG hat diesen zwar als Umweltabgabe eingeordnet, aber mangels besonderer Finanzverantwortlichkeit, die nicht durch den Verbrauch eines Guts begründet werden kann, für verfassungswidrig erklärt, vgl. BVerfGE 91, 186 (203 ff.).

⁶²⁶ BVerwG, NVwZ 2013, 587 (588, Rn. 22); Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern, S. 35 ff.; Lange, Vorteilsabschöpfungsabgabe, S. 18; Murswiek, NuR 1994, 170 (176).

⁶²⁷ Vgl. zur bergrechtlichen Felde- und Förderabgabe nach §§ 30, 31 Bundesberggesetz als Vorteilsabschöpfungsabgabe Lange, Vorteilsabschöpfungsabgabe, S. 19 f.

⁶²⁸ Lange, Vorteilsabschöpfungsabgabe, S. 18 m.w.N.; Wernsmann/Bering, NVwZ 2020, 497 (502 f.); ein weiterer Anwendungsbereich einer Abschöpfung von Vorteilen können auch zu Unrecht gewährte Subventionen sein, vgl. hierzu BVerfGE 78, 249 (266 ff.).

⁶²⁹ Vgl. bspw. Heintzen, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Art. 105, Rn. 32; Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern, S. 33 ff.; Lange, Vorteilsabschöpfungsabgabe, S. 82 ff.; Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 105, Rn. 86; Wernsmann/Bering, NVwZ 2020, 497 (501 f.).

⁶³⁰ Vgl. Fernkorn, Verfassungsrechtliche Anforderung an Umweltabgaben, S. 88.

allgemeinen, natürlich begrenzten (Umwelt-)Gutes rechtlichen Regelungen unterliegt, kann die damit im Zusammenhang stehende Abgabe eine Rechtfertigung als Vorteilsabschöpfungsabgabe erfahren. Der Rechtsprechung des BVerfG wird diese Voraussetzung, wenn auch nicht ausdrücklich, insbesondere aus dem Wasserpfennig-Beschluss entnommen. Gegenstand war die Erhebung einer Abgabe für die Wasserentnahme. Da die Nutzung des begrenzten Wassers in Deutschland öffentlich-rechtlichen Regelungen unterliegt, könne der Sondervorteil, den Einzelne im Rahmen von Nutzungsregelungen erhalten, abgeschöpft werden. Die Abschöpfung dieses Sondervorteils reiche zur sachlichen Rechtfertigung der Abgabe aus.⁶³¹ Zu den CO₂-Emissionszertifikaten hat das BVerfG jüngst ebenfalls die staatliche Verknappung der Zertifikate als maßgebliche Voraussetzung angeführt.⁶³² Gleichwohl darf nicht unbeachtet bleiben, dass das Gericht in beiden Entscheidungen an keiner Stelle erwähnt, dass die Bewirtschaftungsordnung zwingende Voraussetzung der Vorteilsabschöpfungsabgabe ist. Die Bewirtschaftungsordnung war beiden Abgaben lediglich gemein und deren Vorliegen für die Rechtfertigung der Abgaben notwendig. Trotzdem erscheine es dogmatisch notwendig, eine staatliche Bewirtschaftungsordnung vorauszusetzen, da nur so die gezielte Zuteilung knapper Allgemeingüter und damit die Abschöpfung individueller Sondervorteile sachlich legitimiert sei.⁶³³

Dies trage auch den Wertungen des Steuerstaatsprinzips Rechnung. Zur Rechtfertigung bedürfe es eines individuellen Sondervorteils, welcher in der Verschaffung eines knappen Guts der Allgemeinheit gesehen werden kann. Wie bei der Benutzungsgebühr drohe aber, wenn allein auf ein begrenztes Gut der Allgemeinheit für die Bestimmung des individuellen Sondervorteils abgestellt werde, die Ordnungsfunktion der Finanzverfassung unterlaufen zu werden. Um diese sowie die Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen zu wahren, bedürfe es zwingend einer öffentlich-rechtlichen Bewirtschaftungsordnung über das Gut der Allgemeinheit.⁶³⁴ Diese liege dann vor, wenn der Staat entscheidet, wem bei einer das Angebot übersteigender Nachfrage das Gut zugewendet wird und wem nicht.⁶³⁵ Erst durch die staatliche Bewirtschaftungsordnung würden Nutzungsinteressen, die aufgrund der Begrenztheit des Gutes entstehen, aufgelöst werden. Zudem führe diese Voraussetzung zu einem Schutz der Finanzverfassung und der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen, da die Abgabe sonst theoretisch gegenüber jedermann erhoben werden könnte. Ohne die staatliche Bewirtschaftungsordnung würde es damit an der Abgrenzung der Vorteilsabschöpfungsabgabe zur Steuer fehlen. Vor dem Hintergrund des Steuerstaatsprinzips sei

⁶³¹ BVerfGE 93, 319 (345).

⁶³² BVerfG, NVwZ 2018, 972 (975, Rn. 35 ff.).

⁶³³ Zum gesamten Abschn. *Drüen*, in: Tipke/Kruse (Begr.), AO/FGO, AO, § 3, Rn. 13a; *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderung an Umweltabgaben, S. 86 ff., insb. S. 94 ff.; *Wernsmann/Bering*, NVwZ 2020, 497 (502 f.).

⁶³⁴ *Lange*, Vorteilsabschöpfungsabgabe, S. 92 ff. m. w. N.

⁶³⁵ *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an Umweltabgaben, S. 94; *Wernsmann/Bering*, NVwZ 2020, 497 (502).

es somit erforderlich, dass der Staat im Vorhinein entscheidet, wem er das knappe Gut zugutekommen lässt und wem nicht.⁶³⁶

Im Ergebnis ist somit für eine Rechtfertigung unter Wertung des Steuerstaatsprinzips die Verschaffung eines knappen Guts durch eine öffentlich-rechtliche Bewirtschaftungsordnung, die eine Kollision von Nutzungsinteressen auflöst, als individueller Sondervorteil erforderlich. Die öffentlich-rechtliche Bewirtschaftungsordnung wird sowohl von der Rechtsprechung, wenn auch nur indirekt, als auch der Literatur als maßgebliche Voraussetzung angesehen. In der Höhe ist die Abgabe durch den Wert des Vorteils begrenzt, den sie abschöpfen möchte.⁶³⁷ Unter diesen strengen Voraussetzungen eignet sich die Vorteilsabschöpfungsabgabe durchaus zur Verfolgung von Umweltlenkungs Zwecken.

d. Lenkungsabgabe als Abgabe sui generis

Da es keinen abschließenden nichtsteuerlichen Abgabenkanon gibt, könnte zusätzlich angedacht werden, die besondere sachliche Rechtfertigung, genauer den sachlichen Differenzierungsgrund für Art. 3 Abs. 1 GG, direkt an den Lenkungs Zwecken zu orientieren, die mit der Einführung einer Abgabe verfolgt werden und diese als alleinigen Legitimationsgrund heranzuziehen.⁶³⁸ Dies ist geboten, da die bisher gebildeten Abgabentypen nicht oder nur unter strengen Voraussetzungen, die bezweckte Verhaltenslenkung zulassen. Die Rechtfertigung der Lenkungsabgabe wirft dabei die Frage auf, ob fernab der Einordnungen in bestimmte Kategorien eine Legitimation allein über den Lenkungs Zweck möglich wäre. In ständiger Rechtsprechung hebt das BVerfG bisher nur hervor, die sachliche Rechtfertigung der Gebührenhöhe könne sich auch aus einer bezweckten Verhaltenslenkung oder sozialen Zwecken ergeben, bezieht diese aber explizit nicht auf die Erhebung dem Grunde nach.⁶³⁹ Auch wenn die bisherigen Ausführungen eine Ablehnung der Lenkungsabgabe durch das Steuerstaatsprinzip als offensichtlich erscheinen lassen, wird die Restriktion derlei Abgaben nochmals unter Rekurs auf die Rechtsprechung und Literatur dargestellt. Die Lenkungsabgabe würde als Auffangtatbestand⁶⁴⁰ fungieren. Wie bei der Vorteilsabschöpfungsabgabe könnte an die Verschaffung eines knappen Guts der Allgemeinheit angeknüpft werden, ohne bspw. die zusätzliche Voraussetzung der Bewirtschaftungsordnung

⁶³⁶ So *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an Umweltabgaben, S. 96 f.; *Lange*, Vorteilsabschöpfungsabgabe, S. 93 f. m.w.N.

⁶³⁷ *Lange*, Vorteilsabschöpfungsabgabe, S. 106 f.; *Wernsmann/Bering*, NVwZ 2020, 497 (502).

⁶³⁸ Eine solche Abgabe ist bisher nicht anerkannt, vgl. *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an Umweltabgaben, S. 128 f.; *P. Kirchhof*, in: Isensee/ders. (Hrsg.), HBSrR, Bd. V, § 119, Rn. 24; *Wernsmann*, in: FS Wendt, S. 1053 (1057 f., 1061 f.); zunehmend in jüngster Vergangenheit angedacht von *Krämer-Hoppe*, Den Schritt in „finanzverfassungsrechtliches Neuland“ wagen, S. 4; *Ipsen et al.*, Zur Verfassungsmäßigkeit des BEHG, S. 42 ff.; ebenso andeutend *Frenz*, in: ders. (Hrsg.), Klimaschutzrecht, BEHG, § 10, Rn. 41 ff. und 45; vgl. hierzu auch die Ausführungen zum BEHG in Kap. § 5 D. II. 4. b. bb.

⁶³⁹ BVerfG, NJW 2018, 3223 (3227, Rn. 71) m.w.N.

⁶⁴⁰ Wegen der Ablehnung der lenkenden Sonderabgabe aufgrund des Steuerstaatsprinzips, vgl. Kap. § 5 D. II. 2. b. Sieht man die lenkende Sonderabgabe als gegeben an, wäre diese das Auffangbecken.

erfüllen zu müssen. Dem Gesetzgeber würde ein effektives Mittel zur Verhaltenslenkung bereitgestellt werden.

Im Zusammenhang mit der Lenkungsabgabe wird oft der Wasserpfennig-Beschluss des BVerfG aufgegriffen.⁶⁴¹ In diesem hat das Gericht ausdrücklich offengelassen, ob der verfolgte Lenkungszweck einer Abgabe für deren Erhebung dem Grunde nach ausreicht, da es bereits eine Rechtfertigung über die Vorteilsabschöpfung für die Wasserentnahmeabgabe angenommen hatte.⁶⁴² Dass Lenkungszwecke zumindest zusätzlich⁶⁴³ die Erhebung einer Abgabe rechtfertigen können, hat das BVerfG im Urteil zur Schwerbehindertenabgabe ausgeführt.⁶⁴⁴ Diese wurde nicht an den strengen Anforderungen der Sonderabgaben mit Finanzierungsfunktion gemessen, sondern auch über die soziale Zweckverfolgung, einen Antrieb zur Einstellung von Schwerbehinderten zu leisten, gerechtfertigt. Auch die nachträgliche Bezeichnung der Schwerbehindertenabgabe als eigene Abgabenart und gerade nicht als Sonderabgabe zeigt, dass der Rechtsprechung des BVerfG Lenkungsabgaben nicht gänzlich unbekannt sind.

Das BVerfG konkretisierte zuletzt, dass der Gesetzgeber zur Rechtfertigung einer Beeinträchtigung der Belastungsgleichheit durch die Erhebung einer nichtsteuerlichen Abgabe einen Sachgrund für seine Wahl des Abgabengegenstandes vorbringen muss, der sachwidrige und willkürliche Erwägungen ausschließt und nicht im Konflikt mit anderen Verfassungsnormen steht.⁶⁴⁵ Im Klimabeschluss verlangt das BVerfG demgegenüber nach effektiven Instrumenten für den Klimaschutz, um jüngere Generationen nicht allzu stark zu belasten.⁶⁴⁶ Der Klimaschutz habe dabei keinen absoluten Vorrang, sondern ebenfalls elementaren Grundentscheidungen und allgemeinen Verfassungsgrundsätzen zu entsprechen.⁶⁴⁷ Es erscheint vor diesem Hintergrund demnach zumindest denkbar, die Verfolgung des Klimaschutzes, gewährleistet durch Art. 20a GG, oder andere Lenkungszwecke von vergleichbarem Stellenwert in die Würdigung des Sachgrundes miteinzubeziehen. Dieser Auffassung folgend wurde die wahlweise bestehende Pflicht zur Zahlung einer „Ausgleichsabgabe“ in dem Beschluss zur Pflicht zur Beteiligung von Anwohnern an Windparks im Rahmen von Art. 12 Abs. 1 GG sowie Art. 3 Abs. 1 GG gegen den Klimaschutz abgewogen. Die Verringerung des CO₂-Ausstoßes und der Schutz der Grundrechte nach-

⁶⁴¹ So *Ipsen et al.*, Zur Verfassungsmäßigkeit des BEHG, S. 42.

⁶⁴² BVerfGE 93, 319 (345).

⁶⁴³ Vgl. BVerfGE 57, 139 (167 ff.), allerdings betont das BVerfG auf S. 168, dass es neben der Antriebsfunktion (Verhaltenslenkung) immer eine Ausgleichsfunktion der Abgabe zur Rechtfertigung bedürfe, denn „allein die Ausgleichsfunktion [rechtfertigt] die Abgabe“. Somit hat das BVerfG eine alleinige Rechtfertigung über einen Lenkungszweck nicht angenommen.

⁶⁴⁴ BVerfGE 57, 139 (167).

⁶⁴⁵ BVerfG, NVwZ 2021, 56 (58 f., Rn. 39). Entsprechende Ausführungen zur Bestimmung des Maßstabes für den Sachgrund zur Wahl des Abgabengegenstandes finden sich in der Wasserpfennigentscheidung nicht.

⁶⁴⁶ BVerfGE 157, 30, Ls. 1 und 2.

⁶⁴⁷ BVerfGE 157, 30 (131 ff.).

folgender Generationen wurden als Gemeinwohlziele für den Differenzierungsgrund herangezogen und in die Verhältnismäßigkeitsprüfung einbezogen.⁶⁴⁸ Die immer stärker werdende Staatszielbestimmung des Umweltschutzes (Art. 20a GG) scheint in jüngerer Rechtsprechung⁶⁴⁹ daher womöglich nicht mehr weitestgehend hinter dem Steuerstaatsprinzip bei der Begründung einer nichtsteuerlichen Abgabe zurücktreten zu müssen.⁶⁵⁰ Jedoch darf eine Verallgemeinerung für Lenkungszwecke nicht vorschnell vorgenommen werden, kann es sich doch auch nur um eine Einzelfallentscheidung handeln.⁶⁵¹

Diese Neigung hin zu einer Legitimation nichtsteuerlicher Abgaben allein über einen Lenkungszweck wäre allerdings mit der Wertung des Steuerstaatsprinzips unvereinbar. Im Kern stehe dieses der Einführung von Abgaben im generellen und der Verfolgung einer beabsichtigten Verhaltenslenkung im speziellen ablehnend gegenüber. Lenkungszwecke und soziale Zwecke könnten nur hinsichtlich der Belastungshöhe Differenzierungen, nicht aber die Abgabe dem Grunde nach selber rechtfertigen. Obwohl im Rahmen der besonderen sachlichen Rechtfertigung gerade ein über die Erzielung von Einnahmen hinausgehender Zweck in der Verfolgung von Lenkungszwecken gesehen werden könnte, sei die Gefahr für ein Unterlaufen der Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung zu groß. Dem Abgabengesetzgeber würden aufgrund der schier unbegrenzten Anzahl an Gründen, die eine Verhaltenslenkung des Bürgers erfordern, keine Grenzen mehr gesetzt werden. Neben dem Umweltschutz kämen noch der Gesundheitsschutz und soziale Aspekte hinzu, welche bspw. auch einem staatlichen Schutzauftrag unterliegen.⁶⁵² Da vielen nichtsteuerlichen Abgaben eine Lenkungswirkung immanent sei, die auch gesetzlich vorgezeichnet werden könnte, wäre eine Einschränkung der Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben kaum gegeben.⁶⁵³ Das würde zu einer Ausuferung der Lenkungsabgabe und damit zu einem konsequenten Unterlaufen der Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung führen. Dass nachrangig zur Frage des sachlichen Grundes für eine Differenzierung auch noch eine Verhältnismäßigkeitsprüfung stattzufinden hat, damit nicht jeder Grund direkt zur Rechtfertigung führen kann, bleibt hierbei unberücksichtigt. Der Bürger

⁶⁴⁸ BVerfG, NVwZ 2022, 861 (866 ff., Rn. 77, 116 ff.; 876, Rn. 167); tiefergehend zum Beschl. des BVerfG vgl. Kap. § 5 D. IV.

⁶⁴⁹ Vgl. zudem *Britz*, NVwZ 2022, 825 (828 ff.).

⁶⁵⁰ Zumal es sich beim Umweltschutz (Art. 20a GG) um explizites Verfassungsrecht, beim Steuerstaatsprinzip, wenn überhaupt, nur um abgeleitetes Verfassungsrecht handelt.

⁶⁵¹ Der Schwerpunkt lag in der Prüfung an Art. 12 GG, vgl. BVerfG, NVwZ 2022, 861 (862 ff., Rn. 41 ff.), in welcher das BVerfG aber die Bedeutung einer jeden einzelnen Maßnahmen zur Einsparung von CO₂ hervorhebt, vgl. insb. Ls. 4. Auch im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung an Art. 12 GG, unter Einbeziehung der „Ausgleichsabgabe“, prüfte das BVerfG keine gesonderten Anforderungen, wie bspw. die finanzverfassungsrechtlichen Anforderungen an Finanzierungssonderabgaben, vgl. BVerfG, NVwZ 2022, 861 (868 ff., Rn. 98 ff.). Zwar lehnte es eine Antriebs- und Ausgleichsfunktion ab; bemerkenswert ist aber, dass die Abgabe dann über eine bezweckte Lenkungswirkung, die Steigerung der Akzeptanz in der Bevölkerung für den Klimaschutz, dennoch eine Rechtfertigung erfährt, vgl. BVerfG, NVwZ 2022, 861 (866, Rn. 79; 876, Rn. 167); vgl. tiefergehend Kap. § 5 D. IV. 3.

⁶⁵² Umweltschutz Art. 20a GG, Gesundheitsschutz Art. 2 Abs. 2 S. 1 GG sowie für soziale Aspekte Art. 20 Abs. 1 GG.

⁶⁵³ *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an Umweltabgaben, S. 81 f., 129; zum Erfordernis der Beweekung einer Verhaltenslenkung, vgl. Kap. § 4 A.

könnte vielmehr durch Abgaben, die neben die Steuer treten würden, stark belastet werden, was auch der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen zuwiderlaufen würde. Eine wirkliche verfassungsrechtliche Einschränkung könne nicht gezogen werden, da zudem die rein formale Abgrenzung zur Steuer auf kompetenzrechtlicher Ebene kein Hindernis darstelle. Die bisher herausgebildeten Abgabenarten mit ihren eigenen, restriktiven Rechtfertigungsvoraussetzungen würden konturenlos und beliebig austauschbar werden.⁶⁵⁴

Somit ist die sachliche Rechtfertigung einer Abgabe allein durch die Verfolgung eines Lenkungszwecks unter der Wertung des Steuerstaatsprinzips, auch wenn die Rechtsprechung zumindest vereinzelte Tendenzen in die entgegengesetzte Richtung erkennen lässt, verfassungsrechtlich nicht zulässig.

e. Ergebnis: Zulässigkeit lenkender nichtsteuerlicher Abgaben

Der Abschnitt beschäftigte sich mit der Frage, ob die primäre Verfolgung eines Lenkungszwecks die Erhebung einer nichtsteuerlichen (Lenkungs-)Abgabe aus sich heraus rechtfertigt. Die Frage stellt sich überhaupt erst, da die vorgezeichneten Abgabenarten eine unmittelbare Verhaltenslenkung nicht oder nur unter restriktiven Voraussetzungen ermöglichen. Gebühren eignen sich letztlich infolge des Kostendeckungsprinzips nicht; nur über die Ausgestaltung der Gebührenhöhe können Lenkungszwecke verfolgt werden. Auch lenkende Sonderabgaben sind unter der Wertung des Steuerstaatsprinzips abzulehnen, um eine Aushöhlung der Finanzverfassung zu verhindern und die Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen zu wahren. Lediglich die Vorteilsabschöpfungsabgaben eignen sich grundsätzlich zur Verfolgung von Umweltlenkungszwecken. Eingrenzend ist hierbei eine öffentlich-rechtliche Bewirtschaftungsordnung erforderlich. Lenkungsabgaben *sui generis* sind darüber hinaus unter der Wertung des Steuerstaatsprinzips verfassungsrechtlich unzulässig. Der Lenkungszweck kann die Erhebung einer nichtsteuerlichen Abgabe nach dem bisher vorausgesetzten Steuerstaatsprinzip als sachlichen Grund im Ergebnis nicht rechtfertigen. Zwar lässt die Rechtsprechung in Teilen eine vage Neigung in diese Richtung erkennen, jedoch besteht die Gefahr, dass dem Abgabengesetzgeber dann keine Grenzen mehr durch die Vielzahl möglicher Lenkungszwecke gesetzt sind, unabhängig von einer nachrangigen Verhältnismäßigkeitsprüfung.

3. Exkurs: Zulässige Gestaltung über die Aufkommenswirkung von Abgaben?

Neben der Verfolgung von Lenkungszwecken über Abgaben kann der Gesetzgeber auch gestaltend über Preisregelungen zwischen Privaten tätig werden. Mit diesen wird kein Aufkommen erzielt, welches einem Haushalt oder einem öffentlich verwalteten Sonderfonds zufließt. Eine Finanzierungsfunktion ist demnach nicht gegeben, der Staat erzielt keine frei

⁶⁵⁴ Zum Ganzen: *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an Umweltabgaben, S. 129; *P. Kirchhof*, in: Isensee/ders. (Hrsg.), HBStR, Bd. V, § 119, Rn. 24; *Wernsmann*, in: FS Wendt, S. 1053 (1057 f., 1061 f.); *Wolff*, NdsVB 2024, 33 (38).

verfügbaren Finanzmittel und die für eine Abgabe nach überwiegender Ansicht⁶⁵⁵ erforderliche formelle Aufkommenswirkung liegt nicht vor. Damit ist weder eine steuerliche noch eine nichtsteuerliche Abgabe gegeben. Da solche Preisregelungen wie Mindestvergütungen oder Zwangsrabatte aber materiell wie eine Abgabe durch die hoheitlich auferlegte Pflicht mit Bezug zu finanziellen Mitteln wirken, könnte eine zu unterbindende Umgehung des Steuerstaatsprinzips gegeben sein.⁶⁵⁶ Aufgrund der Entscheidung des BVerfG zur Strompreisbremse⁶⁵⁷ soll diese Gestaltungsmöglichkeit kurz als Exkurs vor dem in dieser Arbeit herausgearbeiteten Steuerstaatsprinzip beleuchtet werden.

In der Entscheidung zur Strompreisbremse lehnt das BVerfG zunächst die Steuereigenschaft der zu zahlenden Überschusserlöse nach § 14 Abs. 1 Strompreisbremsegesetz aufgrund der fehlenden Einnahmeerzielungsabsicht ab. Die Erlöse dienten einer Umverteilung unter Privaten, indem sie auf die Stromverbraucher zur Entlastung von Stromkosten übertragen wurden. Auch eine nichtsteuerliche Abgabe liege demnach nicht vor. Trotz der Hervorhebung der Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung, die für die Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben einen besonderen sachlichen Rechtfertigungsgrund, der über die Einnahmeerzielung hervorgeht, fordere, mangelte es hier an der erforderlichen Aufkommenswirkung des Staates. Das Aufkommen fließe zu keinem Zeitpunkt dem Staat zu und stehe damit nicht zu seiner Disposition. Die Verwendung des Aufkommens der Strompreisbremse sei gesetzlich bereits vorgegeben. Mangels Vorliegens einer nichtsteuerlichen Abgabe sei unmittelbar weder die Ordnungsfunktion der Finanzverfassung noch das Gebot der Lastengleichheit berührt. Das BVerfG schließt sich damit weiterhin dem formellen Aufkommensbegriff an.⁶⁵⁸

Vereinzelt wird dagegen in der Literatur angeführt, dass, wie auch bei der Strompreisbremse, mittels Preisregelungen Beträge wie eine Abgabe zur Finanzierung einer Gemeinwohlauflage abgeschöpft werden. Dadurch würden die mit dem Steuerstaatsprinzip verfolgten Zwecke, wie die Ordnungsfunktion der Finanzverfassung und der Schutz der Steuerpflichtigen vor zusätzlicher Belastung, tangiert werden. Demnach sei ein materielles Verständnis für das Vorliegen einer Abgabe angezeigt. Wirke eine Vorschrift materiell wie eine Abgabe, sei sie als Abgabe einzuordnen. Bei einem solchen extensiven Verständnis könnte dann selbst die Mietpreisbremse (§ 556d BGB) eine Abgabe darstellen, da sie den Vermieter wirtschaftlich belastet und die Last, die entgangene, am Markt eigentlich erzielbare Miete, dem Mieter zuwendet. Als Abgabe sei eine Preisregelung dann aufgrund der Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung an den strengen (Wertungs-)Maßstäben zu messen, u.a. über die gebildeten nichtsteuerlichen Abgabekategorien.⁶⁵⁹ Die

⁶⁵⁵ Statt vieler *Sailer/Kantenwein*, in: Reshöft/Schäfermeier (Hrsg.), EEG, Einleitung, Rn. 132.

⁶⁵⁶ Zum bisherigen Abs. vgl. *Lemke*, Übergewinnsteuer durch die Hintertür, S. 2 ff.

⁶⁵⁷ BVerfG, GewArch 2025, 21.

⁶⁵⁸ BVerfG, GewArch 2025, 21 (21 f., Rn. 70 ff.).

⁶⁵⁹ Zum bisherigen Abs. vgl. *Lemke*, Übergewinnsteuer durch die Hintertür, S. 4 und insb. *Pompl*, Kapazitätssicherung im europäisierten Stromwirtschaftsrecht, S. 316 m.w.N. zu Vertretern dieser Ansicht.

Strompreisbremse wäre bei Zugrundelegung dieses Verständnisses als Sonderabgabe mangels homogener Gruppe mit besonderer Sachnähe zum Finanzierungszweck verfassungswidrig.⁶⁶⁰

Jedoch verkennt die Ansicht die Zielrichtung der Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung bzw. des Steuerstaatsprinzips. Ziel ist es, die Ordnungsfunktion der Finanzverfassung zu schützen und Belastungen durch Abgaben einzuschränken, durch die staatliche Mittel in die Verfügungsgewalt des Staates gelangen. Denn nur dann hat der Staat die Möglichkeit, über die spezifische Verwendung im Einzelfall zu entscheiden. Nur wenn demnach mit einer Abgabe entsprechende Finanzmittel erzielt werden, ist das Steuerstaatsprinzip als Restriktion auf Tatbestands- oder Rechtfertigungsebene heranzuziehen.⁶⁶¹ Das Steuerstaatsprinzip richtet sich deshalb primär gegen nichtsteuerliche Abgaben, um die überwiegende Steuerfinanzierung zu gewährleisten. Da es bei Preisregelungen, so auch bei der Strompreisbremse, aber an den Mitteln fehlt, die in die Verfügungsgewalt des Staates gelangen und damit auch nicht dem Schutz der parlamentarischen Ethathoheit unterfallen, scheidet eine Anwendung des Steuerstaatsprinzips aus. Die Wahl einer Preisregelung ist damit kein finanzverfassungsrechtlicher Formenmissbrauch, sondern Ausdruck des weiten Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers.⁶⁶² Ein materielles Abgabenverständnis ist demnach nicht geboten. Einschränkungen finden Preisregelungen daher nur in der allgemeinen Grundrechtsdogmatik.⁶⁶³ Die Wertung des Steuerstaatsprinzips fließt in die verfassungsrechtliche Beurteilung allerdings nicht mit ein. Dementsprechend ist es mangels Abgabenqualität nicht zu beanstanden, dass die EEG-Umlage als Preisregelung⁶⁶⁴ Legitimation über die Verfolgung von Klimaschutzziele (Art. 20a GG)⁶⁶⁵ und die Strompreisbremse aufgrund der Ausnahmelage im Energiesektor durch den russischen Angriff auf die Ukraine gefunden haben.⁶⁶⁶

Im Ergebnis ist somit festzuhalten, dass dem Gesetzgeber eine zusätzliche Gestaltungsmöglichkeit über die formale Aufkommenswirkung zusteht. Eine Einschränkung durch das Steuerstaatsprinzip als Wertungsprinzip besteht nicht, da sein Ziel, die überwiegende

⁶⁶⁰ Vgl. die Ausführungen der Beschwerdeführer in der Entscheidung zur Strompreisbremse, vgl. *Helmes*, EnK-Aktuell 2024, 010467.

⁶⁶¹ Vgl. Kap. § 5 D. I. 4.; bei den Sonderabgaben liegt eine solche vor, da sie lediglich im Interesse der Abgabenschuldigen auszugeben sind, ein Träger öffentlicher Gewalt aber über die tatsächliche Verwendung entscheidet, vgl. BVerfGE 136, 194 (265).

⁶⁶² Vgl. BGH, NVwZ 2014, 1180 (1182, Rn. 26).

⁶⁶³ Zum Gesamten ebenfalls *Pompl*, Kapazitätssicherung im europäisierten Stromwirtschaftsrecht, S. 318 ff. Einschränkung ist eine besondere Verantwortungsbeziehung bzw. ein spezifisches Näheverhältnis der Privaten zur Sachaufgabe erforderlich, wodurch die Preisregelung eine gewisse Ähnlichkeit zur Sonderabgabe aufweist, vgl. so zur EEG-Umlage *Sailer/Kantenwein*, in: Reshöft/Schäfermeier (Hrsg.), EEG, Einleitung, Rn. 167 ff. und zur Strompreisbremse BVerfG, GewArch 2025, 21 (26, Rn. 105).

⁶⁶⁴ So die wohl überwiegende Ansicht, vgl. die zusammenfassende Darstellung bei *Pompl*, Kapazitätssicherung im europäisierten Stromwirtschaftsrecht, S. 320, Fn. 293.

⁶⁶⁵ Vgl. *Sailer/Kantenwein*, in: Reshöft/Schäfermeier (Hrsg.), EEG, Einleitung, Rn. 158 ff. m.w.N. Eine nichtsteuerliche Abgabe ist unter der Wertung des Steuerstaatsprinzips an Art. 20a GG nicht zu rechtfertigen, vgl. Kap. § 5 D. II. 2. d.

⁶⁶⁶ BVerfG, GewArch 2025, 21 (26 f., Rn. 108 ff.).

Staatsfinanzierung durch Steuern sicherzustellen, mangels Erzielung in seine Verfügungsgewalt gelangender Mittel nicht tangiert wird.

4. Brennstoffemissionshandelsgesetz

Die gefundenen Erkenntnisse zur restriktiven Möglichkeit, Lenkungszwecke mittels nicht-steuerlicher Abgaben aufgrund des Steuerstaatsprinzips zu verfolgen, werden im Folgenden zur Vertiefung auf die Diskussion um und auf das BEHG⁶⁶⁷ übertragen. Das BEHG wurde 2019 als zentraler Bestandteil⁶⁶⁸ des „Klimapakets“ verabschiedet, welches darauf abzielt, die europäischen Klimaziele bis 2030 und die Klimaneutralität in Deutschland bis 2050 zu erreichen. Die Kernregelung des BEHG ist die CO₂-Bepreisung durch die Einführung eines nationalen Zertifikathandels für fossile Brennstoffemissionen, der seit dem 01.01.2021 in Kraft ist. Damit soll eine Reduktion von Treibhausgasen in den Sektoren Verkehr und Wärme, die mit Ausnahme der Luftfahrt bisher nicht vom europäischen Emissionshandelssystem erfasst sind, erzielt werden.⁶⁶⁹ Unternehmen, die Brennstoffe in den Verkehr bringen, müssen hierfür Emissionszertifikate erwerben. Dies soll die Emission von Treibhausgasen in ein kostenpflichtiges Gut verwandeln und so Anreize zur Senkung des Verbrauchs fossiler Brennstoffe sowie zum Umstieg auf klimaschonendere Alternativen schaffen.⁶⁷⁰ Die Abwälzung der Kosten auf den Verbraucher seitens der betroffenen Unternehmen ist der Einführung eines Zertifikathandels dabei immanent.⁶⁷¹

Im Folgenden wird nach einer kurzen Erörterung der verfassungsrechtlichen Problemstellung (a.) überprüft, ob die CO₂-Abgabe nach dem BEHG unter der Wertung des Steuerstaatsprinzips verfassungsrechtlich gerechtfertigt ist (b.).

a. Verfassungsrechtliche Problemstellung

Abgesehen von der vorgelagerten kompetenzrechtlichen Frage, ob die CO₂-Abgabe als Steuer oder als nichtsteuerliche Abgabe einzuordnen ist, stellt sich die nachgelagerte Frage, aufgrund welcher Kriterien diese Art der nichtsteuerlichen Abgabe gerechtfertigt sein könnte.

Nach § 10 Abs. 2 BEHG sind die Emissionszertifikate bis zum 31.12.2025 zu einem jährlich ansteigenden Festpreis⁶⁷² zu verkaufen. In diesem Zeitraum hat der Gesetzgeber bewusst auf eine mengenmäßige Obergrenze der auszugebenden Zertifikate verzichtet, um

⁶⁶⁷ BGBl. I 2019, 2728.

⁶⁶⁸ Vgl. BT-Drs. 19/14746, 1, 22.

⁶⁶⁹ Vgl. RL 2003/87/EG vom 13.10.2003 über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Gemeinschaft und zur Änderung der Richtlinie 96/61/EG des Rates, in nationales Recht umgesetzt durch das Treibhaus-Emissions-Handelsgesetz (TEHG), BGBl. I 2004, 1578.

⁶⁷⁰ Vgl. zum Gesamten BT-Drs. 19/14746, 1 ff.; ebenfalls *Fellenberg/Guckelberger*, in: dies. (Hrsg.), Klimaschutzrecht, Einleitung, Rn. 81 ff.; *Wernsmann/Bering*, NVwZ 2020, 497 (497 f.).

⁶⁷¹ Vgl. hierzu *Hennicke*, NuR 2021, 83 (84).

⁶⁷² In 2021: 25 Euro, 2022: 30 Euro, 2023: 30 Euro, 2024: 45 Euro, 2025: 55 Euro, zuletzt angepasst durch das Erste Gesetz zur Änderung des Brennstoffemissionshandelsgesetzes vom 03.11.2020 (BGBl. I 2020, S. 2291).

eine unkontrollierte Kostenbelastung der Bürger und Wirtschaftsteilnehmer zu verhindern.⁶⁷³ Im Jahr 2026 werden die Zertifikate dann zwar versteigert, allerdings nur innerhalb eines Preiskorridors von 55 Euro bis 65 Euro pro Zertifikat (§ 10 Abs. 1 BEHG), wobei ebenfalls auf eine mengenmäßige Obergrenze verzichtet wird.⁶⁷⁴ Damit weicht der Gesetzgeber in diesem Zeitraum von der Funktionsweise des europäischen Emissionshandelssystems auf nationaler Ebene ab. Erst ab 2027 findet die Versteigerung einer nach § 4 Abs. 1 und 3 BEHG festgelegten, begrenzten Menge an Emissionszertifikaten statt.

Verfassungsrechtliche Bedenken ergeben sich insbesondere dahingehend, dass in der Einführungsphase bis 2025 sowie während des Preiskorridors im Jahr 2026 keine Versteigerung der Zertifikate erfolgt und keine absolute Obergrenze für die Zertifikate vorgesehen ist.⁶⁷⁵

b. Verfassungsrechtliche Einordnung

Auf diese verfassungsrechtlichen Bedenken wird im Folgenden eingegangen. Zunächst erfolgt die kompetenzrechtliche Einordnung (aa.), bevor die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Erhebung von lenkenden Abgaben auf die Regelungen des BEHG in der Einführungsphase 2021-2025 sowie im Preiskorridor 2026 angewandt werden (bb.).

aa. Steuer oder nichtsteuerliche Abgabe?

Obwohl der Gesetzgeber in der Begründung des Gesetzes von einer nichtsteuerlichen Abgabe ausgeht, ist für die rechtliche Einordnung allein der materielle Gehalt der Abgabe maßgebend.⁶⁷⁶ Negativ formuliert liegt eine nichtsteuerliche Abgabe vor, wenn es sich bei der Abgabe nicht um eine Steuer handelt. Ein wesentliches Abgrenzungsmerkmal ist der Gegenleistungsbezug, da Steuern voraussetzungslos geschuldet werden.⁶⁷⁷

Eine Gegenleistung könnte im Rahmen der CO₂-Bepreisung durch die Ausgabe der Zertifikate gegeben sein. Da die Emissionszertifikate in der Einführungsphase 2021-2025 allerdings zu einem Festpreis veräußert werden und es auch während des Preiskorridors im Jahr 2026 keine absolute Obergrenze gibt, wird vereinzelt ein Bezug zu einer individuell-konkreten Gegenleistung abgelehnt. Die Ausgabe der Zertifikate hätte vielmehr die Funktion eines Zahlungsbelegs. Die Abgabe werde daher in der Einführungsphase sowie während

⁶⁷³ Zwar legt § 4 Abs. 1 BEHG auch in der Einführungsphase eine jährliche Emissionsmenge fest. Allerdings bildet diese aufgrund der Flexibilisierungsinstrumente in § 5 BEHG keine absolute Grenze, vgl. hierzu den Willen des Gesetzgebers in BT-Drs. 19/14746, 32 und 34.

⁶⁷⁴ Die Flexibilisierungsinstrumente des § 5 BEHG gelten nach Abs. 1 Satz 1 BEHG ebenfalls „für die Dauer der Anwendung eines Preiskorridors“. Somit besteht auch in diesen Fällen keine absolute Obergrenze aus § 4 Abs. 1 BEHG, vgl. hierzu ebenfalls BT-Drs. 19/14746, 32 und 34.

⁶⁷⁵ Vgl. zum Gesamten *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an Umweltabgaben, S. 99 ff.; *Krämer-Hoppe*, Den Schritt in „finanzverfassungsrechtliches Neuland“ wagen, S. 1 f.; *Wernsmann/Bering*, NVwZ 2020, 497 (497 f.); *Jänicke/Wenzel*, ZUR 2025, 265 (266) weisen bereits auf eine anhängige Musterfeststellungsklage beim VG Berlin hin, die u.a. die Finanzverfassungsmäßigkeit der CO₂-Bepreisung infrage stellt.

⁶⁷⁶ Vgl. bspw. BVerfG, NVwZ 2014, 1448 (1449, Rn. 40) m.w.N.

⁶⁷⁷ Vgl. Kap. § 2 A. II. 2.

des Preiskorridors als Steuer oder zumindest „steuerlicher Art“⁶⁷⁸ eingestuft. Ab 2027 wäre der Gegenleistungsbezug durch die Versteigerung und Begrenzung unzweifelhaft gegeben.⁶⁷⁹

Gegen die Ablehnung eines Gegenleistungsbezugs in der Einführungsphase lässt sich jedoch einwenden, dass die Berechtigung zur Emission von Treibhausgasen nach § 3 Nr. 2 BEHG erst durch den Erwerb der Zertifikate entsteht, auch wenn diese zu einem Festpreis und ohne Mengenbegrenzung ausgegeben werden. Ohne die Zertifikate dürfen Unternehmen keine Brennstoffe in den Verkehr bringen, deren Verbrennung Treibhausgase freisetzen. Die Abgabe nach dem BEHG ist daher auch in der Einführungsphase sowie während des Preiskorridors im Jahr 2026 und ab 2027 nicht voraussetzungslos, sondern stellt eine Gegenleistung für die staatliche Berechtigung zur CO₂-Emission dar.⁶⁸⁰

Die CO₂-Bepreisung ist daher insgesamt als nichtsteuerliche Abgabe einzuordnen. Die kompetenzrechtliche Grundlage ist in Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 (Einführung eines Zertifikatehandels) und Nr. 24 GG (Reinhaltung der Luft) zu finden und liegt beim Bund.⁶⁸¹

bb. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung mit Schwerpunkt auf der Einführungsphase und dem Preiskorridor

Die Einordnung der CO₂-Abgabe als nichtsteuerliche Abgabe hat zur Folge, dass ihre sachliche Rechtfertigung vor dem allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) unter der Wertung des Steuerstaatsprinzips⁶⁸² zu erfolgen hat. Diese Restriktion erschwert die Rechtfertigung nichtsteuerlicher Abgaben, um die Ordnungsfunktion der Finanzverfassung zu wahren und damit auch die Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen zu schützen. Erforderlich ist ein besonderer sachlicher Grund, der über den Zweck der Einnahmenerzielung hinausgeht und dem Wertungsmaßstab des Steuerstaatsprinzips unterliegt. Ein solcher könnte in der Erfüllung der Voraussetzungen bereits vorgezeichneter Abgabekategorien liegen.⁶⁸³ Die anerkannten nichtsteuerlichen Abgaben stellen dabei nur Fallgruppen dar, bei denen das Vorliegen eines sachlichen Grundes unter der Wertung des Steuerstaatsprinzips anerkannt ist. Alternativ könnte sich auch eine Rechtfertigung als Abgabe

⁶⁷⁸ Klinski/Keimeyer, ZUR 2020, 342 (346 f.) beschränken die Aussage zwar nur auf die Einführungsphase, leiten die faktische Steuerwirkung aber aufgrund der fehlenden Begrenzung her, welche auch für 2026 gilt.

⁶⁷⁹ Vgl. zum Abs. Engel, in: ders. (Hrsg.), BEHG, § 8, Rn. 11 ff.; Klinski/Keimeyer, ZUR 2020, 342 (343 ff.); Steinbach/Valta, JZ 2019, 1139 (1142 f.); Zenke/Telschow, EnWZ 2020, 157 (162).

⁶⁸⁰ So Fernkorn, Verfassungsrechtliche Anforderungen an Umweltabgaben, S. 101 ff. m.w.N.; Ipsen et al., Zur Verfassungsmäßigkeit des BEHG, S. 24 ff.; Krämer-Hoppe, Den Schritt in „finanzverfassungsrechtliches Neuland“ wagen, S. 2 f.; Müller/Kahl, Brennstoffemissionshandelsgesetz, S. 12 f.; Wernsmann/Bering, NVwZ 2020, 497 (498 f.).

⁶⁸¹ So ebenfalls Ipsen et al., Zur Verfassungsmäßigkeit des BEHG, S. 26.

⁶⁸² s. Kap. § 5 D. I. 4.

⁶⁸³ s. Kap. § 5 D. II. 2.

sui generis ergeben. Da die Ausgestaltung des Zertifikathandels im BEHG in der Einführungsphase und während des Preiskorridors vom europäischen Zertifikathandel abweicht, unterliegt deren sachliche Rechtfertigung besonderer Beachtung.⁶⁸⁴

Eine Gebühr liegt nach den dargestellten Maßstäben vor, wenn aus Anlass eines individuell zurechenbaren Vorteils ein staatlicher Kostenaufwand ganz oder teilweise gedeckt werden soll. Zur Verfolgung von Umweltlenkungs Zwecken werden die Benutzungs- und die Verleihungsgebühr diskutiert. Beide stehen jedoch im Widerspruch zum Steuerstaatsprinzip. Den individuell rechtlichen Vorteil in der geduldeten Nutzung eines knappen Guts, der Reinheit der Luft, oder der rechtlichen Verschaffung der Berechtigung, CO₂ in die Luft zu emittieren, zu sehen, bedrohe die Finanzverfassung sowie die Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen. Denn es bestehe die Gefahr, die Grenze und Distanz zur Voraussetzungslosigkeit der Steuer zu verwischen. Auch wenn bereits kein individuell zurechenbarer Vorteil nach diesen Grundsätzen gegeben ist, entsteht auch kein staatlicher Kostenaufwand durch die bloße Ausgabe der Zertifikate, welcher für die Einordnung als Gebühr ebenfalls erforderlich ist. Eine Rechtfertigung der CO₂-Abgabe als Gebühr scheidet insgesamt aus.⁶⁸⁵

Allerdings könnte die CO₂-Abgabe als Sonderabgabe⁶⁸⁶ gerechtfertigt sein. Dem stehen zwei Erwägungen gegenüber. Die Sonderabgabe ist wie die Steuer gegenleistungsunabhängig. Da die Ausgabe der Zertifikate eine Gegenleistung darstellt, kommt die Sonderabgabe bereits begrifflich nicht für die sachliche Rechtfertigung in Betracht. Darüber hinaus ist eine Rechtfertigung als Sonderabgabe nur an den Maßstäben für Finanzierungs-sonderabgaben möglich, da unter der Wertung des Steuerstaatsprinzips lenkende Sonderabgaben nicht anzuerkennen sind. Deren strenge Voraussetzungen liegen in der konkreten Ausformung der CO₂-Abgabe allerdings nicht vor, sofern ein Gegenleistungsbezug abgelehnt werden würde. Auch wenn die Unternehmen, die Brennstoffe in den Verkehr bringen, eine homogene Gruppe darstellen können,⁶⁸⁷ mangelt es in jedem Fall an deren Finanzierungsverantwortung. Die Gruppe der Abgabepflichtigen steht der Aufgabe des Umweltschut-

⁶⁸⁴ Vgl. zum europäischen Emissionshandel und seiner Einordnung als Vorteilsabschöpfungsabgabe bereits BVerfG, NVwZ 2018, 972 (974 ff., Rn. 31 ff.).

⁶⁸⁵ s. Kap. § 5 D. II. 2. a. m.w.N.; vgl. zum selben Ergebnis kommend *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an Umweltabgaben, S. 115 f.; *Tappe*, EurUP 2021, 249 (254); mit Schwerpunkt auf dem Kostendeckungsprinzip *Vollmer*, in: Rodi (Hrsg.), Hdb. Klimaschutzrecht, § 16, Rn. 33; *Wernsmann/Bering*, NVwZ 2020, 497 (499 f.).

⁶⁸⁶ s. Kap. § 5 D. II. 2. b.

⁶⁸⁷ Anders *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an Umweltabgaben, S. 117, der unter Bezug auf die Entscheidung „Kohlepfennig“ BVerfGE 91, 186 (203 ff.) auf die Letztverbraucher abstellt, da die CO₂-Abgabe auch auf Abwälzung angelegt ist. Dies verkennt, dass im Rahmen des „Kohlepfennigs“ § 10 Abs. 1 Satz 1 Drittes Verstromungsgesetz die Weitergabe der Belastung an die Endverbraucher vorgesehen ist (BVerfGE 91, 186 (205)). Eine vergleichbare Regelung findet sich im BEHG nicht, sodass im Rahmen der Bestimmung der homogenen Gruppe eine „wirtschaftliche“ Betrachtungsweise nicht angestellt werden darf.

zes nicht evident näher als andere Unternehmen, die CO₂ emittieren, oder die Allgemeinheit.⁶⁸⁸ Die Abgabe für den Erwerb von CO₂-Zertifikaten ist daher nicht als Sonderabgabe gerechtfertigt.

Jedoch könnte eine Rechtfertigung als Vorteilsabschöpfungsabgabe in Betracht kommen, die sich nach ihren Voraussetzungen grundsätzlich zur Verfolgung von Lenkungszwecken eignet.⁶⁸⁹ Anders als bei den Gebühren kann sich der individuelle Sondervorteil aus der rechtlich erlaubten Nutzung eines knappen Guts der Allgemeinheit ergeben, wie es im Rahmen der CO₂-Abgabe bei der Reinheit der Luft der Fall ist. Um das Klima zu schützen, ist die Verschmutzung der Luft nur begrenzt möglich. Als notwendige Restriktion durch das Steuerstaatsprinzip muss die Nutzung des knappen Guts dem Abgabepflichtigen im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Bewirtschaftungsordnung ermöglicht werden. Deren Ziel ist es, die Nutzungskollisionen, die sich aus der natürlichen Begrenzung des Gutes ergeben, aufzulösen. Da in der Einführungsphase des BEHG die Zertifikate unbegrenzt zu einem Festpreis ausgegeben werden, entstehen einerseits keine Nutzungskollisionen, da das knappe Gut weiterhin unbegrenzt zur Verfügung steht. Andererseits liegt damit auch keine öffentlich-rechtliche Bewirtschaftungsordnung vor, die Nutzungskollisionen auflösen kann. Damit mangelt es an dem individuellen Sondervorteil des Abgabepflichtigen. Dies lässt sich auch auf den Preiskorridor im Jahr 2026 übertragen, da auch hier die erforderliche Begrenzung der Anzahl an Zertifikaten fehlt. Als Vorteilsabschöpfungsabgabe ist die CO₂-Abgabe erst ab 2027 gerechtfertigt, da ab dann die jährliche Emissionsmenge festgelegt ist und daraus resultierende Nutzungskollisionen nach den Regelungen der Versteigerung im BEHG durch eine öffentlich-rechtliche Bewirtschaftung aufgelöst werden. Das ändert allerdings nichts daran, dass unter der Wertung des Steuerstaatsprinzips die Abgabe nach dem BEHG in der Einführungsphase 2021-2025 und im Preiskorridor 2026 nicht als Vorteilsabschöpfungsabgabe gerechtfertigt ist.⁶⁹⁰

⁶⁸⁸ Vgl. Henicke, NuR 2021, 83 (87); Müller/Kahl, Brennstoffemissionshandelsgesetz, S. 15; i.Erg. auch Fernkorn, Verfassungsrechtliche Anforderungen an Umweltabgaben, S. 117, welcher die Einordnung als Sonderabgabe mangels Finanzierungsverantwortung ablehnt.

⁶⁸⁹ s. Kap. § 5 D. II. 2. c.

⁶⁹⁰ Diese Auffassung wird auch im Schrifttum vertreten, vgl. Vollmer, in: Rodi (Hrsg.), Hdb. Klimaschutzrecht, § 16, Rn. 34 ff.; Engel, in: ders. (Hrsg.), BEHG, § 8, Rn. 11 ff.; Ernst, in: Fellenberg/Guckelberger, Klimaschutzrecht, BEHG, § 1, Rn. 24 ff.; Wernsmann, Verfassungswidrigkeit der CO₂-Bepreisung, S. 31 ff.; Rodi et al., Brennstoffemissionshandelsgesetz, S. 12 ff.; a.A. Dingemann, in: Fellenberg/Guckelberger, Klimaschutzrecht, BEHG, § 5, Rn. 34; Tappe, EurUP 2021, 249 (255 ff.); WD 4 – 3000 – 037/21, WD 8 – 3000 – 039/21, Verfassungsmäßigkeit der CO₂-Bepreisung, S. 14 f., welche sich allesamt durch die lenkende Wirkung der CO₂-Abgabe über die fehlende mengenmäßige Begrenzung hinweghelfen. Dem ist entgegenzuhalten, dass unter der Wertungspräzedenz eines möglichen Steuerstaates nicht von den herausgebildeten Voraussetzungen durch Lenkungszwecke abgewichen werden darf, da die Ordnungsfunktion der Finanzverfassung und Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen ansonsten ausgehöhlt werden würden, vgl. Kap. § 5 D. II. 2. c.; zudem sehen dagegen Ipsen et al., Zur Verfassungsmäßigkeit des BEHG, S. 35 f. das Erfordernis einer mengenmäßigen Begrenzung als nicht erforderlich für das Vorliegen einer Bewirtschaftungsordnung an und damit die Voraussetzungen der Vorteilsabschöpfungsabgabe als erfüllt an; offenlassend Krämer-Hoppe, Den Schritt in „finanzverfassungsrechtliches Neuland“ wagen, S. 2 ff.; Rodi et al., Brennstoffemissionshandelsgesetz, S. 15 f. denkt zudem eine Rechtfertigung über den Grund der „Einführungsphase“ der CO₂-Abgabe bis 2026 an, lehnt diesen Ansatz aber mangels sachlicher Notwendigkeit einer Einführungsphase i.Erg. ab. Eine sozial-

Im Ergebnis bleibt somit nur eine Rechtfertigung der CO₂-Abgabe über die bezweckte Verfolgung einer Verhaltenslenkung als Abgabe *sui generis*⁶⁹¹. Ziel der Abgabe ist es, durch die Bepreisung der CO₂-Emissionen Anreize für eine Senkung des Verbrauchs und klimaschonendere Alternativen zu setzen. Das Klima soll durch die gesetzgeberisch intendierte Verhaltenslenkung mithilfe der Einführung des Zertifikathandels geschützt werden. Unter der Wertung des Steuerstaatsprinzips genügt die Verfolgung von Lenkungs Zwecken aber nicht den Anforderungen an die Rechtfertigung der Abgabe dem Grunde nach – unabhängig vom mit der Lenkungsabgabe verfolgten Zweck. Eine Abwägung mit entgegenstehenden Prinzipien oder Rechtsgütern findet mangels sachlichen Grundes nicht statt. Die Zielsetzung des Steuerstaatsprinzips, die Finanzverfassung vor einer Umgehung weitestgehend zu schützen und die Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen nicht zu gefährden, steht der Anerkennung einer Lenkungsabgabe *sui generis* entgegen. Lenkungs zwecke können nur bei der Ausgestaltung und Bemessung der Abgabe Berücksichtigung finden, nicht aber bei der Rechtfertigung dem Grunde nach. Damit scheidet eine Rechtfertigung als Lenkungsabgabe mangels steuerstaatlicher Anerkennung aus.⁶⁹²

Die CO₂-Abgabe ist im Steuerstaat in der Einführungsphase von 2021 bis 2025 und dem Preiskorridor 2026 daher weder über vorgezeichnete Abgabekategorien noch über die Lenkungsabgabe als Abgabe *sui generis* sachlich gerechtfertigt.

5. Zusammenfassung

Die Wertung eines möglichen, verfassungsrechtlich begründeten Steuerstaatsprinzips prägt die verfassungsrechtliche Legitimation von lenkenden nichtsteuerlichen Abgaben. Sie erfordert zunächst eine Kategorisierung, um die bereits entwickelten materiellen Anforderungen an einen sachlichen Grund auf neu eingeführte Abgaben übertragen zu können. Sollte eine Abgabe sich jedoch keiner bestehenden Abgabekategorie zuordnen lassen, so könnte sie gleichwohl unter den strengen Vorgaben des Steuerstaatsprinzips verfassungsrechtlich gerechtfertigt sein.

Die verfassungsrechtlichen Hürden für die Rechtfertigung lenkender nichtsteuerlicher Abgaben dem Grunde nach sind jedoch hoch. Selbst die Verfolgung von Lenkungs zwecken – etwa im Bereich des Umweltschutzes (Art. 20a GG) oder sozialer Ziele – ändert nichts an diesen strikten Voraussetzungen. Zu groß ist die Gefahr, dass die Ordnungsfunktion der

und wirtschaftsverträgliche Einführung der CO₂-Abgabe könnte auch über Ausgleichs- und Kompensationsmaßnahmen gewährleistet werden.

⁶⁹¹ s. Kap. § 5 D. II. 2. d.

⁶⁹² So i.Erg. in Bezug auf die CO₂-Abgabe ebenfalls *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an Umweltabgaben, S. 128 ff.; *Wernsmann/Bering*, NVwZ 2020, 497 (504); eine solche Rechtfertigung andenkend *Krämer-Hoppe*, Den Schritt in „finanzverfassungsrechtliches Neuland“ wagen, S. 4; *Ipsen et al.*, Zur Verfassungsmäßigkeit des BEHG, S. 42 ff.; ebenso andeutend *Frenz*, in: ders. (Hrsg.), Klimaschutzrecht, BEHG, § 10, Rn. 41 ff. und 45; *Kreuter-Kirchhof*, in: dies./Schlacke, Klimaschutzrecht, BEHG, § 10, Rn. 22 ff.

Finanzverfassung sowie die Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen dauerhaft unterlaufen werden.⁶⁹³ Eine Abwägung mit den durch die Abgabe verfolgten Zielen bleibt damit weitgehend versperrt und findet nur auf Ebene der Ausgestaltung (u.a. der Höhe) statt. Die Lenkungsabgabe als Abgabe sui generis erweist sich unter der Wertung eines Steuerstaatsprinzips demnach als unzulässig.

Die Übertragung dieser Schlussfolgerungen auf das BEHG offenbart: Unter der Annahme eines Steuerstaatsprinzips im Grundgesetz lässt sich die CO₂-Abgabe als lenkende nicht-steuerliche Abgabe in ihrer Einführungsphase und während des Preiskorridors verfassungsrechtlich nicht vor Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigen. Weder über bereits vorgezeichnete Abgabekategorien noch über die Lenkungsabgabe als Abgabe sui generis; und das, obwohl durch die CO₂-Abgabe der Lenkungszweck des Umweltschutzes (Art. 20a GG) verfolgt wird, welchem das BVerfG im Klimabeschluss⁶⁹⁴ eine herausragende Stellung als legitimen Zweck beigemessen hat. Diese Beurteilung findet im Rahmen der verfassungsrechtlichen Würdigung keine Berücksichtigung, da das Steuerstaatsprinzip durch die Ablehnung eines sachlichen Grundes bzw. legitimen Ziels bei der Verfolgung von Lenkungszwecken eine weitergehende Abwägung mit anderen Verfassungszielen überwiegend versperrt. Denn die Ordnungsfunktion der Finanzverfassung sowie die Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen sollen unter der Wertung des Steuerstaatsprinzips mit dem Ziel einer primären Steuererhebung weitestgehend⁶⁹⁵ verwirklicht werden: „Steuerrecht first, Sachrecht second“.

III. Steuerliche Normen mit Lenkungszweck

Die verfassungsrechtlichen Beschränkungen nichtsteuerlicher Lenkungsabgaben unterstreichen, dass die Steuer das zentrale abgabenrechtliche (Lenkungs-)Instrument des Staates bildet. Auch die Verfolgung eines Lenkungszwecks vermag hieran nichts ändern, da allein die Steuer eine gleichmäßige, an der Leistungsfähigkeit orientierte Belastung der Bürger sicherstellt.⁶⁹⁶ Diese verfassungsrechtliche Ausrichtung eines Steuerstaatsprinzips wird dabei unterschiedlichen – in der Literatur teils widersprüchlichen – Argumenten entnommen.⁶⁹⁷ Diese zielen im Kern darauf, die Ordnungsfunktion der Finanzverfassung sowie die Freiheit bzw. den Schutz der Abgabepflichtigen vor der unkoordinierten Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben zu gewährleisten. Hierfür dient das Steuerstaatsprinzip als finanzverfassungsrechtliches Wertungs- und Interpretationsprinzip bei der Prüfung des sachlichen Grundes im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG. Das bisher vorausgesetzte Steuer-

⁶⁹³ Vgl. hierzu insb. Kap. § 5 D. II. 2. d.

⁶⁹⁴ BVerfGE 157, 30.

⁶⁹⁵ Die vorgezeichneten Abgabekategorien sind unter strengen Voraussetzungen möglich und damit eine Beeinträchtigung des Steuerstaatsprinzips verfassungsrechtlich zulässig, vgl. Kap. § 5 D. II.

⁶⁹⁶ Vgl. P. Kirchhof, in: GS Trzaskalik, S. 395 (402); Morgenthaler, in: FS Isensee, S. 911; Weber-Grellet, NJW 2001, 3657 (3661 f.).

⁶⁹⁷ Vgl. hierzu Kap. § 5 C. und Kap. § 5 D. I. 1. b.

staatsprinzip ist vor diesem Hintergrund als ein „verfassungsdogmatisches Koordinatensystem“⁶⁹⁸ zu verstehen, welches im Kern einen Vorrang des Steuerrechts vor dem Sachrecht postuliert.⁶⁹⁹

Dabei ist jedoch zu beachten, dass es sich bei einem Prinzip⁷⁰⁰ um ein Optimierungsgebot handelt, im Gegensatz zu einer Regel, welche definitiven Charakter hat. Als Optimierungsgebote sind Prinzipien Normen, die in einem rechtlich und tatsächlich möglichst hohem Maße zu realisieren sind. Dabei können sie in unterschiedlichen Graden erfüllt werden und sind grundsätzlich abwägungsbedürftig und -abhängig sowie spannungsgeladen. Es gehört zu ihrem Wesen, dass sie nicht stets in Gänze erfüllt werden können.⁷⁰¹ Dennoch sind Prinzipien und deren verfolgte Ziele umfassend anzuwenden. Ein mögliches Steuerstaatsprinzip darf sich daher nicht nur auf die Restriktion nichtsteuerlicher Abgaben beschränken, sondern ist bei allen Konstellationen mit entsprechendem Bezug zu seinen verfolgten Zwecken heranzuziehen.⁷⁰² Einschränkend jedoch nur, wenn Finanzmittel erzielt werden, die in die Verfügungsgewalt des Staates gelangen.⁷⁰³ Die Auseinandersetzung mit den verfassungsrechtlichen Voraussetzungen für nichtsteuerliche Lenkungsabgaben zeigte dabei, dass die Vertreter das Steuerstaatsprinzips als ein fundamental begründetes Prinzip sehen. Denn seiner Wertungs- und Interpretationsfunktion wird weitestgehend⁷⁰⁴ Vorrang bei der Frage eingeräumt, ob ein sachlicher Grund im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG vorliegt.⁷⁰⁵ Lenkungszwecke können nicht bereits im Rahmen der Begründung der Abgabe, sondern erst bei ihrer Ausgestaltung Berücksichtigung finden.

Verfassungs- und abgabenrechtlich ist es anerkannt, die Steuer auch zu Lenkungszwecken einsetzen zu dürfen.⁷⁰⁶ Dies beantwortet aber nicht die Frage, unter welchen Voraussetzungen und inwieweit eine Lenkung über Steuern erfolgen darf.⁷⁰⁷ Deren verfassungsrechtliche Voraussetzungen könnten, wie bei den lenkenden nichtsteuerlichen Abgaben, auch am Steuerstaatsprinzip auszurichten sein. Ob die in der Literatur und Rechtsprechung bisher konstatierten Anforderungen dieser Maßgabe, sofern erforderlich, entsprechen, wird in diesem Kapitel untersucht.

Einleitend werden hierzu die steuerlichen Normen mit Lenkungszweck dargestellt (1.). Fragen zu ihren verfassungsrechtlichen Voraussetzungen ergeben sich hierbei zum einen

⁶⁹⁸ *Isensee*, in: FS Ipsen, S. 409 (436).

⁶⁹⁹ Vgl. Kap. § 5 D. I. 4.

⁷⁰⁰ Die Steuerstaatlichkeit als Prinzip verstehend statt vieler *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 105, Rn. 43; vgl. hierzu auch die Ausführungen in Kap. § 5 D. I. 2.

⁷⁰¹ Hierzu *Birk*, in: FS Schaumburg, S. 3 (6 ff.); *Unruh*, Der Verfassungsbegriff des Grundgesetzes, S. 411.

⁷⁰² Vgl. das Ergebnis in Kap. § 5 D. I. 4.

⁷⁰³ Erforderlich ist insofern eine formelle Aufkommenswirkung zugunsten des Staates vorliegt, vgl. hierzu tiefergehend Kap. § 5 D. II. 3. Bei den Sonderabgaben liegt eine solche vor, da sie lediglich im Interesse der Abgabepflichtigen auszugeben sind, ein Träger öffentlicher Gewalt aber über die tatsächliche Verwendung entscheidet, vgl. BVerfGE 136, 194 (265).

⁷⁰⁴ Vgl. Fn. 695.

⁷⁰⁵ Vgl. Kap. § 5 D. II.

⁷⁰⁶ Vgl. Kap. § 2 A. III.

⁷⁰⁷ *P. Kirchhof*, in: GS Trzaskalik, S. 395 (402); *ders.*, in: StuW 2002, 3 (8).

auf der Ebene der Gesetzgebungskompetenz und zum anderen bei der Rechtfertigung vor Art. 3 Abs. 1 GG (2.). Aufgrund der herausgearbeiteten rechtlichen Anforderungen wird abschließend zu beurteilen sein, ob die Lenkung über steuerliche Normen wie die nicht-steuerlichen Abgaben einen Fremdkörper im Steuerstaat darstellt (3.).

1. Arten steuerlicher Normen mit Lenkungszweck

Nach dem verfassungsrechtlichen und einfachgesetzlichen Begriff dienen Steuern vorrangig der Erzielung von Einnahmen für die öffentlichen Haushalte. Die Erzielung von Einnahmen kann allerdings auch nur Nebenzweck sein.⁷⁰⁸ Werden mit steuerrechtlichen Vorschriften Anreize für ein bestimmtes Verhalten gesetzt, werden diese als Lenkungssteuern oder -normen bezeichnet.⁷⁰⁹ Zur Bestimmung, ob abweichend von einer steuerlichen Fiskalzwecknorm primär ein Lenkungszweck verfolgt werden soll, ist auf den vom Gesetzgeber subjektiv beigemessenen Zweck der steuerrechtlichen Vorschrift abzustellen.⁷¹⁰

Innerhalb der steuerlichen Normen mit Lenkungszweck wird unterschieden, ob der Gesetzgeber eine Steuer vollständig einem Lenkungszweck unterordnet oder ob er innerhalb einer primär fiskalisch motivierten Steuer spezifische Regelungen zur Verhaltenssteuerung trifft. Erstere wird als echte Lenkungssteuer, letztere als Lenkungsnorm bezeichnet.⁷¹¹ Echte Lenkungssteuern sollen durch die Belastung bestimmten Verhaltens eine Verhaltensänderung bewirken. Daher treten sie meistens als Verbrauchs- oder Aufwandsteuern auf. Relevante Beispiele sind die „Ökosteuern“ in Form der Energie- und Stromsteuer⁷¹² sowie die Kraftfahrzeugsteuer,⁷¹³ die Luftverkehrsteuer⁷¹⁴ als auch die Verpackungssteuer⁷¹⁵, welche allesamt auf den Schutz natürlicher Ressourcen abzielen. Zur Gesundheitsförderung dienen bspw. die Steuern auf Alkohol, Tabak und die von der Vergnügungssteuer erfasste gewerbliche Bereitstellung von Spielautomaten.⁷¹⁶

Lenkungsnormen lassen sich noch weiter in belastende und entlastende unterteilen, abhängig von ihrer Wirkung auf die von ihr abgewandelte Steuer. Entlastende Lenkungsnormen kommen hierbei deutlich häufiger vor.⁷¹⁷ Sie liegen vor, wenn der Gesetzgeber außerfis-

⁷⁰⁸ Vgl. Kap. § 2 A. I.

⁷⁰⁹ So die überwiegende Literatur, vgl. *Glaser*, StW 2012, 168; *Waldhoff*, StW 2002, 285 (285 f.); *Weber-Grellet*, NJW 2001, 3657; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 91 ff.; vereinzelt werden Lenkungssteuern/-normen auch als Sozialzwecksteuern/-normen bezeichnet, vgl. *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rz. 3.21 f.

⁷¹⁰ Vgl. ausf. Kap. § 2 A. III.

⁷¹¹ *Glaser*, StW 2012, 168 (168 f.).

⁷¹² *Hendler/Heimlich*, ZRP 2000, 325 (325 f.).

⁷¹³ *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rz. 18.86.

⁷¹⁴ *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rz. 18.99; *Wollenschläger*, in: *Huber/Voßkuhle* (Hrsg.), GG, Art. 3, Rn. 284.

⁷¹⁵ *Wolff*, NdsVBl 2024, 33 (34 ff.).

⁷¹⁶ *Glaser*, StW 2012, 168 (169).

⁷¹⁷ *P. Kirchhof*, in: *Isensee/ders.* (Hrsg.), HBStR, Bd. V, § 118, Rn. 52, welcher bereits 2007 517 Ausnahmetatbestände im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht zählte; ferner *Hey*, DSuG 39, 11 (33).

kalische Ziele verfolgt, indem er im Rahmen bestehender Steuergesetze Steuervergünstigungen gewährt oder Abzugsmöglichkeiten für förderungswürdige Aufwendungen schafft.⁷¹⁸ Das BVerfG fasst diese im Rahmen der verfassungsrechtlichen Prüfung auch unter dem Begriff der „Verschonungssubventionen“⁷¹⁹ zusammen. Ökologischen Anliegen dienen dabei z.B. die Möglichkeit der erhöhten Sonderabschreibungen für Investitionen in umweltfreundliche Technologien⁷²⁰ oder die privilegierte Versteuerung des geldwerten Vorteils eines privat genutzten betrieblichen Kraftfahrzeugs, welches keine CO₂-Emissionen ausstößt⁷²¹. Darüber hinaus lassen die Abzugsmöglichkeiten für Spenden und Mitgliedsbeiträgen an gemeinnützige Organisationen⁷²², der ermäßigte Umsatzsteuersatz für Lebensmittel⁷²³ und die erhöhte Abschreibung für Baudenkmäler⁷²⁴ soziale und kulturelle Zwecke erkennen. Ökonomisch motiviert sind daneben die Erleichterungen kleinerer und mittlerer Unternehmen bei der Erbschaftsteuer⁷²⁵ sowie die Förderung des Beherbergungsgewerbes bei der Umsatzsteuer^{726, 727}.

Belastende Lenkungsnormen zeichnen sich dadurch aus, bestimmte Verhaltensweisen, die bereits einer Steuer unterliegen, aus außerfiskalischen Gründen zusätzlich durch höhere Steuersätze oder den Ausschluss von Vergünstigungen zu verhindern. Im Bereich der Fiskalzwecksteuern sind belastende Lenkungsnormen selten.⁷²⁸ Vereinzelt treten sie im Rahmen echter Lenkungssteuern auf, um die intendierte Verhaltenssteuerung zu verstärken.⁷²⁹ Häufiger kommen belastende Lenkungsnormen im Zusammenhang mit der Versagung grundsätzlich gewählter steuerlicher Abzugsmöglichkeiten vom Grundtatbestand vor.⁷³⁰ Im Vordergrund steht bei diesen weniger die Verfolgung bestimmter ökologischer und sozialer Ziele, sondern vielmehr der Eingrenzung des als Steuergestaltung oder Steuerumgehung charakterisierten Verhaltens. Werden Fiskalzwecksteuern mit entlastenden Lenkungsnormen verknüpft, eröffnet dies Gestaltungsfantasien, wodurch unerwünschte Nebeneffekte entstehen, die dem ursprünglich verfolgten Lenkungszweck zuwiderlaufen kön-

⁷¹⁸ Hierzu *Glaser*, *StuW* 2012, 168 (169 f.); *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 93.
⁷¹⁹ BVerfGE 97, 67 (80).

⁷²⁰ § 7c EStG, dessen Inkrafttreten allerdings nach Art. 39 Abs. 7 des Jahressteuergesetzes 2019 unter dem Vorbehalt einer Überprüfung der EU-Kommission wegen Fragen der unzulässigen Beihilfe steht, vgl. *Loewens*, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), EStG, § 7c, Rn. 2.

⁷²¹ § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 EStG.

⁷²² § 10b Abs. 1 EStG; vgl. *Hey*, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, Rz. 19.8.

⁷²³ § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 i.V.m. Anlage 2 UStG; vgl. ebenfalls *Ismer/Kaul/Reiß/Rath*, *DStR* 2010, 1970 (1972).

⁷²⁴ § 7i EStG; vgl. ebenfalls *Morgenthaler*, in: FS Isensee, S. 911 (913 ff.).

⁷²⁵ § 13a Abs. 1 Satz 1, § 13b Abs. 1, Abs. 2 Satz 1, Abs. 4 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, vgl. ebenfalls *Seer*, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, Rz. 15.106.

⁷²⁶ § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG; kritisch *Ismer/Kaul/Reiß/Rath*, *DStR* 2010, 1970 (1975).

⁷²⁷ Zum Gesamten ebenfalls *Glaser*, *StuW* 2012, 168 (169 f.).

⁷²⁸ *Trzaskalik*, Gutachten E zum 63. DJT 2000, E 20, E 61 f.

⁷²⁹ *Glaser*, *StuW* 2012, 168 (170) hebt hier § 9 Abs. 1 Nr. 2 lit. b, § 9a Abs. 1 Kraftfahrzeugsteuergesetz hervor.

⁷³⁰ Vgl. § 4 Abs. 5 EStG und § 10 Nr. 4 KStG; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 93.

nen. Gleichzeitig wird einer extensiven Ausnutzung der steuerlichen Lenkungsnorm entgegengewirkt und damit der Fiskalzweck der Steuer gesichert.⁷³¹ Als belastende Lenkungsnorm kann bspw. die Zinsschranke des § 4h EStG⁷³² genannt werden, welche die Fremdkapitalquote senken möchte und damit dem Schutz vor Insolvenzen dient, gleichzeitig aber die mit der Kreditaufnahme verbundenen Steuergestaltungen eindämmt.

Steuerliche Normen mit Lenkungszweck lassen sich demnach in die echte Lenkungssteuer, entlastende Lenkungsnorm und belastende Lenkungsnorm unterteilen. Allerdings kommt es, wie bei den nichtsteuerlichen Abgaben, für die weitere verfassungsrechtliche Prüfung nicht auf die begriffliche Einordnung, sondern vielmehr auf den materiellen Gehalt der steuerlichen Norm mit Lenkungszweck an.

2. Verfassungsrechtliche Voraussetzungen

Steuerliche Normen mit Lenkungszweck weisen einen doppelten rechtlichen Bezug auf: Einerseits zum Steuerrecht durch die tatbestandliche Ausgestaltung als Steuer; andererseits zum Sachrecht durch die Verfolgung von außerfiskalischen Zwecken. Konflikte zwischen Steuer- und Sachrecht könnten unter Geltung des Steuerstaatsprinzips über sein Wertungsprinzip aufgelöst werden müssen. Denn bei der Steuer handelt es sich grundsätzlich um eine Abgabe, die Finanzmittel beschafft, welche in die Verfügungsgewalt des Staates gelangen. Ob zudem noch eine Beeinträchtigung der Ordnungsfunktion der Finanzverfassung und Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen besteht, ist für die formelle und materielle Ebene getrennt zu prüfen. Daher wird zunächst die mögliche Auswirkung des Steuerstaatsprinzips auf die Bestimmung der richtigen Kompetenzgrundlage bei den steuerlichen Normen mit Lenkungszweck untersucht (a.).

Es zeigte sich bereits, dass das Steuerstaatsprinzip aufgrund des mit ihm verfolgten Schutzes der Finanzverfassung sowie der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen besonders hohe Anforderungen an den sachlichen Grund bei Art. 3 Abs. 1 GG für nichtsteuerliche Lenkungsabgaben stellt. Seiner Wertungs- und Interpretationsfunktion wurde dabei weitestgehend Vorrang eingeräumt, wodurch die Verfolgung eines Lenkungszweck lediglich die Ausgestaltung, nicht aber die nichtsteuerliche Abgabe dem Grunde nach rechtfertigen kann. Bei diesen strengen Vorgaben verwundert es zunächst nicht, wieso die steuerliche Lenkung derart häufig vorkommt. Es ist allerdings kritisch zu überprüfen, unter welchen Voraussetzungen eine steuerliche Lenkung vor dem allgemeinen Gleichheitssatz ge-

⁷³¹ Glaser, StW 2012, 168 (170); Hey, StW 2008, 167 (168); Schenke, in: FS Wahl, S. 803 (817).

⁷³² Zum Streit, ob es sich bei § 4h EStG um eine Lenkungsnorm handelt vgl. Loewens, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), EStG, § 4h, Rn. 12.

rechtfertigt ist. Dabei ist insbesondere zu klären, ob die mit dem Steuerstaatsprinzip verbundenen Zwecke – der Schutz der Finanzverfassung und die Sicherung der Belastungsgleichheit – nicht auch Anforderungen erfordern, die seiner Wertung unterliegen (b.).⁷³³

a. Gesetzgebungskompetenz

Nach Art. 70 Abs. 1 GG steht die Gesetzgebungskompetenz auf Ebene der Sachgebiete grundsätzlich den Ländern zu. Das Grundgesetz enthält hiervon abweichend in Art. 73 GG und Art. 74 GG eine enumerative Aufzählung von Sachbereichen, in denen der Bundesgesetzgeber unter bestimmten Voraussetzungen zur Rechtsetzung befugt ist (Art. 70 Abs. 2 GG, Art. 71 GG und Art. 72 GG). Getrennt von den Sachkompetenzen regeln Art. 105 GG i.V.m. Art. 106 GG die Steuergesetzgebungskompetenzen, welche überwiegend dem Bundesgesetzgeber, mit Ausnahme der örtlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern (Art. 105 Abs. 2a GG), zustehen (Art. 105 Abs. 2 GG). Bei dem Einsatz steuerlicher Normen mit Lenkungszweck kann der Fall eintreten, dass die gesetzgebende Körperschaft zwar über die Steuer-, nicht aber über die Sachgesetzgebungszuständigkeit verfügt. Das Verhältnis der beiden Gesetzgebungskompetenzen in solchen Fällen zueinander lässt sich einerseits auf die Konstellation von Verhaltenspflicht und Lenkungssteuer, andererseits auf die Konstellation von Subvention und Lenkungsnorm konkretisieren.⁷³⁴ Beispielhaft können die Steuerbegünstigungen für kulturelle Zwecke (Spenden an gemeinnützige Organisationen oder erhöhte Abschreibung auf Baudenkmäler)⁷³⁵ im Rahmen des Einkommensteuergesetz genannt werden. Während die Einkommensteuer in die Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes gemäß Art. 105 Abs. 2 GG i.V.m. Art. 106 Abs. 1 GG fällt, ist der Landesgesetzgeber für das Kulturrecht und das Denkmalschutzrecht nach Art. 70 Abs. 1 GG zuständig.⁷³⁶ Anders ist es dagegen bei der kommunalen Verpackungsteuer. Hier besitzen die Länder nach Art. 105 Abs. 2a GG die Steuergesetzgebungskompetenz, der Bund jedoch die konkurrierende Sachgesetzgebungskompetenz für den Bereich der Abfallwirtschaft nach Art. 74 Abs. 1 Nr. 24 GG.⁷³⁷ Es stellt sich die Frage, worauf eine solche steuerliche Norm mit Lenkungszweck zu stützen ist. Für diesen Konflikt ergeben sich drei Lösungsmöglichkeiten: Vorrang der Sach-, Vorrang der Steuer- oder es bedarf einer doppelten Gesetzgebungskompetenz.

Nach der Rechtsprechung des BVerfG richtet sich die Gesetzgebungskompetenz für steuerliche Normen mit Lenkungszweck ausschließlich nach Art. 105 GG i.V.m. Art. 106

⁷³³ Daneben können steuerliche Normen mit Lenkungszwecken auch noch an Freiheitsgrundrechten zu rechtfertigen sein, bspw. Art. 14 Abs. 1 GG, Art. 12 Abs. 1 oder zumindest Art. 2 Abs. 1 GG. Dabei sind einerseits der steuerliche Vermögensentzug und andererseits die verhaltensbeeinflussende Wirkung je für sich als Grundrechtseingriff zu rechtfertigen. Gegenstand der nachfolgenden Untersuchung ist allerdings nur der durch Lenkungszwecke differenzierte steuerliche Vermögensentzug vor Art. 3 Abs. 1 GG; vgl. P. Kirchhof, in: Isensee/ders. (Hrsg.), HBStR, Bd. V, § 118, Rn. 46 ff.

⁷³⁴ Heintzen, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Art. 105, Rn. 38.

⁷³⁵ Vgl. Fn. 722 und 726.

⁷³⁶ Morgenthaler, in: FS Isensee, S. 911 (913); Wittreck, in: Dreier (Hrsg.), GG, Art. 70, Rn. 15.

⁷³⁷ Zuletzt BVerfG, NVwZ 2025, 328; umfassend dargestellt von Wolff, NdsVBl 2024, 33 (33 ff.).

GG.⁷³⁸ Solange ein Fiskalzweck trotz primär bezweckter Verhaltenslenkung erkennbar bleibe, handele es sich um eine steuerrechtliche Regelung. Nur wenn das Steuergesetz dem Fiskalzweck zuwiderlaufe, indem es ersichtlich darauf gerichtet sei, die Erfüllung des Steuertatbestands unmöglich zu machen und so einer verbindlichen Verhaltensregelung nahekomme (sog. Erdrosselungsteuer), bedürfe es der alleinigen Sachkompetenzgrundlage.⁷³⁹ Allerdings setzt das BVerfG der ausschließlichen Steuergesetzgebungskompetenz zur Setzung von Lenkungssteuern und -normen rechtsstaatliche Grenzen: Die rechtssetzende Körperschaft dürfe nur insoweit lenkend und damit mittelbar gestaltend in den Kompetenzbereich des Sachgesetzgebers übergreifen, als die Lenkung weder der Gesamtkonzeption der sachlichen Regelung noch konkreten Einzelfallregelungen zuwiderlaufe.⁷⁴⁰

Jedoch könnte die Lösung des BVerfG im Widerspruch zum Steuerstaatsprinzip stehen. Das Steuerstaatsprinzip verstanden als Wertungs- und Interpretationsprinzip impliziert einen weitestgehenden Vorrang des Steuerrechts vor dem Sachrecht, wie der Delegation nichtsteuerlicher Abgaben über restriktive Voraussetzungen zu entnehmen ist.⁷⁴¹ Da der Kompetenzkonflikt auch einseitig zugunsten der Sachkompetenzgrundlagen zu lösen sein könnte, droht die Ordnungsfunktion der Finanzverfassung unterlaufen und die Belastungsgleichheit der Abgabepflichtig gefährdet zu werden. Denn das von der Finanzverfassung etabliert geschlossene Steuersystem und die damit verbundene Ausrichtung an eine gleichmäßige Lastenverteilung würden durch die Schaffung von steuerlichen Normen mit Lenkungszweck auf alleiniger Grundlage von sachrechtlichen Kompetenzen gezielt umgangen werden. Damit ist das Steuerstaatsprinzip als Wertungs- und Interpretationsprinzip auf die Konfliktlösung anwendbar. Durch das Abstellen auf die alleinige Steuerkompetenzgrundlage genügt das BVerfG zunächst dem weitestgehenden Vorrang des Steuerrechts. Allerdings engt die Einschränkung, dass die steuerliche Norm mit Lenkungszweck nicht zu einer Widersprüchlichkeit der Rechtsordnung führen dürfe, den Gestaltungsspielraum des

⁷³⁸ Zuletzt BVerfG, NVwZ 2025, 328 (331 ff., Rn. 31 ff.); ebenfalls BVerfGE 98, 106 (117 f.); vgl. ebenfalls *De-sens/Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 197; *Rozeck*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 70, Rn. 9.

⁷³⁹ BVerfGE 98, 106 (118). Das BVerfG hat in NVwZ 2015, 992 (994, Rn. 26) einen solchen Fall bei einer erhöhten Hundesteuer für Kampfhunde angenommen. Der festzusetzende Steuersatz betrug 2.000 € pro Kampfhund und „ist ersichtlich darauf angelegt, die Haltung von jeder Art von Kampfhunden praktisch unmöglich zu machen („erdrosselnde Wirkung“).“ Der Landessteuergesetzgeber konnte sich nicht auf die Kompetenz aus Art. 105 Abs. 2a GG stützen, vgl. hierzu bereits Kap. § 2 A. II. 2.

⁷⁴⁰ BVerfGE 98, 106 (118 ff.). Im ersten Urteil zur kommunalen Verpackungsteuer nahm das BVerfG einen Verstoß gegen die Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung an. Der Bundesgesetzgeber habe im Abfallrecht mit dem Kreislaufwirtschaftsgesetz ein abschließendes und kooperatives Konzept zur Abfallvermeidung und -verwertung geschaffen, welches die konkrete Form der Zusammenarbeit offenlasse. Eine kommunale Verpackungsteuer könne die bundesgesetzlichen Ziele unterlaufen, indem sie zusätzliche finanzielle Belastungen schafft, die die Normadressaten in Richtung eines bestimmten Verhaltens lenken würde, das dem Konzept der kooperativen Zielerreichung des Bundes zuwiderlaufe, vgl. BVerfGE 98, 106 (120 ff.). Im aktuellen Beschluss zur Tübinger Verpackungssteuer, BVerfG, NVwZ 2025, 328, nahm es hiervon abweichend keinen Verstoß mehr gegen die Gesamtkonzeption des Sachgesetzgebers an. Die Verpackungssteuer laufe den abfallrechtlichen Regelungszielen nicht mehr zuwider (334 f., Rn. 67 f.). Hervorzuheben ist, dass das BVerfG trotz der Kritik in der Literatur, s. sogleich, an diesem Konzept festhält (333 f., Rn. 62 f.). Das Konzept der Widerspruchsfreiheit hat das BVerfG verallgemeinernd dabei zunächst auch auf eine Kollision von Sachkompetenzgrundlagen übertragen, vgl. BVerfGE 98, 265 (301), ist hiervon in BVerfGE 157, 223 (259) aber wieder abgewichen.

⁷⁴¹ Vgl. Kap. § 5 D. I. 2., 3. und 4.

Steuergesetzgebers ein. Der Sachgesetzgeber wird mit zunehmender Tiefe der Sachregelung in die Lage versetzt, dem Steuergesetzgeber vorzuschreiben, auf die steuerliche Lenkung gänzlich zu verzichten.⁷⁴² Damit würde die in der Finanzverfassung austarierte Kompetenzordnung, die dem Bund und den Ländern eindeutig die Steuergesetzgebungshoheiten und über den Steuerbegriff auch die Möglichkeit zur Verfolgung von Lenkungs Zwecken zuweist, ausgehöhlt. Im Ergebnis kommt die Restriktion einem Gleichrang, wenn nicht sogar Vorrang des Sachrechts vor dem Steuerrecht gleich, zumal das BVerfG eine doppelte Kompetenzgrundlage ausdrücklich abgelehnt hat.⁷⁴³ Nach Maßgabe des Steuerstaatsprinzips ist daher primär auf die Steuerkompetenzgrundlage grundsätzlich⁷⁴⁴ ohne sachrechtliche Begrenzung abzustellen, um die Ordnungsfunktion der Finanzverfassung und Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen zu wahren. Damit steht die Rechtsprechung des BVerfG zur Kompetenzgrundlage in einem Spannungsverhältnis zur Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung.

Die überwiegende Literatur stimmt mit dieser Wertung des Steuerstaatsprinzips überein und plädiert für eine ausschließliche Steuergesetzgebungskompetenz bei steuerlichen Normen mit Lenkungs zweck.⁷⁴⁵ Gegen eine ausschließliche Sachgesetzgebungskompetenzgrundlage wird zusätzlich angeführt, dass der Schwerpunkt durch die Einkleidung in einen steuergesetzlichen Rahmen im Steuerrecht zu sehen sei.⁷⁴⁶ Die vom BVerfG gezogene Schranke über die Widersprüchlichkeit der Rechtsordnung wird allerdings zum Teil folgerichtig abgelehnt.⁷⁴⁷ Denn das Rechtsstaatsprinzip vermöge die Widerspruchsfreiheit der Kompetenzordnung in diesem Fall nicht zu erfordern. Es bestehe von Anfang an keine Gefahr einer Widersprüchlichkeit, da Steuergesetze Zahlungspflichten und Sachgesetze Verhaltenspflichten regeln.⁷⁴⁸ Auch eine doppelte Kompetenzgrundlage wird zurückge-

⁷⁴² Wernsmann, in: FS P. Kirchhof, S. 1645 (1648).

⁷⁴³ BVerfGE 98, 106, Ls. 2; ebenso BVerfGE 96, 272 (287 ff.). Vgl. weiter BVerfGE 135, 155 (198) zu umsatzsteuerlichen Begünstigungen verschiedener Kulturgüter und -dienstleistungen; so auch Heintzen, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Art. 105, Rn. 36.

⁷⁴⁴ Als Begrenzung ist in Extremfällen aber das Prinzip der Bundestreue heranzuziehen, vgl. i.Erg. Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 191.

⁷⁴⁵ Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 19.74; P. Kirchhof, in: GS Trzaskalik, S. 395 (403); Waldhoff, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSr, Bd. V, § 116, Rn. 65 a.E.; Wernsmann, in: FS P. Kirchhof, S. 1645 (1647 f.); zusammenfassende Übersicht auch der Vertreter der a.A. bei Jachmann-Michel/Vogel, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 26, Fn. 277.

⁷⁴⁶ In diese Richtung Barthelmann, Der gestaltende Steuergesetzgeber im Konflikt mit dem Sachgesetzgeber, S. 76 ff.

⁷⁴⁷ So insb. Wernsmann, in: FS P. Kirchhof, S. 1645 (1648); ders., Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 182 ff. m.w.N., der nur in krassen Ausnahmefällen eine Beschränkung heranzieht; wohl auch Heintzen, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Art. 105, Rn. 37; weitere Nachweise zu finden bei Wolff, NdsVBl 2024, 33 (36); dagegen die Rechtsprechung des BVerfG i.Erg. befürwortend u.a. Jachmann-Michel/Vogel, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 27; abweichend von der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung grenzt Kube, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, S. 286 die Steuergesetzgebungskompetenz nach Maßgabe der „Übergriffsintensität“ ein; Heun, in: Dreier (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 17 wendet dagegen die allgemeinen Kollisionsregeln, also Vorrang des Bundesrechts, welcher nur in engen Grenzen durch die Bundestreue beschränkt sein darf, an; ausf. zum Problem und mögliche Lösungen Barthelmann, Der gestaltende Steuergesetzgeber im Konflikt mit dem Sachgesetzgeber, S. 48 ff.

⁷⁴⁸ Vgl. in diese Richtung Wernsmann, Verhaltenslenkung im rationalen Steuersystem, S. 187.

wiesen, da bei einer Aufspaltung der Kompetenzen keine Körperschaft das Recht zur Gesetzgebung innehat und der Bund sowie die Länder das Gesetz nicht gemeinsam erlassen könnten.⁷⁴⁹

Abschließend lässt sich festhalten, dass das Steuerstaatsprinzip zur Lösung des Kompetenzkonflikts bei den steuerlichen Normen mit Lenkungszweck eine ausschließliche Steuerkompetenzgrundlage ohne Einschränkung verlangt. Denn nur so kann der Ordnungsfunktion der Finanzverfassung und der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen Rechnung getragen werden. In der Rechtsprechung des BVerfG kommt diese Wertung, anders als in der Literatur, bislang nur eingeschränkt zum Ausdruck. Der Kompetenzkonflikt gewinnt aber auch nur dann Bedeutung, wenn die Steuer- und Sachkompetenz unterschiedlichen Gesetzgebern zugewiesen sind.

b. Rechtfertigung vor dem Allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)

Das Steuerstaatsprinzip dient insbesondere dem Schutz der Finanzverfassung sowie der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen. Der daraus resultierende Wertungs- und Interpretationsgrundsatz setzt dafür über das Erfordernis einer besonderen sachlichen Rechtfertigung vor der Finanzverfassung erhöhte Anforderungen an die verfassungsrechtliche Rechtfertigung (lenkender) nichtsteuerlicher Abgaben. Würde die Lenkung mittels steuerlicher Normen zu einer vergleichbaren gefährdenden Wirkung auf die genannten Zwecke führen, könnten aufgrund des Steuerstaatsprinzips ebenfalls erhöhte Anforderungen gelten. Eine vergleichbare Grundlage zu den nichtsteuerlichen Abgaben liegt in allen Fällen steuerlicher Lenkung vor, da es wie bei der Erhebung (lenkender) nichtsteuerlicher Abgaben, um die Frage des „Ob“, näher die Wahl des Steuergegenstandes oder die Abweichung von der Regelbelastung einer fiskalischen motivierten Steuer, geht.⁷⁵⁰ Sowohl die steuerlichen Normen mit Lenkungszweck als auch lenkende nichtsteuerliche Abgaben dienen vorrangig der bezweckten Verhaltenslenkung. Auch die Interessenlagen der Bürger sind dieselben: Entscheidet sich der Bürger bspw. für das unerwünschte Verhalten, muss er, wie bei den (lenkenden) nichtsteuerlichen Abgaben auch, eine Zahlung auf sich nehmen.⁷⁵¹ Danach könnten auf den ersten Blick die aus dem Steuerstaatsprinzip abgeleiteten erhöhten Anforderungen an (lenkende) nichtsteuerliche Abgaben auch auf steuerliche Normen mit Lenkungszweck Anwendung finden. Dies wäre nicht der Fall, wenn die verfassungsrechtliche Differenzierung in Steuern und nichtsteuerlichen Abgaben auch bei der Verhaltenslenkung – unter Berücksichtigung des bisher vorausgesetzten Steuerstaatsprinzips – jeweils unterschiedliche materielle Anforderungen gebieten würde (aa.). Nach Klärung dieser Vorfrage

⁷⁴⁹ Wernsmann, in: FS P. Kirchhof, S. 1645 (1647 f.).

⁷⁵⁰ Zu der Frage des „Ob“ bei echten Lenkungssteuern und entlastenden Lenkungsnormen vor dem Gleichheitssatz, vgl. Glaser, StW 2012, 168 (172 ff.); Wernsmann, in: FS P. Kirchhof, S. 1645 (1652 ff.); umgekehrt von den Anforderungen an Lenkungssteuern auf lenkende Abgaben schließend G. Kirchhof, Die Verwaltung 46 (2013), 349 (366 ff.).

⁷⁵¹ So ebenfalls Weber-Grellet, NJW 2001, 3657 (3664).

wird dargestellt, wie steuerliche Normen mit Lenkungszweck in Konflikt mit dem Grundsatz der Belastungsgleichheit⁷⁵² stehen (bb.) und ob durch eine zusätzliche Gefährdung der Integrität der Finanzverfassung ein erhöhter Rechtfertigungsmaßstab erforderlich ist (cc.). Die Erkenntnisse werden auf die aktuelle Rechtsprechung und Literatur zur steuerlichen Lenkung übertragen (dd.).

aa. Auswirkung der Besonderheit zwischen Steuern und nichtsteuerlichen Abgaben auf den Prüfungsmaßstab?

Nach dem Verständnis in dieser Arbeit ist das Steuerstaatsprinzip als Wertungsprinzip auf Konstellationen anzuwenden, die seinem Ziel, die vorrangige Finanzierung über Steuern und damit dem Vorrang des Steuerrechts vor dem Sachrecht sicherzustellen, entgegenstehen können. Dies zeigte sich bereits bei der Bestimmung der Kompetenzgrundlage.⁷⁵³ Die privilegierte Stellung der Steuer gegenüber den nichtsteuerlichen Abgaben umfasst dabei grundsätzlich auch die abgabenrechtliche Gestaltungswirkung.⁷⁵⁴ Gleichwohl bleibt offen, ob für steuerliche Normen mit Lenkungszweck im Rahmen der Rechtfertigung vor Art. 3 Abs. 1 GG ähnlich strenge Anforderungen an die Bestimmung des sachlichen Grundes bzw. legitimen Zwecks zu stellen sind, wie sie für nichtsteuerliche Lenkungsabgaben entwickelt wurden. Denn auch wenn die Steuer insoweit eine hervorgehobene Stellung einnimmt, folgt daraus nicht notwendig eine weitergehende Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers. Restriktive Anforderungen könnten vielmehr in Betracht kommen, wenn die Ordnungsfunktion der Finanzverfassung in vergleichbarer Weise beeinträchtigt würde.

Jedoch könnte eine Übertragung des strengen Prüfungsmaßstabs, unabhängig von einer solchen Beeinträchtigung, bereits erst gar nicht „eröffnet“ sein. Das Steuerstaatsprinzip verfolgt mit dem Vorrang des Steuerrechts vor dem Sachrecht das Ziel, eine primäre Steuerfinanzierung sicherzustellen.⁷⁵⁵ Nun könnte der Standpunkt vertreten werden, dass dies bereits durch die Delegitimierung der (lenkenden) nichtsteuerlichen Abgaben erreicht werde. Auch steuerliche Normen mit Lenkungszweck seien immer noch Steuern und damit ein Teil einer Steuerfinanzierung, wie es das Steuerstaatsprinzip verlangt. Warum sollten Steuern daher verfassungsrechtlich über das Steuerstaatsprinzip strenger geprüft werden, wenn sie eine Lenkung bezwecken, obwohl der Vorrang des Steuerrechts vor dem Sachrecht doch gewahrt werde? Demnach wäre der strengere Wertungsmaßstab des Steuerstaatsprinzips unabhängig von einer möglichen Beeinträchtigung der Ordnungsfunktion der Finanzverfassung nicht anzulegen. Steuern und nichtsteuerliche Abgaben mit Lenkungszweck unterlägen damit auch im Steuerstaat durch ihre grundlegende Unterschei-

⁷⁵² Vgl. hierzu Kap. § 3 A.

⁷⁵³ Vgl. Kap. § 5 D. III. 2. a.

⁷⁵⁴ Vgl. Kap. § 5 D. I. 2.

⁷⁵⁵ Vgl. Kap. § 5 A. I.

dung auf Ebene von Art. 3 Abs. 1 GG unterschiedlichen Anforderungen. Das Wertungsprinzip gegenüber nichtsteuerlichen Abgaben wäre nicht auf Steuern übertragbar – auch nicht bei der Verfolgung eines Lenkungszweckes.⁷⁵⁶

Eine solche Würdigung verkennt jedoch die Reichweite der primären Steuerfinanzierung. Damit ist untrennbar verbunden, dass Steuern auch vorrangig dem Zweck der Staatsfinanzierung dienen müssen, um so als Gemeinlast erhalten zu bleiben. Andernfalls könnte eine geregelte, die Bürger gleich belastende Staatsfinanzierung nicht mehr gewährleistet werden.⁷⁵⁷ Die Besonderheit zwischen Steuern und nichtsteuerlichen Abgaben wirkt sich daher nur auf den Prüfungsmaßstab aus, solange vorrangig Fiskalzwecke verfolgt werden. Nur nichtsteuerliche Abgaben unterliegen in diesem Fall der besonderen Wertung des Steuerstaatsprinzips in der Prüfung von Art. 3 Abs. 1 GG, um den Vorrang des Steuerrechts vor dem Sachrecht zu wahren. Demgegenüber stellen steuerliche Normen mit Lenkungszweck zwar ihrem Wesen nach weiterhin eine Steuer dar. Jedoch dienen sie nicht primär der Staatsfinanzierung, sondern vorrangig der bezweckten Verhaltenslenkung. Wie lenkende nichtsteuerliche Abgaben, die neben dem primären Lenkungszweck weiterhin stets einen Fiskalzweck verfolgen, weichen steuerliche Normen mit Lenkungszweck durch den untergeordneten Fiskalzweck daher gesetzgeberisch gewollt von der eigentlich mit der Steuer vorrangig zu verfolgenden Staatsfinanzierung ab. Die steuerliche Norm mit Lenkungszweck deshalb bereits im Vorhinein von der Wertung des Steuerstaatsprinzips auszunehmen, beachtet diesen Umstand nicht ausreichend. Sollten steuerliche Normen mit Lenkungszweck eingesetzt werden, sind diese als Steuern daher im Steuerstaat zwar dem Grunde nach grundsätzlich anders zu rechtfertigen.⁷⁵⁸ Ihre von primären Fiskalzwecken abweichende Ausgestaltung kann dennoch, sofern die Ordnungsfunktion der Finanzverfassung tangiert wird, ebenfalls dem gleichen Wertungsmaßstab wie die (lenkenden) nichtsteuerlichen Abgaben unterliegen.⁷⁵⁹

Zusammengefasst wirken sich die Besonderheiten in der Unterscheidung zwischen Steuern und nichtsteuerlichen Abgaben nicht auf den materiellen Prüfungsmaßstab aus, sofern primär ein Lenkungszweck bei den Abgabenarten verfolgt wird. Kommt es zu einer Beein-

⁷⁵⁶ I.Erg. in diese Richtung wohl *Jachmann-Michel/Vogel*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 7; *G. Kirchhof*, Die Verwaltung 46 (2013), 349 (367 ff.).

⁷⁵⁷ Vgl. *P. Kirchhof*, in: GS Trzaskalik, S. 395 (395 f.); ebenfalls *Trzaskalik*, Gutachten E zum 63. DJT 2000, E 64.

⁷⁵⁸ Vgl. *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rz. 2.5.

⁷⁵⁹ I.Erg. so ebenfalls *Morgenthaler*, in: FS Isensee, S. 911 (927 f.), der die Steuersubventionen und Lenkungsabgaben an strengeren Maßstäben messen möchte als die reine Fiskalzwecksteuer. In dieser Schlussfolgerung ist auch kein Widerspruch zum Ergebnis in Kap. § 5 D. I. 2. zu sehen, wonach der Steuer auch die vorrangige Gestaltungsfunktion im Steuerstaat zukommt, nun aber auch durch das Steuerstaatsprinzip selber eine Begrenzung gesetzt bekommen kann, vgl. in diese Richtung auch *P. Kirchhof*, *StuW* 2002, 3 (8).

trächtigung von Zwecken des Steuerstaatsprinzips, wie der Ordnungsfunktion der Finanzverfassung, unterliegen beide Abgaben einer wertenden Prüfung bei der Bestimmung des sachlichen Grundes bzw. legitimen Zwecks im Rahmen von Art. 3 Abs.1 GG.⁷⁶⁰

bb. Durchbrechung der Lastengleichheit in Form der Leistungsfähigkeit

Der Grundsatz der Belastungsgleichheit bzw. Lastengleichheit der Abgabepflichtigen aus Art. 3 Abs. 1 GG verlangt, die öffentlichen Lasten gleichmäßig zu verteilen. Damit wird gewährleistet, dass jeder Bürger einen im Verhältnis angemessenen Beitrag zur Finanzierung der staatlichen Leistungen beiträgt. Die Steuer als Gemeinlast orientiert sich hierbei an der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen.⁷⁶¹ Da der Steuer im Steuerstaat primär einer Finanzierungsfunktion obliegt, wie sich durch die Delegitimierung nichtsteuerlicher Abgaben zeigt, und überdies auf eine gerechte Verteilung der Steuerlast ausgerichtet ist, kommt dem Leistungsfähigkeitsprinzip eine besondere Bedeutung zu.⁷⁶² Einmal getroffene Belastungsentscheidungen sind zudem folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen.⁷⁶³ Da nichtsteuerliche Abgaben nur einen begrenzten Kreis zumeist bereits steuerpflichtiger Personen belasten, genügen sie nicht dem Grundsatz der Belastungsgleichheit, weswegen sie einer besonderen sachlichen Rechtfertigung bedürfen.⁷⁶⁴

Auch die Verwendung von steuerlichen Normen mit Lenkungszweck wirft vor diesem Hintergrund Gerechtigkeitsfragen auf. Sowohl Lenkungssteuern als auch Lenkungsnormen treten hierbei in einen Konflikt mit dem Grundsatz der Lastengleichheit. Zwar wird vereinzelt angenommen, speziell Lenkungssteuern nicht am Leistungsfähigkeitsprinzip auszurichten, solange die Steuer auch als normale Fiskalzwecksteuer gerechtfertigt wäre.⁷⁶⁵ Dies verkennet allerdings, dass es auch das Leistungsfähigkeitsprinzip als Bestandteil der steuerverfassungsrechtlichen Sonderdogmatik ist, welches die Steuer zum primären Finanzierungsmittel hervorhebt und so das Steuerstaatsprinzip normativ stärkt.⁷⁶⁶ Es erschiene daher inkonsequent, nur Lenkungssteuern nicht an den Maßstäben des Leistungsfähigkeitsprinzips messen zu lassen.⁷⁶⁷ Verfolgt der Gesetzgeber außerfiskalische Zwecke

⁷⁶⁰ Damit übereinstimmend, wann das Steuerstaatsprinzip als Wertungsprinzip auf Tatbestand- und Rechtfertigungsebene zur Anwendung kommt: Immer dann, wenn mit einer Abgabe Finanzmittel erzielt werden, die in die Verfügungsgewalt des Staates gelangen, sofern zusätzlich ein ausreichender Bezug zur Ordnungsfunktion der Finanzverfassung und Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen gegeben ist, vgl. Kap. § 3 D. I. 3.

⁷⁶¹ Dies gilt nach überwiegender Ansicht sowohl für direkte als auch indirekte Steuern, vgl. *Jachmann-Michel/Vogel*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 28; vgl. Kap. § 3 A.

⁷⁶² *Weber-Grellet*, in: FS Posser, S. 395 (396 f.); *ders.*, NJW 2001, 3657 (3663); vgl. zu dieser Hervorhebung bereits Kap. § 3 A. Diese wird auch dadurch deutlich, dass eine zu rechtfertigende abgabenrechtliche Ungleichbehandlung bei Steuern nicht vorliegt, solange sich an der Leistungsfähigkeit orientiert wird.

⁷⁶³ Vgl. *Koenig*, in: *ders.* (Hrsg.), AO, § 3, Rn. 75; *Wollenschläger*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 3, Rn. 280 ff. m.w.N.

⁷⁶⁴ Tiefergehend Kap. § 3.

⁷⁶⁵ Vgl. *Wernsmann*, in: FS P. Kirchhof, S. 1645 (1653).

⁷⁶⁶ Vgl. die Ausführungen zu Kap. § 5 C. VII. sowie Kap. § 3 A.

⁷⁶⁷ I.Erg. ebenso *Glaser*, StW 2012, 168 (172 f.); *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rz. 3.131; *Kube*, in: *Stern/Sodan/Möstl* (Hrsg.), Staatsrecht, Bd. II, § 54, Rn. 114.

über Lenkungsnormen und -steuern, differenziert er gerade nicht mehr nach der Leistungsfähigkeit, sondern nach der Bereitschaft seinem Verhaltensbefehl zu folgen oder wie, wenn überhaupt verfügbar, Mittel ausgegeben werden sollen. Anders als bei den Fiskalzwecknormen kommt es dem Gesetzgeber mittels steuerlicher Lenkung vorrangig darauf an, seine politischen Gestaltungsrichtungen umzusetzen.⁷⁶⁸ Die Zuteilung der Steuerlast orientiert sich damit nicht mehr am Grundsatz der Lastengleichheit, im Steuerrecht konkretisiert auf das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Gebot der Folgerichtigkeit.⁷⁶⁹ Allerdings könnte der mit der steuerlichen Norm verfolgte Lenkungszweck einen sachlichen Grund bilden, der die Durchbrechung der Lastengleichheit verfassungsrechtlich rechtfertigt.⁷⁷⁰ Bereits nur dies zugrunde gelegt gilt: Je weiter von der leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung abgewichen wird, desto gewichtiger hat der rechtfertigende sachliche Grund zu sein.⁷⁷¹

Somit bedürfen steuerliche Normen mit Lenkungszweck vor dem Hintergrund der Durchbrechung der Belastungsgleichheit, speziell der Leistungsfähigkeit, in jedem Fall einer besonderen sachlichen Rechtfertigung, die nicht in der Verfolgung von Fiskalzwecken liegen darf.⁷⁷²

cc. Maßstabsbestimmung: Gefahr für die Ordnungsfunktion der Finanzverfassung?

Jedoch könnten sich die Anforderungen an eine sachliche Rechtfertigung bei steuerlichen Normen mit Lenkungszweck weiter verschärfen. Der Ordnungsfunktion der Finanzverfassung kommt im Steuerstaat u.a. die bundesstaatliche Funktion zu, den Bund und die Gliedstaaten angemessen mit Finanzmitteln für deren Aufgabenerfüllung auszustatten.⁷⁷³ Darauf aufbauend fordert das Konnexitätsprinzip der Finanzverfassung in Art. 104a Abs. 1 GG auch die gesonderte Tragung der Ausgaben, die sich aus der Wahrnehmung ihrer Aufgaben ergeben, weswegen eine ausreichende finanzielle Ausstattung unabdingbar ist.⁷⁷⁴ Nichtsteuerliche Abgaben würden sich dem austarierten und auf eine angemessene Ausstattung ausgelegten System der Finanzverteilung in Art. 106 GG entziehen, da sie der erhebenden Körperschaft exklusiv zustehen. Im Ergebnis drohe ein Unterlaufen der Finanzverfassung. Eine angemessene Ausstattung könne bei beliebiger Erhebung nicht mehr gewährleistet

⁷⁶⁸ *Desens/Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 195, 198 ff.

⁷⁶⁹ Zu den Lenkungsnormen vgl. hierzu BVerfGE 160, 41 (65 f.); zu den echten Lenkungssteuern vgl. BVerfGE 137, 350 (367); ausf. zum Leistungsfähigkeitsprinzip und Gebot der Folgerichtigkeit bei steuerlichen Normen mit Lenkungszweck *Glaser*, *StuW* 2012, 168 (171 ff.).

⁷⁷⁰ Vgl. sogleich Kap. § 5 D. III. 2. b. dd.

⁷⁷¹ *Kube*, in: Stern/Sodan/Mörtl (Hrsg.), *Staatsrecht*, Bd. II, § 54, Rn. 133.

⁷⁷² Vgl. in diese Richtung *P. Kirchhof*, *Bundessteuergesetzbuch*, § 1, Rz. 29; *ders.*, in: Isensee/*ders.* (Hrsg.), *HBStR*, Bd. V, § 118, Rn. 50; *Siekmann*, in: Sachs (Hrsg.), *GG*, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 88; *Waldhoff*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), *HBStR*, Bd. V, § 116, Rn. 100; dies gilt unabhängig davon, ob bei einer progressiven Steuer, wie der Einkommensteuer, ein Abzug von der Bemessungsgrundlage oder der Steuerschuld erfolgt, vgl. hierzu *Kube*, in: Stern/Sodan/Mörtl (Hrsg.), *Staatsrecht*, Bd. II, § 54, Rn. 133 sowie *Wernsmann*, in: FS P. Kirchhof, S. 1645 (1654) m.w.N.

⁷⁷³ Statt vieler *Siekmann*, in: Sachs (Hrsg.), *GG*, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 44; vgl. ebenfalls Kap. § 5 C. IV.

⁷⁷⁴ Vgl. *Morgenthaler*, in: FS Isensee, S. 911 (920).

werden. Durch das Erfordernis einer besonderen sachlichen Rechtfertigung vor der Ordnungsfunktion der Finanzverfassung und dem sich daraus ergebenden Wertungsspielraum in Art. 3 Abs. 1 GG wird eine dauerhafte Umgehung vermieden.⁷⁷⁵

Ebendiese Gefahr zeigt sich allerdings auch bei den entlastenden Lenkungsnormen. Beispielsweise können steuerliche Verschonungssubventionen der Einkommensteuer herangezogen werden. Die Gesetzgebungskompetenz für die Einkommensteuer liegt ausschließlich beim Bund (Art. 105 Abs. 2 Satz 2 GG i.V.m. Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG). Das Aufkommen der Einkommensteuer steht ihm und den Ländern grundsätzlich hälftig zu (Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG). Der Bund kann damit über die Normierung von entlastenden Lenkungsnormen Subventionen auch zu finanziellen Lasten der Länder tätigen, da sich das zu verteilende Aufkommen mindert. Darüber hinaus wird dadurch wesentlich vom Konnexitätsprinzip abgewichen. Es hat den Sinn, die finanziellen Verantwortungsbereiche von Bund und Länder abzugrenzen, um eine eigene Verantwortung über die Finanzen zu begründen. Nur so kann eine wirksame parlamentarische Kontrolle der zuständigen Körperschaft über das Budget ermöglicht werden. Fällt der mit der entlastenden Lenkungsnorm verfolgte außerfiskalische Zweck in einen Sachbereich des Bundes, finanzieren die Länder dessen Erfüllung hälftig mit, auch wenn das Konnexitätsprinzip grundsätzlich etwas anderes fordert.⁷⁷⁶ Die Einnahmen der Länder sind fortlaufend gemindert, mit der Gefahr der nicht mehr angemessenen Finanzausstattung für die Wahrnehmung eigener Aufgaben und der damit einhergehenden mangelnden parlamentarischen Budgetkontrolle. Zwar könnte hiergegen eingewendet werden, die Länder würden ausreichend über das Zustimmungserfordernis des Art. 105 Abs. 3 GG geschützt. Jedoch verkennt dies, dass es im Kern um eine Abweichung vom Konnexitätsprinzip geht, welches nicht disponibel ist.⁷⁷⁷

Dasselbe kann sich zudem bei den belastenden Lenkungsnormen und der echten Lenkungssteuer, allerdings auf Seiten der Ausgabenverteilung, ergeben. Da das Konnexitätsprinzip nicht darauf abstellt, wer die Kosten als Gesetzgeber verursacht hat, können unter Umständen erhebliche Folgekosten von den Ländern zu tragen sein, bspw. durch Wirtschaftlichkeitsverluste, und Entscheidungsverzerrungen durch den Einsatz entstehen.⁷⁷⁸ Somit besteht mangels genauer Bestimmbarkeit der durch die Gesetzgebung ausgelösten Kosten zumindest eine wenn auch geringere, mittelbare Gefahr einer Finanzierung zu Lasten fremder Kassen.⁷⁷⁹ Dies gefährdet auch den demokratischen Verantwortungszusammenhang,

⁷⁷⁵ Vgl. tiefergehend und m.w.N. Kap. § 5 D. I. 2. und 3.

⁷⁷⁶ Vgl. zum Ganzen Hey, VVDStRL 66 (2007), 277 (288 f.); Kempny/Reimer, NJW-Beilage 2014, 39 (40); P. Kirchhof, in: GS Trzaskalik, S. 395 (406); G. Kirchhof, Die Verwaltung 46 (2013), 349 (367); Kube, in: Stern/Sodan/Mösl (Hrsg.), Staatsrecht, Bd. II, § 54, Rn. 132; Morgenthaler, in: FS Isensee, S. 911 (918 ff.).

⁷⁷⁷ Vgl. Morgenthaler, in: FS Isensee, S. 911 (920).

⁷⁷⁸ Ewingmann/Mackscheidt, Lenkungssteuern und Lenkungsabgaben, S. 42; andeutend Kempny/Reimer, NJW-Beil. 2014, 39 (40); ebenfalls Vogel, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSrR, Bd. II, § 30, Rn. 38.

⁷⁷⁹ Vgl. G. Kirchhof, Die Verwaltung 46 (2013), 349 (372); in diese Richtung wohl auch Kempny/Reimer, NJW-Beil. 2014, 39 (40).

nach der jede Ebene die von ihrer Sachpolitik verursachten Kosten unmittelbar verantworten muss.⁷⁸⁰

Das austarierte System der Finanzverfassung, das darauf ausgerichtet ist, den Bund und die Gliedstaaten mit ausreichenden Finanzmitteln für ihre jeweilige Aufgabenerfüllung auszustatten, kann somit bei einer „beliebigen“ Verwendung steuerlicher Lenkungsmöglichkeiten ebenfalls gefährdet und unterlaufen werden. Wegen dieser vergleichbaren Gefährdungslage der Ordnungsfunktion der Finanzverfassung wie bei den (lenkenden) nichtsteuerlichen Abgaben ist dann auch für die Lenkung durch Steuern eine besondere verfassungsrechtliche Rechtfertigung gegenüber der Finanzverfassung zu fordern. Diese Wertung fließt im Rahmen der Prüfung des sachlichen Grundes nach Art. 3 Abs. 1 GG mit ein, um die Finanzverfassung vor einer beliebigen und dauerhaften Umgehung zu schützen.⁷⁸¹

dd. Konkretisierte Anforderungen nach dem Steuerstaatsprinzip

Somit zeigt sich, dass die durch das bisher vorausgesetzte Steuerstaatsprinzip verfolgten Zwecke, der Schutz der Finanzverfassung sowie die Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen, durch eine steuerliche Lenkung ebenfalls berührt werden. Dem folgend müsste sich deren verfassungsrechtliche Rechtfertigung auch an den durch das Steuerstaatsprinzip statuierten erhöhten Anforderungen an die besondere sachliche Rechtfertigung messen lassen. Denn nur so kann eine beliebige und dauerhafte Umgehung der Finanzverfassung und Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen vermieden werden. Eine ausdrückliche Erwähnung einer Rechtfertigung vor der Finanzverfassung, wie bei den nichtsteuerlichen Abgaben⁷⁸², findet sich bei den steuerlichen Norm mit Lenkungszweck weder in der Rechtsprechung noch in der Literatur. Dies könnte jedoch dahinstehen, wenn bereits die verfassungsrechtliche Prüfung des sachlichen Grundes bei Art. 3 Abs. 1 GG dem Wertungsmaßstab des Steuerstaatsprinzips entspricht.

Das BVerfG führt in diese Richtung aus, dem Gesetzgeber stehe bei der Förderung eines bestimmten Verhaltens, welches ihm aus wirtschafts-, sozial-, umwelt- oder gesellschaftspolitischen Gründen erwünscht ist, zunächst ein großer Gestaltungsspielraum zu.⁷⁸³ Sofern es sich dabei um verhaltensbezogene und damit beeinflussbare Kriterien handle, sei im Rahmen der gleichheitsrechtlichen Prüfung im Rahmen der Willkürkontrolle ein großzügiger Maßstab anzulegen;⁷⁸⁴ nur vereinzelt⁷⁸⁵ findet sich eine darüberhinausgehende Prüfung nach der „neuen Formel“. Zwar steigen die Anforderungen an den sachlichen Grund

⁷⁸⁰ Hey, VVDStRL 66 (2007), 277 (288 f.).

⁷⁸¹ I.Erg. stellt auch G. Kirchhof, Die Verwaltung 46 (2013), 349 (367) m.w.N. fest, „das lenkende Steuergesetz muss insgesamt in seinen kompetenz- und finanzverfassungsrechtlichen Folgen gerechtfertigt sein und das Maß der Freiheits- und Gleichheitsrechte wahren.“

⁷⁸² Vgl. Kap. § 5 D. I.

⁷⁸³ Vgl. BVerfGE 135, 126 (151).

⁷⁸⁴ Vgl. BVerfGE 110, 274 (293).

⁷⁸⁵ Vgl. BVerfGE 138, 136 (183 f.). Das Gericht bezeichnet die Ungleichbehandlung als enorm und unterwirft sie daher der strengen Kontrolle am Maßstab der Verhältnismäßigkeit; Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 238 f.

mit dem Ausmaß der Ungleichbehandlung⁷⁸⁶, eine Einschränkung des Gesetzgebers vermag daraus aber nicht resultieren.⁷⁸⁷ Eine Durchbrechung des Prinzips der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen sei aufgrund eines hinreichend tragfähigen Differenzierungsgrundes gerechtfertigt.⁷⁸⁸ In jedem Fall müsse der Lenkungszweck aber von einer gesetzgeberisch erkennbaren Entscheidung getragen, mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet⁷⁸⁹ sowie gleichheitsgerecht ausgestaltet sein.⁷⁹⁰ Diesen Maßstab legt das BVerfG bei der Überprüfung von echten Lenkungssteuern sowie be- und entlastenden Lenkungsnormen an.⁷⁹¹ So war beispielsweise die Einführung der sog. Ökosteuern aufgrund des erkennbar gesetzgeberisch getragenen Staatsziels Umweltschutz in Art. 20a GG als Differenzierungsgrund gerechtfertigt.⁷⁹²

Daran anknüpfend lässt auch die Literatur Lenkungszwecke als Differenzierungsgrund ausreichen, die verfassungsrechtlich zulässig⁷⁹³, „für sich genommen legitim“⁷⁹⁴ oder auf einen Gemeinwohlbelang⁷⁹⁵ ausgerichtet sind. Sachliche Gründe lassen sich, wie auch bei der Rechtsprechung des BVerfG, damit beinahe immer finden.⁷⁹⁶ Ein allgemeiner, verfassungsrechtlicher Rang des Lenkungszwecks wird in der Literatur mehrheitlich nicht gefordert.⁷⁹⁷ Nur Birk verlangt einen verfassungsrechtlich bedeutsamen Stellenwert für das Lenkungsziel, um eine Durchbrechung der Belastungsgleichheit zu rechtfertigen.⁷⁹⁸ Dieser solle bei der Anknüpfung an Grundrechte, dem Rechtsstaats-, Sozialstaats- und Demokratieprinzip, aber auch im Falle der Herstellung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts (Art. 109 Abs. 2 GG) oder zur Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse (Art. 72 Abs. 2 GG) gegeben sein⁷⁹⁹; wozu auch das Staatsziel des Umweltschutzes (Art. 20a GG)

⁷⁸⁶ Hierzu bspw. BVerfGE 116, 164 (194 ff.), in welchem das BVerfG zunächst einen Hinweis auf strenge Anforderung gibt, aber anschließend die eigentliche Prüfung an nur hinreichenden Gründen vornimmt; auch in BVerfGE 160, 41 (65 f.) führt das BVerfG zunächst aus, die Durchbrechung der belastungsgleichen Ausgestaltung bedürfe eines besonderen sachlichen Grundes. Anschließend stellt es aber keine zusätzlichen Anforderungen an die zu verfolgenden Lenkungs- und Förderziele, mit Ausnahme der gesetzgeberisch erkennbaren Entscheidung.

⁷⁸⁷ Hierzu *Desens*, Stuw 2016, 240 (245 f.); *Thiemann*, Verluste im Steuerrecht, S. 168 f.; *Wernsmann*, DStR 2023, 386 (387); zur Inkonsistenz dieser Rechtsprechung *Kischel*, in: BeckOK, GG, Art. 3, Rn. 158.1.

⁷⁸⁸ So BVerfGE 138, 136 (184 f.) zu erbschaftsteuerlichen Verschonungen für betriebliches Vermögen, in welchem der Lenkungszweck durch den Zusatz „tragfähig“ ein etwas stärkeres Gewicht beigemessen wird.

⁷⁸⁹ Hierzu und zur Entwicklung dieser Voraussetzung *Wernsmann*, DStR 2023, 386 (387 f.).

⁷⁹⁰ *Koenig*, in: ders. (Hrsg.), AO, § 3, Rn. 26.

⁷⁹¹ Vgl. zur Luftverkehrssteuer in BVerfGE 137, 350 (366 ff.) sowohl hinsichtlich des Steuergegenstandes als auch zu den entlastenden Lenkungsnormen; ebenfalls *Glaser*, Stuw 2012, 168 (173 f.).

⁷⁹² BVerfGE 110, 274 (296).

⁷⁹³ Vgl. *Thiele*, in: Brosius-Gersdorf (Hrsg.), GG, Art. 3, Rn. 95; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 249 f.

⁷⁹⁴ *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 244.

⁷⁹⁵ Vgl. *P. Kirchhof*, in: Isensee/ders. (Hrsg.), HBSiR, Bd. V, § 118, Rn. 59, welcher die Begrenzung in Anlehnung an Art. 14 Abs. 3 Satz 1 GG „nur zum Wohle der Allgemeinheit“ herleitet; *Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, S. 238.

⁷⁹⁶ *di Fabio*, JZ 2007, 749 (751).

⁷⁹⁷ Zum Bisherigen *Schön*, in: FS Spindler, S. 189 (200); *Kube*, in: Stern/Sodan/Mörtl (Hrsg.), Staatsrecht, Bd. II, § 54, Rn. 133 betont nur, dass je weiter von der leistungsfähigen Normalbesteuerung abgewichen werde, umso größer müssten die Anforderungen an den Sachgrund werden.

⁷⁹⁸ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 249; *Desens/Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 198.

⁷⁹⁹ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 249; *Desens/Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 198.

zählen dürfte.⁸⁰⁰ Vereinzelt wird zudem eine an der neuen Formel orientierte Verhältnis-mäßigkeitsprüfung im Einzelfall gefordert, um ein im Vorhinein bestehendes Übergewicht eines Zwecks zu vermeiden. Der Differenzierungsgrund wird dabei ins Verhältnis zur Abweichung vom Grundsatz der Belastungsgleichheit gesetzt.⁸⁰¹

Insgesamt überzeugt dies vor den erhöhten Anforderungen aufgrund des möglichen verfassungsrechtlich geforderten Steuerstaatsprinzips nicht. Wie sich aus den Ausführungen zu den nichtsteuerlichen Lenkungsabgaben ergibt, können Lenkungszwecke, auch solche vom Stellenwert des Staatsziels Klimaschutz (Art. 20a GG), die Ungleichbehandlung vor Art. 3 Abs. 1 GG unter der Wertung des Steuerstaatsprinzips nicht rechtfertigen. Eine weitergehende Abwägung ist bereits nicht eröffnet, weil es an einem hinreichend tragfähigen Differenzierungsgrund fehlt. Der Grundsatz der Belastungsgleichheit behält insoweit weitestgehenden Vorrang, um zugleich die Ordnungsfunktion der Finanzverfassung zu sichern. Andernfalls bestünde auch bei steuerlichen Normen mit Lenkungszweck die Gefahr, der Gesetzgeber könne unter Heranziehung jeglicher Zwecke die Einführung einer steuerlichen Lenkung bzw. eine Abweichung vom Grundsatz der Belastungsgleichheit rechtfertigen. Auch die Begrenzung auf einen verfassungsrechtlich bedeutsamen Stellenwert des Lenkungszwecks lässt aufgrund der Weite der Verfassung eine Fülle von Zwecken zu.⁸⁰² Die Anforderungen an einen hinreichend tragfähigen Differenzierungsgrund müssen daher unter der Wertung des bisher vorausgesetzten Steuerstaatsprinzips besonders eng gefasst werden. Erforderlich ist ein erkennbarer Lenkungszweck von überragendem verfassungsrechtlichem Gewicht, der in unmittelbarem Zusammenhang mit konkreten Verfassungsgütern, wie etwa dem Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 GG) steht.

3. Zwischenergebnis: Ist die steuerliche Lenkung ein Fremdkörper im Steuerstaat?⁸⁰³

Abschließend kann, das Bestehen des verfassungsrechtlichen Steuerstaatsprinzips vorausgesetzt, Folgendes festgehalten werden: Die Rechtsprechung des BVerfG wendet die statuierten Wertungsmaßstäbe aus dem Steuerstaatsprinzip zwar bei nichtsteuerlichen Abgaben an, allerdings – trotz aufgezeigter vergleichbarer Gefährdung der Ordnungsfunktion der Finanzverfassung und Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen – nicht bei steuerlichen Normen mit Lenkungszweck, weder auf kompetenzrechtlicher noch auf materieller Ebene.⁸⁰⁴ Eine besondere sachliche Rechtfertigung vor der Finanzverfassung, um den Ein-

⁸⁰⁰ Zum Verhältnis von Staatszielen und Lenkungssteuern Birk, in: Bareis/ders./Borgsmidt/Lang/Mellinghoff, Grundrechtsschutz im Steuerrecht, S. 67 (87).

⁸⁰¹ So insb. Schön, StW 2018, 201 (205) m.w.N.; ders., in: FS Spindler, S. 189 (201); Tappe, EurUP 2017, 186 (194) m.w.N.; Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 242 ff.; vgl. zur Bestimmung des Prüfungsmaßstabes bei Art. 3 Abs. 1 GG ebenfalls Kap. § 3 B. II.

⁸⁰² Zusätzlich zu den bisher genannten insb. über das Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG) oder den Gesundheitsschutz (Art. 2 Abs. 2 S. 1 GG); s. hierzu auch Schön, in: FS Spindler, S. 189 (200).

⁸⁰³ P. Kirchhof, in: GS Trzaskalik, S. 395 (402); ders., StW 2017, 3 (14 f.); ders., DStR 2021, 2761 (2767).

⁸⁰⁴ Vgl. Kap. § 5 D. III. 2. a. und b.

fluss des Steuerstaatsprinzips als Maßstab zur Bestimmung des sachlichen Grundes zu gewährleisten, wird nicht gefordert. Auch weite Teile der Literatur⁸⁰⁵ rechtfertigen die Durchbrechung der Belastungsgleichheit nicht am Maßstab des Steuerstaatsprinzips, obwohl wiederholt verfassungsrechtliche Kritik an der extensiven Verwendung steuerlicher Lenkungsnormen geübt wurde.⁸⁰⁶

Zwar können steuerliche Normen mit Lenkungszweck grundsätzlich eingesetzt werden. Die Anforderungen, die sich aus dem Steuerstaatsprinzip ableiten, sind jedoch hoch, weniger auf Ebene der Gesetzgebungskompetenz als vielmehr im Rahmen der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung vor Art. 3 Abs. 1 GG. Die konsequente Anwendung des steuerstaatlichen Wertungsgrundsatzes würde dazu führen, eine Vielzahl von steuerlichen Normen mit Lenkungszweck als verfassungswidrig zu deklarieren und damit den Einsatz steuerlicher Lenkungsinstrumente erheblich verfassungsrechtlich einzuschränken.⁸⁰⁷

Die Zielsetzung des bisher vorausgesetzten Steuerstaatsprinzips ist bei umfassender Anwendung damit eindeutig: Eine gesetzgeberisch gewollte Lenkung über Abgaben, wenn überhaupt über Steuern, ist unerwünscht.⁸⁰⁸ Der Staat soll Steuern von seltenen Ausnahmen abgesehen nur zu reinen Fiskalzwecken einsetzen dürfen.⁸⁰⁹ Dies steht auch nicht im Widerspruch zum Steuerbegriff, der zwar die primäre Verfolgung eines Lenkungszwecks erlaubt.⁸¹⁰ Denn damit ist unter Geltung eines möglichen Steuerstaatsprinzips noch nicht geklärt, unter welchen verfassungsrechtlichen Voraussetzungen der Gesetzgeber hiervon Gebrauch machen darf.⁸¹¹ Für die Verfolgung von Lenkungszwecken ist er letztlich vorwiegend auf Instrumente des Sachrechts verwiesen, welche anderen Prinzipien folgen.⁸¹² So lässt sich der weitestgehende Vorrang des Steuer- vor dem Sachrecht auf fiskalischer Ebene durch die Trennung des Steuer- vom Sachrecht auf verwaltungslenkender Ebene ergänzen.⁸¹³

⁸⁰⁵ Vgl. Kap. § 5 D. III. 2. b. cc.

⁸⁰⁶ Hierzu P. Kirchhof, in: ders./Seer (Hrsg.), EStG, Einleitung, Rn. 17 m.w.N.; Mellinshoff, DStJG 39, 1 (5 ff.); vgl. einordnend Schön, StW 2018, 201 (204 f.).

⁸⁰⁷ So auch Züllighoven, Lastengleichheit in der grundgesetzlichen Wertordnung, S. 122 ff., insb. S. 133 ff.

⁸⁰⁸ Die Lenkung durch Steuern meint dabei auch nur solche Normen, die der Gesetzgeber gezielt zur Verhaltenslenkung erlässt, vgl. Kap. § 2 A. III. 2. sowie § 4 A.

⁸⁰⁹ In Übereinstimmung mit dem Ergebnis aus Kap. § 5 D. I. 2., in welcher der Steuer im Steuerstaat dennoch die vorrangige Gestaltungsfunktion zukommt, haben seltene Ausnahme der Lenkung vorrangig über die Steuer zu erfolgen.

⁸¹⁰ Vgl. Kap. § 2 A. III.

⁸¹¹ In diese Richtung P. Kirchhof, StW 2002, 3 (8).

⁸¹² I.Erg. wohl ebenfalls Morgenthaler, in: FS Isensee, S. 911 (927 f.).

⁸¹³ Darin spiegelt sich auch das finanzwissenschaftliche Verständnis des Steuerstaates wieder. Huhnholz/Mertens/Rixen, Polit Vierteljahresschrift 2018, 3 (4) verstehen den Steuerstaat als funktionalen Begleiter des kapitalistischen Wirtschaftsmodells, der einen umfassenden Schutz des Privateigentums gewährleistet, also wenig bis keine staatliche Einmischung. Der Staat ist damit politisch auf den erfolgreichen Einsatz des privaten Kapitals angewiesen, vgl. hierzu auch bereits das Verständnis in Kap. § 5 D. III. 2. b. aa.

IV. Zwischen Anspruch und Anwendung – ein Steuerstaatsprinzip auf Richtungssuche?

Im Ergebnis zeigt sich: Das in dieser Arbeit herausgearbeitete, bisher vorausgesetzte Steuerstaatsprinzip wird derzeit nicht konsequent angewendet. Nach dem Verständnis in dieser Arbeit verfolgt dessen Kernaussage einer primären Finanzierung des Staates über Steuern den Zweck, die Finanzverfassung zu schützen sowie die Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen zu wahren. Dies gelingt gegenüber nichtsteuerlichen Abgaben durch eine Wertung auf Ebene des sachlichen Grundes bzw. legitimen Zwecks im Rahmen der Prüfung des Art. 3 Abs. 1 GG, indem eine besondere sachliche Rechtfertigung gegenüber der Finanzverfassung verlangt wird.⁸¹⁴ Einerseits sind sich Rechtsprechung und Literatur darüber einig, dass es hoher verfassungsrechtlicher Anforderungen an die Legitimation nichtsteuerlicher, auch lenkender Abgaben bedarf. Andererseits übertragen Rechtsprechung und überwiegende Literatur die sich aus dem Steuerstaatsprinzip ergebenden Wertungen nicht konsequent auf vergleichbare verfassungsrechtliche Problemstellungen bei steuerlichen Normen mit Lenkungszweck. Diese Inkonsequenz schreibt einem möglichen umfassend anzuwendenden Steuerstaatsprinzip demnach lediglich eine unzulässige partielle Ausrichtung zu, welche sich dabei ausschließlich gegen die Legitimation nichtsteuerlicher Abgaben zu richten scheint.⁸¹⁵

Der jüngeren Judikatur könnte aus einer Gesamtschau zuletzt allerdings eine Tendenz entnommen werden, wonach das BVerfG die durch das Steuerstaatsprinzip bzw. die Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung bisher gesetzten Anforderungen an die verfassungsrechtliche Legitimation von nichtsteuerlichen (lenkenden) Abgaben aufweicht und sich den niedrigeren Voraussetzungen der steuerlichen Normen mit Lenkungszweck anpasst. Vor der Stoßrichtung des Steuerstaatsprinzips wird nachfolgend die Rechtsprechung zu den nichtsteuerlichen Abgaben untersucht. Denn sollte der Rechtsprechung eine Aufweichung ihrer verfassungsrechtlichen Voraussetzungen zu entnehmen sein, wären auch die Anforderungen an die lenkenden nichtsteuerlichen Abgaben geringer und ein mögliches Steuerstaatsprinzip würde letztlich erheblich an Wirkkraft verlieren. Es wäre dann bereits über die Rechtsfolgenseite fraglich, ob es als eigenständiges Prinzip mit normativer Bindungskraft verfassungsrechtliche Wirkung entfalten würde. Zeichnet sich in der Rechtsprechung im Gegensatz zur Literatur eine Abwendung vom Steuerstaatsprinzip im Bereich der nichtsteuerlichen Abgaben ab?

⁸¹⁴ Die besondere sachliche Rechtfertigung vor der Finanzverfassung wirkt sich zwar nicht als zusätzliche qualitative Voraussetzung neben Art. 3 Abs. 1 GG, sondern durch ihr Erfordernis wird der Wertungsmaßstab in Art. 3 Abs. 1 GG modifiziert, vgl. Kap. § 5 D. I. 3. und 4.

⁸¹⁵ Vgl. zur umfassenden Anwendung eines Prinzips Kap. § 5 D. III.

1. Sonderabgabe Absatzfonds

Im Urteil zur Sonderabgabe nach dem Absatzfondsgesetz⁸¹⁶ formulierte das BVerfG die Begrenzung nichtsteuerlicher Abgaben nicht mehr im Rahmen einer enumerativen Aufzählung über die drei grundlegenden Prinzipien der Finanzverfassung, welche die Auferlegung nichtsteuerlicher Abgaben begrenzen: Besondere sachliche Rechtfertigung vor der Finanzverfassung und Unterscheidbarkeit zur Steuer, dem Grundsatz der Vollständigkeit des Haushaltsplans sowie der besonderen sachlichen Rechtfertigung aufgrund der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen.⁸¹⁷ Die Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben werde dem Urteil nach allein durch das Erfordernis nach einem besonderen sachlichen Rechtfertigungsgrund begrenzt, der einerseits eine deutliche Unterscheidung gegenüber der Steuer ermögliche und andererseits auch geeignet sei, der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen Rechnung zu tragen. Zudem sei der Grundsatz der Vollständigkeit des Haushaltsplans hinreichend zu berücksichtigen.⁸¹⁸ Die besondere sachliche Rechtfertigung bezieht das BVerfG nunmehr dem Wortlaut nach, neben der Unterscheidbarkeit zur Steuer, nur noch direkt auf die Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen.⁸¹⁹ Der Schutz der Finanzverfassung wird zwar einleitend erwähnt, dient aber vielmehr als Grundlage für die beiden zusätzlichen Voraussetzungen und weniger als eigener Rechtfertigungsmaßstab der Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung bzw. des Steuerstaatsprinzips.⁸²⁰ Dies lässt zwei Deutungen zu: Entweder impliziert die sachliche Rechtfertigung vor der Belastungsgleichheit auch eine erforderliche sachliche Rechtfertigung vor der Finanzverfassung.⁸²¹ Oder die besondere Rechtfertigung vor der Finanzverfassung ist weggefallen und mit ihr der besondere Maßstab, der u.a. im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG⁸²² angelegt wird.⁸²³ Für ersteres spricht allerdings, dass das Steuerstaatsprinzip bzw. die Schutz- und

⁸¹⁶ BVerfGE 122, 316.

⁸¹⁷ Vgl. zu dieser Aufzählung bspw. BVerfGE 113, 128 (147) m.w.N.

⁸¹⁸ BVerfGE 122, 316 (333 f.).

⁸¹⁹ BVerfGE 122, 316 (333).

⁸²⁰ BVerfGE 122, 316 (333 f.) formuliert dementsprechend: „Die grundgesetzliche Finanzverfassung verlöre aber ihren Sinn und ihre Funktion, wenn [...] Die Auferlegung nichtsteuerlicher Abgaben wird *danach* (Hervorhebungen nur hier) grundlegend begrenzt durch das Erfordernis eines besonderen sachlichen Rechtfertigungsgrundes, der einerseits [...] und andererseits auch [...]“ Zuvor formulierte das BVerfG bspw. in BVerfGE 93, 319 (342 f.) zur Finanzverfassung im selben Abschn.: „Die grundgesetzliche Finanzverfassung (Art. 104 a bis Art. GG Artikel 108 GG) verlöre ihren Sinn und ihre Funktion [...]. Nicht-steuerliche Abgaben bedürfen *daher* [...] einer besonderen sachlichen Rechtfertigung [...]. Sie müssen sich *zudem* ihrer Art nach von der Steuer [...] unterscheiden.“ Wird die Finanzverfassung in BVerfGE 93, 319 (342 f.) durch das Adverb *daher* noch als unmittelbare, kausale Rechtsfolge einer besonderen Rechtfertigung vor ihr angeführt (verstärkt durch die Formulierung *zudem*), suggeriert die Verwendung von *danach* in BVerfGE 122, 316 (333 f.) lediglich, dass die Finanzverfassung die Grundlage für eine deutliche Unterscheidung der nichtsteuerlichen Abgabe von der Steuer sowie für die Rechtfertigung vor der Belastungsgleichheit sei. Sie kann nicht mehr als zusätzliche Rechtsfolge, sondern vielmehr als grundlegende Voraussetzung für die Differenzierung und rechtliche Legitimation verstanden werden.

⁸²¹ Zu diesem Ergebnis kommend *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Umweltabgaben, S. 53, Fn. 169.

⁸²² Im vorliegenden Urteil bettete das BVerfG die Prüfung der Schutz- und Begrenzungsfunktion bei Art. 12 Abs. 1 GG ein. Nichts anderes würde sich aber ergeben, wenn es im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG erfolgt wäre.

⁸²³ Vgl. zum vorgenannten ebenfalls BVerfGE 123, 132 (140 f.); BVerfG, NVwZ 2014, 1448 (1449, Rn. 38 ff.) prüft gegenüber der Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung nur die Abgrenzung zur Steuer; ebenso BVerfG, NVwZ 2018, 972 (973 f., Rn. 21 ff.); Ausnahme in BVerfGE 144, 369 (397), wonach es einer besonderen

Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung nicht aufgegeben wurde und das BVerfG weiterhin, auch einleitend, an seinem Bestehen festhält.⁸²⁴ Dennoch ist anzumerken, dass sich das BVerfG durch eine Abänderung der Formulierung zu den restriktiven Voraussetzungen an nichtsteuerliche Abgaben Interpretationsspielraum eröffnet hat und das Steuerstaatsprinzip damit – wenn auch nur gering – modifiziert.⁸²⁵

2. Rundfunkbeitrag

In diese Rechtsprechungsbetrachtung reiht sich auch das Urteil zum Rundfunkbeitrag⁸²⁶ ein. Wiederum ohne Ausführungen zur besonderen Rechtfertigung vor der Finanzverfassung prüft der Erste Senat im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG die Abweichung vom Grundsatz der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen und das Erfordernis eines besonderen sachlichen Rechtfertigungsgrundes.⁸²⁷ Wie bereits zur Entscheidung Sonderabgabe Absatzfonds angedeutet, verzichtet das BVerfG auf die Forderung einer besonderen sachlichen Rechtfertigung gegenüber der Finanzverfassung. Generelle Ausführungen zur Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung finden sich ebenfalls nicht (mehr).⁸²⁸

Auch wenn das Urteil zunächst keinen Bezug zur Frage erkennen lässt, ob ein Lenkungszweck eine besondere sachliche Rechtfertigung für eine nichtsteuerliche Abgabe begründen kann, verweist das BVerfG im Zusammenhang mit der Begründung des Sachgrundes auf das Urteil zur Luftverkehrsteuer⁸²⁹. Denn der Sachgrund für die Wahl des Abgabegenstandes – beim Beitrag letztlich der Vorteil, der abgegolten werden soll – dürfe nicht aufgrund sachwidriger und willkürlicher Erwägungen erfolgen und nicht mit anderen Verfassungsnormen in Konflikt geraten.⁸³⁰ Im Rahmen des Verweises auf die entsprechende Formulierung bei der Luftverkehrsteuer als Lenkungssteuer zieht das BVerfG in letzterem als Sachgrund das Klimaschutzgebot aus Art. 20a GG heran.⁸³¹ Auch wenn sich der Verweis im Urteil zum Rundfunkbeitrag nicht unmittelbar auf die Randnummer zur Rechtfertigung durch Art. 20a GG im Urteil zur Luftverkehrsteuer erstreckt und auch wie ein Standardverweis eingeordnet werden könnte, ist ein impliziter Bezug durch dieselbe Maßstabsetzung hierauf zumindest nicht gänzlich ausgeschlossen. Dadurch bleibt die Möglichkeit

sachlichen Rechtfertigung auch mit Blick auf die Schutz- und Begrenzungsfunktion (Art. 104a ff. GG) bedarf; vgl. ebenfalls Kap. § 5 D. I. 2. und 4.

⁸²⁴ BVerfGE 122, 316 (333).

⁸²⁵ In BVerfGE 135, 155 (206) findet sich wiederum die „Kurzformel“, dass es „mit Blick auf die Begrenzungs- und Schutzfunktion der Finanzverfassung (Art. 104a ff. GG) und zur Wahrung der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen (Art. 3 Abs. 1 GG) einer über den Zweck der Einnahmeerzielung hinausgehenden besonderen sachlichen Rechtfertigung“ bedarf; noch kürzer BVerfGE 136, 194 (242), welcher nur von finanzverfassungsrechtlichen Anforderungen spricht.

⁸²⁶ BVerfGE 149, 222.

⁸²⁷ BVerfGE 149, 222 (254 ff.).

⁸²⁸ Vgl. bspw. BVerfGE 137, 1 (17).

⁸²⁹ BVerfGE 137, 350.

⁸³⁰ BVerfGE 149, 222 (256) mit Verweis auf BVerfGE 137, 350 (367).

⁸³¹ BVerfGE 137, 350 (369).

eines Deutungsspielraums zu einer ausschließlich an Art. 3 Abs. 1 GG orientierten Prüfung – ohne die Wertung des Steuerstaatsprinzips – offen. Denn die Rechtfertigung der Erhebung einer nichtsteuerlichen Abgabe über Art. 20a GG wäre unter der Maßstabssetzung des Steuerstaatsprinzips nicht möglich.

3. Windenergiebeteiligungsgesellschaft

Konnten den ersten beiden Urteile des BVerfG für sich genommen lediglich Anhaltspunkte entnommen werden, dass das BVerfG das Rechtfertigungserfordernis für nichtsteuerliche Abgaben implizit abschwächt, zeigen sich im Beschluss zur Windenergiebeteiligungsgesellschaft⁸³² erstmals deutlichere Tendenzen hierfür. Die nichtsteuerliche Abgabe im Bürger- und Gemeindenbeteiligungsgesetz Mecklenburg-Vorpommern, die der Entscheidung zugrunde lag, ist dabei als Wahlschuld ausgekleidet.⁸³³ Entweder ein bestimmter Kreis an Bürgern und Gemeinden darf sich an der Gesellschaft der Vorhabenträger einer Windenergieanlage beteiligen oder die Gesellschaft ist zur Zahlung einer „Ausgleichsabgabe“ verpflichtet.⁸³⁴ Deren Aufkommen ist dann für bestimmte akzeptanzsteigernde Maßnahmen, die nicht abschließend bestimmt sind, zu verwenden.⁸³⁵ Die nichtsteuerliche Abgabe wird in der Literatur dabei überwiegend als (Finanzierungs-)Sonderabgabe angesehen, da den Gemeinden zusätzliche Finanzmittel beschafft werden.⁸³⁶ Deren Voraussetzungen, speziell die Finanzierungsverantwortung, lägen aber nicht vor. Denn im Vordergrund der Abgabenerhebung stehe weniger das gemeinsame Interesse der Gesellschaften an einer reibungslosen Umsetzung ihrer Vorhaben, sondern vielmehr das öffentliche Interesse, die beschlossene Förderung der Windenergie durch die Akzeptanzsteigerung zu beschleunigen. Eine Finanzierungsverantwortung der Vorhabenträger begründe dies nicht, da die Gesellschaften nicht von der Akzeptanz in der Bevölkerung, sondern nur von rechtlichen Genehmigungsvorschriften abhängig seien. Die (Finanzierungs-)Sonderabgabe ist demnach – unter Wertung des bisher vorausgesetzten Steuerstaatsprinzips – verfassungswidrig.⁸³⁷

⁸³² BVerfGE 161, 63.

⁸³³ Was allerdings nichts an der Vergleichbarkeit ändert. Lenkungssteuern und nichtsteuerliche Lenkungsabgaben sind oftmals als Wahlschuld ausgestaltet, vgl. die Schwerbehindertenabgabe oder die Luftverkehrsteuer; so ebenfalls *Glaeser*, StW 2012, 168 (171).

⁸³⁴ Vgl. §§ 11, 10 Abs. 5 MVBüGembeteilG.

⁸³⁵ Vgl. § 11 Abs. 4 MVBüGembeteilG und die Formulierung „insbesondere“.

⁸³⁶ Vgl. *Rheinschmitt*, ZUR 2022, 532 (538) m.w.N.; vgl. zu deren Voraussetzungen unter dem Steuerstaatsprinzip Kap. § 5 D. II. 2. b.; in Ablehnung einer Finanzierungs-sonderabgabe ordnen *Köck/Rheinschmitt*, NVwZ 2020, 1697 (1698) die Abgabe als Ressourcennutzungsgebühr ein; *Jachmann-Michel/Vogel*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 17 sieht die Abgabe als Abschöpfungsabgabe unter der Kategorie der Sonderabgaben im weiteren Sinne gerechtfertigt.

⁸³⁷ *Wegner*, Verfassungsrechtliche Fragen ordnungsrechtlicher Teilhabemodelle, S. 46 f.; in diese Richtung wohl auch *Köck/Wiegand*, ZUR 2022, 412 (426) sowie Wollenschläger, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 3, Rn. 229.

Das BVerfG lässt es demgegenüber im Rahmen der Abgrenzung der „Ausgleichsabgabe“ von der Steuer zur Bestimmung der Kompetenz offen, um welche konkrete nichtsteuerliche Abgabenform es sich handelt.⁸³⁸ Da es keinen *numerus clausus* nichtsteuerlicher Abgaben gibt, ist eine Einordnung verfassungsrechtlich auch nicht zwingend geboten. Allerdings ist insbesondere vor dem Hintergrund der Sonderabgabenproblematik verwunderlich, dass das BVerfG der Abgabe ohne große Auseinandersetzung sowohl eine Finanzierungsfunktion gemeindlicher Aufgaben, da die Mittel nur für freiwillige Selbstverwaltungsaufgaben verwendet werden dürften (§ 11 Abs. 4 MVBüGembeteilG)⁸³⁹ und damit nicht flexibel einsetzbar seien, als auch eine Anreiz- und Ausgleichsfunktion abspricht.⁸⁴⁰ Die Abgabe sei damit nicht den Voraussetzungen an eine (Finanzierungs-)Sonderabgabe zu unterwerfen. Ausführungen zur Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung finden sich nicht.

Die weitere materielle Überprüfung der Abgabe erfolgt zunächst inzident im Rahmen von Art. 12 Abs. 1 GG und abschließend an Art. 3 Abs. 1 GG.⁸⁴¹ Es kommt zu dem Ergebnis, „die ungleiche Behandlung der nach § 11 MVBüGembeteilG abgabepflichtigen Vorhabenträger [ist] gegenüber den dieser Abgabe nicht unterliegenden Steuerpflichtigen (vgl. BVerfGE 149, 222 (254) Rn. 65) verfassungsrechtlich gerechtfertigt.“⁸⁴² Rechtfertigender Sachgrund der Abweichungen von der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen sei das Ziel, die Nutzung von Windenergie zu erhöhen, um „den Ausstoß von CO₂ im Interesse des Klimaschutzes, des Schutzes der Grundrechte vor schädlichen Folgen des Klimawandels und der Sicherung der Stromversorgung zu verringern.“⁸⁴³ Das BVerfG nimmt u.a. die Staatszielbestimmung aus Art. 20a GG – mit Verweis auf die Entscheidung zum Klimaschutzgesetz – als Rechtfertigungsgrund für die Erhebung einer nichtsteuerlichen Abgabe an, wodurch zudem verhältnismäßig in Art. 3 Abs. 1 GG eingegriffen wird.⁸⁴⁴ Ausführungen zur Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung oder die Maßstabssetzung durch eine besondere Rechtfertigung gegenüber der Finanzverfassung, wie die frühere Rechtsprechung zu nichtsteuerlichen Abgaben zeigte, finden sich im ganzen Beschluss nicht. Das BVerfG hat im Rahmen der Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes

⁸³⁸ BVerfGE 161, 63 (99 ff.).

⁸³⁹ Diese Ablehnung der Finanzierungsfunktion verwundert vor dem Hintergrund, dass bei den Sonderabgaben nie eine freie Mittelverwendung besteht, sondern diese immer für einen bestimmten Zweck eingesetzt werden müssen. Demgegenüber lehnte das BVerfG in der Entscheidung zur Schwerbehindertenabgabe BVerfGE 57, 139 (167) die Finanzierungsfunktion auch nicht ab, sondern stellte lediglich fest, dass die Finanzierung einer Aufgabe nur nicht der Grund für deren Einführung war. In diese Richtung hätte hier auch argumentiert werden können. Die Finanzierungsfunktion aber nur unter Hinweis auf die Verwendung für freiwillige Selbstverwaltungsaufgaben abzulehnen, lässt die Sonderabgaben dagegen zukünftig an Konsistenz verlieren, vgl. ebenfalls in diese Richtung *Rheinschmitt*, ZUR 2022, 532 (538); vgl. hierzu ebenfalls Kap. § 5 D. II. 2. b.

⁸⁴⁰ BVerfGE 161, 63 (101 f.).

⁸⁴¹ BVerfGE 161, 63 (110 ff., 134 f.).

⁸⁴² BVerfGE 161, 63 (134).

⁸⁴³ BVerfGE 161, 63 (135).

⁸⁴⁴ BVerfGE 161, 63 (135) mit Verweis auf die Prüfung im Rahmen von Art. 12 Abs. 1 GG.

den grundsätzlichen Rechtfertigungsmaßstab von Art. 3 Abs. 1 GG angelegt, einen Differenzierungsgrund angenommen und so den Weg nach der „neuen Formel“ zu einer Verhältnismäßigkeitsprüfung eröffnet. Die Abgabenerhebung wurde dem Grunde nach damit u.a. über die Staatszielbestimmung gerechtfertigt.⁸⁴⁵ Es wirkt, als hätte es den durch die Rechtfertigung vor der Finanzverfassung erhöhten Wertungsmaßstab für den Differenzierungsgrund abgelegt und stattdessen, wie vereinzelt auch bei den steuerlichen Normen mit Lenkungszweck, eine Prüfung nur nach der „neuen Formel“ vorgenommen.⁸⁴⁶ Die kurzen Ausführungen zur Einordnung der Abgabe, die mangelnde Auseinandersetzung mit den Sonderabgaben wie auch das Fehlen der Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung vermögen vor dem Hintergrund der grundsätzlich in jeder Entscheidung zu einer nichtsteuerlichen Abgaben auftauchenden kanonartigen Wiederholung zu den restriktiven Voraussetzungen überraschen. Allerdings fügt sich die Entscheidung in die Reihe der in diesem Abschnitt dargestellten Rechtsprechungsentwicklung zur Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung ein. Eröffnete das BVerfG sich zunächst einen Interpretationsspielraum durch eine abweichende Herleitung im Entscheidungstext, wie die Entscheidung zur Sonderabgabe Absatzfonds zeigte, lässt es die Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung nun mehr und mehr unschärfer werden und gar nicht mehr als Restriktion begreifen, wie die Rechtfertigung in diesem Beschluss zeigt. Der Wegfall der ausdrücklichen Hervorhebung der besonderen sachlichen Rechtfertigung vor der Finanzverfassung ist dabei nicht so relevant, wie die abgeschwächte Maßstabssetzung bei der tatsächlichen Prüfung. Denn der Maßstab des Steuerstaatsprinzips könnte immer noch angelegt werden, da die Ordnungsfunktion der Finanzverfassung tangiert wird. Jedoch könnte das BVerfG hiermit den Weg zu der verfassungsrechtlichen Anerkennung einer nichtsteuerlichen Lenkungsabgabe geebnet haben.⁸⁴⁷ Dieses Verständnis stünde auch nicht im Widerspruch zu der Ablehnung der Anreizfunktion einer „Ausgleichsabgabe“. Denn richtet sich die Anreizfunktion im Rahmen der Abgabe regelmäßig an den Abgabenschuldner, kann sich der Lenkungszweck darüber hinaus auch an Dritte, wie in diesem Fall die Bürger der Gemeinde, richten.⁸⁴⁸ Dennoch sind die Ausführungen zum Beschluss für sich genommen nicht verallgemeinerungsfähig, da sich das Gericht nur knapp am Ende mit Art. 3 Abs. 1 GG und der „Ausgleichsabgabe“ intensiver auseinandersetzte. Hauptaugenmerk lag auf der Prüfung von Art. 12 Abs. 1 GG aufgrund der korrespondierenden Beteiligungspflicht.⁸⁴⁹

⁸⁴⁵ Vgl. zur bisherigen Anwendung des Steuerstaatsprinzips als Wertungsprinzip zum BEHG in Kap. § 5 D. II. 4.

⁸⁴⁶ Vgl. wie auch bereits beim Urteil zur Sonderabgabe nach dem Absatzfondsgesetz in diesem Abschn. festgestellt und die Ausführungen des BVerfG zur Sonderabgabe in diesem Abschn.

⁸⁴⁷ Hierin könnte auch die implizite Anerkennung der Lenkungsabgabe unter der Kategorie der Sonderabgaben im weiteren Sinne gesehen werden. Unter den abgemilderten Voraussetzungen wäre auch eine Rechtfertigung anzunehmen, vgl. ebenfalls *Wegner*, Verfassungsrechtliche Fragen ordnungsrechtlicher Teilhabemodelle, S. 42 f.

⁸⁴⁸ Vgl. in BVerfGE 161, 63 (102) wird der Anreiz nur auf den Vorhabenträger als Abgabenschuldner beschränkt. Gerechtfertigt wird die Abgabe aber mit der gesteigerten Akzeptanz der Bürger. Die Lenkungszweck besteht also gegenüber einem Dritten, vgl. BVerfGE 161, 63 (135).

⁸⁴⁹ BVerfGE, 161, 63 (88 ff.).

4. Polizeikosten bei Hochrisikospiele

Auch das Urteil des BVerfG zu den Polizeikosten bei Hochrisikospiele⁸⁵⁰ lässt sich in die Tendenz einordnen, die den restriktiven steuerstaatlichen Wertungsmaßstab gegenüber nichtsteuerlichen Abgaben relativiert. Wie bereits ausgeführt⁸⁵¹ war Gegenstand der Entscheidung die Norm des § 4 Abs. 4 BremGebBeitrG. Dieser sieht vor, dass bei Großveranstaltungen, insbesondere bei Fußballbegegnungen mit erwartungsgemäß erhöhten Gewalthandlungen (sog. Hochrisikospiele), die Mehrkosten der Polizei durch das aufgestockte Personal an Einsatzkräften auf die Veranstalter über eine Gebühr abgewälzt werden können. In Übereinstimmung mit dem Wertungsvorrang des Steuerstaatsprinzips lehnen Teile der Literatur die Verfassungsmäßigkeit einer solchen Erhebung ab. Die Polizei erfülle mit ihrem Einsatz eine allgemeine Sicherheitsaufgabe, deren Finanzierung vorrangig durch Steuern zu erfolgen habe. Eine ausreichend individualisierbare und zurechenbare Begünstigung, die eine Gebührenpflicht rechtfertige, liege demnach nicht vor.⁸⁵²

Das BVerfG kommt dagegen zu dem Ergebnis, dass § 4 Abs. 4 BremGebBeitrG verfassungsgemäß ist. Auf Ebene der formellen Verfassungsmäßigkeit grenzt es die Abgabe von der Steuer ab und ordnet sie als nichtsteuerliche Abgabe in Form der Gebühr ein.⁸⁵³ Auf Ebene des legitimen Zwecks im Rahmen von Art. 12 Abs. 1 GG fordert es einen über die Erzielung der Einnahmen hinausgehenden Zweck, welchen es im Ziel der Kostendeckung für eine konkrete öffentliche Leistung, den polizeilichen Mehraufwand aufgrund einer Hochrisikoveranstaltung, findet.⁸⁵⁴ Zwar wird im Rahmen dessen auf Entscheidungen zur Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung verwiesen. Ausführungen hierzu, wie ausdrücklich in der Vorinstanz⁸⁵⁵ und Literatur, finden sich im Urteil nicht. Eine Rechtfertigung des individuellen Sondervorteils vor der Finanzverfassung wird nicht explizit gefordert. Dagegen kenne die Verfassung vielmehr „keinen allgemeinen Grundsatz, nach dem die polizeiliche Sicherheitsvorsorge durchgängig kostenfrei zur Verfügung gestellt werden muss“⁸⁵⁶. Damit können Nutznießer einer gewinnorientierten Großveranstaltung am Kostenaufwand der Polizeikräfte beteiligt werden. Andernfalls bestünde eine weitreichende Beschränkung des Gesetzgebers, wenn für alle staatlichen Kernaufgaben ein Gebührenerhebungsverbot bestehe.⁸⁵⁷ Die konkrete individuelle Zurechnung des staatlichen Polizeieinsatzes stützt das BVerfG dabei neben dem Vorteilsausgleich zentral auf den As-

⁸⁵⁰ BVerfG, GewArch 2025, 65.

⁸⁵¹ Vgl. zur Frage der Verfassungsmäßigkeit unter strenger Berücksichtigung des Steuerstaatsprinzips Kap. § 5 D. I. 3.

⁸⁵² Vgl. hierzu im Gesamten *Brüning*, NVwZ 2019, 1416 (1417 f.); *P. Kirchhof/G. Kirchhof*, Das Recht auf unentgeltliche Sicherheit, S. 7 ff., 31, 90; *Müller-Eiselt*, SpuRt 2020, 54 (56 ff.).

⁸⁵³ BVerfG, GewArch 2025, 65 (65 f., Rn. 56 ff.).

⁸⁵⁴ Die Prüfung der Gebühr bettet das BVerfG in Art. 12 Abs. 1 GG ein. Nichts anderes würde sich ergeben, wenn es im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG erfolgt wäre.

⁸⁵⁵ BVerwG, NJW 2019, 3317 (3319, Rn. 20 f.).

⁸⁵⁶ BVerfG, GewArch 2025, 65 (Ls. 2, 67, Rn. 70).

⁸⁵⁷ BVerfG, GewArch 2025, 45 (68, Rn. 73; 69, Rn. 86).

pekt der Veranlassung, der in der gebührenrechtlichen Dogmatik bisher von untergeordneter Bedeutung war.⁸⁵⁸ Bei diesem komme es nicht entscheidend auf die polizeirechtliche Verantwortlichkeit an.⁸⁵⁹ Es genüge bereits, wenn über die Kausalität zwischen Verursachung und Aufwand bei wertender Betrachtung ein hinreichendes Näheverhältnis zwischen gebührenpflichtigem Mehraufwand und der Veranstaltung bzw. dem Veranstalter bestehe.⁸⁶⁰ Dieses Näheverhältnis sieht das BVerfG darin begründet, dass die unmittelbare Veranlassung des polizeilichen Mehraufwands unmittelbar auf die gewinnorientierte Veranstaltung und nicht auf die Allgemeinheit zurückzuführen sei. Denn die Durchführung einer Hochrisikoveranstaltung berge die besondere Gefahrträchtigkeit, wodurch übermäßig die begrenzten öffentlichen Ressourcen gebunden werden. Ohne den polizeilichen Mehraufwand wäre die Veranstaltung in der geplanten Form nicht durchführbar.⁸⁶¹ Damit liege eine den Veranstaltern individuelle zurechenbare Leistung vor. Die Gebühr sei mangels anderweitiger verfassungsrechtlicher Verstöße verfassungskonform. Das BVerfG schränkt das Kriterium der Veranlassung demnach weit weniger ein, als Teile der Literatur es gefordert haben.⁸⁶² Es verlangt für die individuelle Zurechnung zwar über die schlichte Verursachung der öffentlichen Leistung hinaus ein besonderes Näheverhältnis, welches vorliegend insbesondere durch die Gefahrträchtigkeit einer gewinnorientierten Veranstaltung gegeben sei. Das führt aber auch dazu, dass die Veranlassung über den gefahrenabwehrrechtlichen Kontext hinaus weit verstanden werden könnte.⁸⁶³

Daher lässt sich dem Urteil zweierlei entnehmen: Einerseits eine Aufweichung der klassischen Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung, indem sich das BVerfG in der Entscheidung nicht von Seiten des Steuerstaatsprinzips nähert, eine staatliche Kernaufgabe als gebührenfähig begreift und den Gebührenbegriff über die Veranlassung weiter konturiert. Andererseits stehen der Veranlassung aber dennoch restriktive Kriterien gegenüber.⁸⁶⁴ Festzuhalten bleibt, dass der Ausgleich zwischen den Interessen nicht mehr (nur) unter der Wertung einer besonderen sachlichen Rechtfertigung gegenüber der Finanzverfassung erfolgt, sondern sich das BVerfG mehr und mehr von den restriktiven Begrenzungen der Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung gegenüber nichtsteuerliche Abgaben entfernt und dem Gesetzgeber einen größeren Gestaltungsspielraum einräumen möchte. Dies kommt einer inneren Umgestaltung gleich, ohne dass das BVerfG das Steuerstaatsprinzip bisher jedoch ausdrücklich in Frage gestellt hat.

⁸⁵⁸ BVerfG, GewArch 2025, 45 (70, Rn. 89).

⁸⁵⁹ BVerfG, GewArch 2025, 45 (71, Rn. 100).

⁸⁶⁰ BVerfG, GewArch 2025, 45 (70, Rn. 93 ff.).

⁸⁶¹ BVerfG, GewArch 2025, 45 (71, Rn. 95 ff.).

⁸⁶² Vgl. Kap. § 5 D. I. 3.

⁸⁶³ Vgl. hierzu kritisch mit Bezug zu Art. 8 GG Koch, Gefährliche Entkoppelung, S. 4 f.; dagegen Frenz, GewArch 2025, 178, welcher die Zurechnung über die Kostenveranlassung auch auf andere Fallkonstellationen übertragbar sieht.

⁸⁶⁴ Vgl. ebenfalls Lang, NJW 2025, 1013 (1016 f.); anders dagegen Lege, JZ 2025, 477 (483), welcher von einem „Dambruch“ für eine Vielzahl von Veranstaltungen spricht.

5. Abschließende Beurteilung

Aus der Gesamtschau lässt sich eine Tendenz in der Judikatur erkennen, die zu einer Aufweichung des Steuerstaatsprinzips und in Richtung der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit nichtsteuerlicher (lenkender) Abgaben zeigt – hin zu mehr verfassungsrechtlicher Dogmatik und weg von überragenden Prinzipien. Während bislang die Forderung einer besonderen sachlichen Rechtfertigung gegenüber der Finanzverfassung für nichtsteuerliche Abgaben als Eintritt des Wertungsprinzips der Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung operationalisiert wurde⁸⁶⁵, deutet die jüngere Rechtsprechung auf eine doppelte Abkehr hiervon hin. Zwar wird einerseits vereinzelt noch die Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung erwähnt, jedoch ohne die zuvor damit verknüpfte Anforderung einer gesteigerten Rechtfertigung gegenüber der Finanzverfassung. Selbst wenn man darin noch eine gewisse rechtliche Wertungsbegrenzung ableiten wollte, wird diese durch eine gleichzeitige Absenkung des Maßstabs einer Rechtfertigung in den Entscheidungen im Rahmen von Art. 12 Abs. 1 GG und Art. 3 Abs. 1 GG erheblich relativiert. War unter der strengen Anwendung des Steuerstaatsprinzips eine Rechtfertigung über eine Staatszielbestimmung bei den nichtsteuerlichen Abgaben bisher undenkbar, zog das BVerfG im Rahmen des Beschlusses zu den Windenergie-Beteiligungsgesellschaften Art. 20a GG heran. Beide Entwicklungen – die Änderung der Formulierung und die Senkung des Wertungsmaßstabes – lassen die Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung und damit das Steuerstaatsprinzips gegenüber nichtsteuerlichen Abgaben letztlich als deutlich abgeschwächt erscheinen.

Demzufolge würde es auch als Interpretationsgrundsatz in anderen Fragestellungen erheblich an Stellenwert verlieren, da der Schutz der Ordnungsfunktion der Finanzverfassung und der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen gegenüber nichtsteuerlichen Abgaben maßgeblich erst zu seiner Begründung beigetragen haben. Es darf aber nicht vernachlässigt werden, dass sich die herausgestellten Entscheidungen nur auf die Erhebung einer nichtsteuerlichen Abgabe beschränken. Aus diesen allein eine Rechtsprechungsänderung zulasten der Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung abzuleiten, ist aufgrund seiner jahrzehntelangen Judikatur nicht möglich. So hob das BVerfG zuletzt wieder ausdrücklich den Vorrang des Steuerrechts vor dem Sachrecht hervor und bemüht diesen bei einer kompetenzrechtlichen Fragenstellung.⁸⁶⁶ Hierdurch wird deutlich, dass die Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung weiterhin über nichtsteuerliche Abgaben hinaus als allgemeine Wertungsgrundlage herangezogen wird, um deren Ordnungsfunktion und die Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen nicht zu gefährden.⁸⁶⁷

⁸⁶⁵ Vgl. zur bisherigen Rechtsprechung und der aus der Schutz- und Begrenzungsfunktion abgeleiteten Voraussetzungen der besonderen sachlichen Rechtfertigung gegenüber der Finanzverfassung BVerfGE 93, 319 (342 f.); BVerfGE 108, 1 (17); BVerfGE 108, 186 (215 f.); BVerfGE 110, 370 (387); BVerfGE 113, 128 (147); BVerfG, NVwZ 2009, 837 (838).

⁸⁶⁶ BVerfG, NVwZ 2025, 328 (332, Rn. 44; 335, Rn. 71).

⁸⁶⁷ Vgl. ebenfalls das Urteil zum Solidaritätszuschlag, BVerfG, GewArch 2025, 242 (248, Rn. 104).

Gleichwohl stellt sich die Frage, mit welchem konkreten Gehalt ein mögliches Steuerstaatsprinzips ausgestaltet wäre, weil die jüngere Rechtsprechung des BVerfG zuletzt neue Unsicherheiten über die Reichweite und die Grenzen nichtsteuerlicher Abgaben geschaffen hat.

E. Fazit und weiterer Gang der Untersuchung

Nach dem Verständnis in dieser Arbeit ist ein bisher vorausgesetztes Steuerstaatsprinzip als Restriktion auf Tatbestands- oder Rechtfertigungsebene immer dann heranzuziehen, wenn mit einer Abgabe Finanzmittel erzielt werden, die in die Verfügungsgewalt des Staates gelangen, sofern zusätzlich ein ausreichender Bezug zur Ordnungsfunktion der Finanzverfassung und zur Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen gegeben ist. Neben dem Vorrang des Steuerrechts vor dem Sachrecht steht es auch für eine Trennung von Steuer- und Sachrecht. Allerdings zeigte sich, dass diese Ausprägungen bislang nur bei den nichtsteuerlichen lenkenden Abgaben Wirkung entfaltet haben. Eine Übertragung auf steuerliche Normen mit Lenkungszweck wurde trotz Bezugs zur Ordnungsfunktion der Finanzverfassung und Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen weder in Rechtsprechung noch in der Literatur vorgenommen. Das BVerfG scheint zumindest zu versuchen, die uneinheitliche Anwendung aufzulösen, indem es vom strengen Wertungsmaßstab des Steuerstaatsprinzips bei nichtsteuerlichen Abgaben Abstand nimmt. Gleichwohl verweist das Gericht in anderen Konstellationen weiterhin auf die Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung und damit auf das Steuerstaatsprinzip.⁸⁶⁸ Daher lässt es sich nicht bereits deshalb vereinen, weil seine Rechtsfolgen im Bereich der lenkenden Abgaben keine einheitliche Ausprägung erkennen lassen. Das Steuerstaatsprinzip erscheint allerdings sowohl in der Literatur als auch in der Rechtsprechung als dogmatisch uneinheitlich und in seiner Anwendung als Wertungsprinzip schwer prognostizierbar.⁸⁶⁹

Daher wird im Folgenden seine rechtliche Existenz näher untersucht. Denn sollte das dieser Arbeit bisher zugrunde gelegte Steuerstaatsprinzip keine eindeutige verfassungsrechtliche Anknüpfung finden, entfallen etwaige Fragen seiner konsequenten Anwendung auf der Rechtsfolgenseite. Die rechtliche Beurteilung von Steuern und nichtsteuerlichen Abgaben mit Lenkungszweck würden sich dann ausschließlich an der allgemeinen Kompetenzordnung und Grundrechtsdogmatik orientieren. Zwar wurden bereits die in der Literatur und Rechtsprechung vorgebrachten Argumente erörtert, die für eine dogmatische Herleitung und normative Anknüpfung des Steuerstaatsprinzips sprechen.⁸⁷⁰ Im weiteren Verlauf sollen jedoch neue, bislang nicht vertiefte Argumente herausgearbeitet werden, um die verfassungsrechtliche Existenz des Steuerstaatsprinzips zu beurteilen.

⁸⁶⁸ Vgl. hierzu das Urteil zum Solidaritätszuschlag, GewArch 2025, 242 (248, Rn. 104).

⁸⁶⁹ So ebenfalls zur Rspr. gegenüber nichtsteuerlichen Abgaben *Schneider*, in: AK, GG, Art. 105, Rn. 15; *Selmer*, in: Breuer/Klopper/Marburger/Schröder (Hrsg.), Umweltschutz durch Abgaben und Steuern, S. 15 (28 f.) spricht von einem „verfassungsrechtlichen Eiertanz“.

⁸⁷⁰ Vgl. Kap. § 5 C.

Letztlich stellt sich die zentrale Frage: Ist die Finanzverfassung aus dem Grundgesetz heraus zu erklären oder ist das Grundgesetz ausgehend von der Finanzverfassung zu interpretieren? Denn nur bei letzterem vermag der finanzverfassungsrechtliche Wertungsmaßstab des Steuerstaatsprinzips Auswirkung bspw. auf die Prüfung nichtsteuerlicher Abgaben im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG haben. Hierfür ist seine vorrangige Prämisse, nichtsteuerliche Abgaben durch die Statuierung einer primären Steuerfinanzierung weitestgehend zu verhindern, näher zu untersuchen. Sollte dieser Vorrang des Steuerrechts vor dem Sachrecht und damit auch die strikte Trennung von Steuer- und Sachrecht verfassungsrechtlich nicht bestehen, erübrigte sich mangels Steuerstaatlichkeit die verfassungsrechtliche Neujustierung seiner Rechtsfolgen. In diesem Fall wäre eine Anpassung der Rechtsanwendung der abgabenrechtlichen Lenkung an die allgemeine Grundrechtsdogmatik erforderlich. Besteht jedoch der verfassungsrechtliche Vorrang und die strikte Trennung, mithin das Steuerstaatsprinzip, müsste konsequenterweise seine Rechtsanwendung einheitlich angepasst werden. Eine Vereinheitlichung der Maßstäbe bei lenkenden nichtsteuerlichen Abgaben und steuerlichen Normen mit Lenkungszweck ist, wie dargelegt,⁸⁷¹ in jedem Fall geboten. Das Steuerstaatsprinzip steht damit an einem Wendepunkt – womöglich nur in seiner inhaltlichen Ausgestaltung. Es wäre aber auch kein Novum, ein eigens aufgestelltes Prinzip zu verwerfen.⁸⁷²

⁸⁷¹ Vgl. Kap. § 5 D. II. und III.

⁸⁷² Vgl. bspw. zur aufgegebenen Rechtsprechung zum Halbteilungsgrundsatz zusammenfassend *Depenheuer/Froese*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 14, Rn. 222.

§ 6 Das Steuerstaatsprinzip – Leitgedanke oder verfassungsrechtliche Wirklichkeit?

Staatstheoretisch verlangt das Steuerstaatsprinzip die überwiegende Finanzierung der öffentlichen Aufgaben aus Steuern, wodurch anderen Einnahmearten, insbesondere den nichtsteuerlichen Abgaben, eine untergeordnete Rolle zugewiesen wird.⁸⁷³ Das Grundgesetz erwähnt das Steuerstaatsprinzip nicht ausdrücklich. Es wird aber aus verschiedenen verfassungsrechtlichen Erwägungen abgeleitet: Da das Grundgesetz öffentliche Dienstpflichten ausschließe und eine privatwirtschaftliche Ordnung vorsehe, sei der Staat zur Finanzierung seiner Aufgaben auf Steuern angewiesen. Ihre hervorgehobene Stellung in Art. 105 ff. GG unterstreiche ihre Funktion als zentrales Finanzierungsinstrument. Der Finanzverfassung komme damit auch eine Ordnungsfunktion für die bundesstaatliche Struktur zu. Zudem sichere nur die Steuer nach dieser Auffassung die Prinzipien des demokratischen, sozialen und rechtsstaatlichen Gemeinwesens sowie eine gleichmäßige Belastung der Bürger. Das Steuerstaatsprinzip werde daher als verfassungsimmanent angesehen, indem es mehrere Grundentscheidungen des Grundgesetzes zusammenfasse.⁸⁷⁴ Im Wesentlichen diene es übereinstimmend dem Schutz der bundesstaatlichen Steuerkompetenz- und -ertragsverteilung der Finanzverfassung sowie der Belastungsgleichheit der Bürger vor einer neben die Steuer tretenden nichtsteuerlichen Abgabenerhebung.⁸⁷⁵

Das in der Arbeit bisher vorausgesetzte Steuerstaatsprinzip delegitimiert in seiner primären Wirkrichtung nichtsteuerliche Abgaben. Über seine Funktion als finanzverfassungsrechtliches Wertungs- und Interpretationsprinzip findet es Niederschlag in der Prüfung von Art. 3 Abs. 1 GG. Es erhöht die Rechtfertigungsanforderungen an den sachlichen Differenzierungsgrund von nichtsteuerlichen Abgaben. Dabei setzt sich das Steuerstaatsprinzip für einen effektiven Schutz der Ordnungsfunktion der Finanzverfassung und der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen weitestgehend auch gegenüber einer primär bezweckten nichtsteuerlichen Lenkung durch. Es räumt dem verfassungsrechtlichen Steuerrecht damit einen Vorrang gegenüber dem Sachrecht ein. Dies hat zur Konsequenz, dass Lenkungszwecke erst im Rahmen der Ausgestaltung einer nichtsteuerlichen Abgaben Berücksichtigung finden können, die Abgabe aber nicht dem Grunde nach rechtfertigen.⁸⁷⁶

Da das Steuerstaatsprinzip als Optimierungsgebot und damit als verfassungsdogmatisches Koordinatensystem zu verstehen ist, kann es auch auf andere Problemstellungen Anwendung finden. Erforderlich ist ein Bezug zur Ordnungsfunktion der Finanzverfassung und Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen. Dies zeigt bei den steuerlichen Nomen mit

⁸⁷³ Vgl. Kap. § 5 A. II. 2.

⁸⁷⁴ Vgl. Kap. § 5 C. mit entsprechender Kritik zu den einzelnen Argumenten seitens der Literatur.

⁸⁷⁵ Diese beiden als zentrale Argumente und Schutzzwecke ebenfalls hervorhebend *Franke*, Die Finanzierung des Netzausbaus zwischen Markt und Staat, S. 110, 112.

⁸⁷⁶ Vgl. Kap. § 5 D. I. und II.

Lenkungszweck, dass die bei den nichtsteuerlichen Abgaben angewendeten Wertungsmaßstäbe des Steuerstaatsprinzips weder in der Literatur noch in der Rechtsprechung vollumfänglich übertragen werden. Eine steuerliche Lenkung ist unter geringeren Voraussetzung möglich, obwohl ebenfalls u.a. vom Zweck einer primären Steuerfinanzierung mit einer steuerlichen Norm mit Lenkungszweck abgewichen wird.⁸⁷⁷

Jedoch lässt die Rechtsprechung zuletzt eine Tendenz erkennen, die den strengen Wertungsmaßstab des Steuerstaatsprinzips aufweicht. Allerdings kann hieraus keine eindeutige Änderung der jahrzehntelangen Rechtsprechung zum Steuerstaatsprinzip festgestellt werden.⁸⁷⁸ Auch wird in der Literatur weiterhin am Prinzip festgehalten. Bevor daher die aufgeworfene inhaltliche Rechtsfolgenfrage zu beantworten ist, ist ein genauerer Blick auf die verfassungsrechtliche Anknüpfung des Steuerstaatsprinzips zu werfen.

Im folgenden Kapitel werden deswegen die dogmatische Herleitung und normative Anknüpfung des Steuerstaatsprinzips im Grundgesetz, ausgehend von den bereits dargestellten Argumenten der Literatur und Rechtsprechung, näher untersucht. Diese Untersuchung beschränkt sich dabei zuvörderst auf die allgemeine Priorisierung der Steuer gegenüber den nichtsteuerlichen Abgaben zur Einnahmenerzielung. Lenkungsaspekte werden erst im Anschluss daran auf das herausgearbeitete Ergebnis übertragen.⁸⁷⁹ Da die Finanzverfassung für die Begründung des grundgesetzlichen Steuerstaatsprinzips ein wesentliches Argument darstellt, ist zunächst ihre Stellung und ihr Verständnis im verfassungsrechtlichen Gesamtgefüge näher zu untersuchen (A.). Anschließend wird eine steuerstaatliche Priorisierung der Steuer der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers gegenübergestellt (B.). Ist das Grundgesetz, losgelöst von einem Steuerstaatsprinzip, offen für eine gleichrangige nichtsteuerliche Einnahmenerzielung? (C.).

A. Die Finanzverfassung im Gefüge des Grundgesetzes

Die Finanzverfassung im X. Abschnitt des Grundgesetzes wird als „normativer Hort“⁸⁸⁰ des Steuerstaatsprinzips verstanden. Dies resultiere zum einen aus der hervorgehobenen Stellung der Steuer in ihrem Regelungsbereich.⁸⁸¹ Zum anderen komme der Finanzverfassung durch die Regelung der Kompetenzen und Ertragsverteilung der Steuern eine besondere bundesstaatliche Ordnungsfunktion zu. Diese mache die vorrangige Steuerfinanzierung unverzichtbar.⁸⁸² Die Finanzverfassung stelle damit den maßgeblichen Geltungsgrund des Steuerstaatsprinzips dar.⁸⁸³ Zwar wurde die ordnende Funktion der Finanzverfassung für die bundesstaatliche Struktur und der damit einhergehenden besonderen Stellung der

⁸⁷⁷ Vgl. Kap. § 5 D. III.

⁸⁷⁸ Vgl. Kap. § 5 D. IV.

⁸⁷⁹ Hierzu nachfolgend Kap. § 7.

⁸⁸⁰ *Habermann*, Gebühren für Gefahrenabwehrrecht, S. 225.

⁸⁸¹ Vgl. Kap. § 5 C. III.

⁸⁸² Vgl. Kap. § 5 C. IV.

⁸⁸³ Vgl. *Drömann*, Nichtsteuerliche Abgaben im Steuerstaat, S. 152 f.; *Habermann*, Gebühren für Gefahrenabwehrrecht, S. 241.

Steuer bereits kritisch unter Austausch bisheriger Argumente erläutert.⁸⁸⁴ Im folgenden Abschnitt richtet sich der Blick jedoch auf die vorrangige Frage, wie die Finanzverfassung im Gefüge des Grundgesetzes einzuordnen ist. Erst nach Klärung ihrer gesamtverfassungsrechtlichen Bedeutung lässt sich beurteilen, ob sie gegenüber dem Bundesstaatsprinzip über eine mögliche bloß dienende Funktion, über ihre eigenen Regelungen hinaus eigenständige normative Wirkungen zur Begründung des Steuerstaatsprinzips entfalten kann.⁸⁸⁵

Hieran anknüpfend beschäftigt sich dieser Abschnitt tiefergehend mit der Frage des Verständnisses und Stellenwerts der Finanzverfassung im Grundgesetz (I.). Das Ergebnis wird im zweiten Schritt auf die Begründung des Steuerstaatsprinzips übertragen (II.).

I. Die Finanzverfassung des Grundgesetzes

Die Reichweite der Normativität der Finanzverfassung hängt maßgeblich damit zusammen, ob das Grundgesetz die Finanzverfassung oder die Finanzverfassung das Grundgesetz interpretiert. Um diese Frage zu beantworten (3.), ist zunächst die systematische Stellung der Finanzverfassung zu beschreiben (1.). Anschließend werden ihr Stellenwert und die damit verbundenen Auswirkungen im Gefüge des Grundgesetzes untersucht (2.).

1. Systematische Stellung

Die Finanzverfassung ist im Grundgesetz eigenständig im X. Abschnitt (Art. 104a-115 GG) „Das Finanzwesen“ geregelt. Dabei umfassen die Art. 104a-108 GG die finanzielle Kompetenzverteilung, Art. 109-115 GG beschäftigen sich mit dem Haushaltsverfassungsrecht. Innerhalb ihres Normenkomplexes erfährt die Finanzverfassung im weiteren Sinne eine doppelte verfassungsrechtliche Verankerung. Einerseits steht sie in enger Verbindung zum Bundesstaatsprinzip, soweit sie die finanzielle Kompetenzverteilung vornimmt.⁸⁸⁶ Andererseits weist das im Finanzwesen beinhaltete Haushaltsverfassungsrecht einen Bezug zum Demokratieprinzip auf. Es garantiert die demokratische Legitimation der staatlichen Einnahmen- und Ausgabenentscheidungen.⁸⁸⁷

2. Einordnung der Finanzverfassung ins Gefüge des Grundgesetzes

Die besondere Bedeutung des X. Abschnitts für das Steuerstaatsprinzip wird dabei maßgeblich den Regelungen über die finanzielle Kompetenzverteilung (Art. 104a-108 GG) und damit der Finanzverfassung im engeren Sinne beigemessen.⁸⁸⁸ Um überhaupt eine über

⁸⁸⁴ Vgl. Kap. § 5 C. IV.

⁸⁸⁵ Vgl. in diese Richtung auch *Kempny*, VR 2014, 300 (306 f.).

⁸⁸⁶ *Wernsmann*, NVwZ 2024, 694 (695).

⁸⁸⁷ *Wernsmann*, NVwZ 2024, 694 (695).

⁸⁸⁸ Vgl. *Gröpl*, AöR 133 (2008), 1 (13 f.); *P. Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 213 (215 ff., 233 f.); *ders.*, in: *Isensee/ders.* (Hrsg.), HBSr, Bd. V, § 118, Rn. 1 ff., 86 ff.; *Vogel*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), HBSr, Bd. II, § 30, Rn. 59, 70. Wie bisher, wird nachfolgend von Finanzverfassung gesprochen, ist die Finanzverfassung im engeren Sinne gemeint, sofern sich aus dem Zusammenhang nichts anderes ergibt.

ihre getroffenen Regelungen hinausgehende Normativität zur Begründung des Steuerstaatsprinzips zu schaffen, müsste die Finanzverfassung selbst integraler, mitkonstituierender Bestandteil und nicht bloßer Ausfluss des Bundesstaatsprinzips sein. Auf diese mit der Begründung des Steuerstaatsprinzips zusammenhängende Ansicht wird in gebotener Kürze rekuriert (a.). Daneben könnte die Finanzverfassung im engeren Sinne als „Folgeverfassung“ und damit Ausfluss aus den Organisations- und Aufgabennormen des Grundgesetzes verstanden werden. Dies wird diskutiert (b.). Abschließend werden die Rechtswirkungen der nach dieser Arbeit verstandenen Finanzverfassung erläutert (c.).

a. *Finanzverfassung als konkretisiertes Bundesstaatsprinzip*

Die föderale Struktur der Bundesrepublik Deutschland, die über Art. 79 Abs. 3 GG abgesichert ist, werde in finanzieller Hinsicht über die Finanzverfassung gewährleistet.⁸⁸⁹ Die maßgeblich an der Steuer orientierten Kompetenz- und Verteilungsregeln sorgten für eine sachgerechte Verteilung der Einnahmen. Würden die Einnahmen des Staates nicht über die maßgeblich in der Finanzverfassung geregelte Steuer erzielt werden, gefährde dies die föderale Struktur. Die Gliedstaaten wären handlungsunfähig. Die Finanzverfassung sei durch die finanzielle Absicherung ein „tragender Pfeiler“⁸⁹⁰ der Bundesstaatlichkeit und habe zwingend Auswirkungen auf die bundesstaatliche Ausformung. Hierfür sprechen auch die Wechselwirkungen zwischen Finanzverfassung und bundesstaatlicher Ordnung. Diese werde im großen Bereich der Leistungsverwaltung deutlich, die unter dem Vorbehalt des finanziell Möglichen stehen. Die Finanzverfassung sei selbst ein integraler, mitkonstituierender Bestandteil der Bundesstaatlichkeit und letztlich eine Konkretisierung des Bundesstaatsprinzips.⁸⁹¹ Damit komme der Finanzverfassung eine eigenständige Schutzfunktion mit Rückwirkung auf die übrige Verfassung zu, um die föderale Struktur zu bewahren,⁸⁹² und wirke auch im Verhältnis Staat-Bürger.⁸⁹³ Die Finanzverfassung lediglich als Ausfluss der Organisations- und Aufgabennormen des Grundgesetzes und die Einnahmenerzielung nur als Notwendigkeit für die Erfüllung der Sachaufgaben zu verstehen, verkenne dies.⁸⁹⁴

Die besondere Funktion der Finanzverfassung für die Bundesstaatlichkeit und damit der Steuer als Finanzierungsinstrument werde zudem durch einen systematischen Vergleich

⁸⁸⁹ Vgl. *Habermann*, Gebühren für Gefahrenabwehr, S. 227; *Wienbracke*, Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr, S. 84.

⁸⁹⁰ *Heun/Thiele*, in: Dreier (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 23.

⁸⁹¹ Vgl. *Heun/Thiele*, in: Dreier (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 26; *Waldhoff*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSStR, Bd. V, § 116, Rn. 58 f.; *ders.*, VVDStRL 66 (2007), 216 (246 f.); *Vogel/Waldhoff*, in: BK, GG, 81. EL, 1997, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 71.

⁸⁹² Vgl. *Heun/Thiele*, in: Dreier (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 26; *Vogel/Waldhoff*, in: BK, GG, 81. EL, 1997, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 71; zwar von der Folgeverfassung ausgehend, aber dennoch die normativen Wechselwirkungen hervorhebend *Heintzen*, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 29.

⁸⁹³ Dies zeigt sich an den Restriktionen von nichtsteuerlichen Abgaben, die u.a. im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG über die Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung angebracht werden; vgl. Kap. § 5 D. I. 4.

⁸⁹⁴ Vgl. *Heun/Thiele*, in: Dreier (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 26; *Waldhoff*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSStR, Bd. V, § 116, Rn. 58 f.; *Vogel/Waldhoff*, in: BK, GG, 81. EL, 1997, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 71.

mit Art. 104 GG deutlich. Dieser regelt gesondert das Verfahren für Maßnahmen der Freiheitsbeschränkung und -entziehung. Denn der körperlichen Bewegungsfreiheit der Person komme eine starke Bedeutung zu. Der Verfassungsgesetzgeber verdeutliche dies anhand der gesonderten Regelung der Materie. Dementsprechend zeige die besondere Verankerung der Finanzverfassung im X. Abschnitt des Grundgesetzes ihre herausragende Rolle im föderalen Gefüge und damit letztlich das Gewicht der Steuer als zentrales Finanzierungsinstrument.⁸⁹⁵ Die Finanzverfassung habe damit als konkretisiertes Bundesstaatsprinzip die Funktion zu dirigieren und nicht nur zu dienen.⁸⁹⁶

Bei einem solchen Verständnis von der Finanzverfassung findet das Steuerstaatsprinzip seine normative Verankerung im X. Abschnitt des Grundgesetzes. Durch die Ausstrahlung der Finanzverfassung auf die übrige Verfassung begründet sie damit auch die Restriktion gegenüber nichtsteuerlichen Abgaben. Im Kern der Argumentation steht dabei die Interpretation des Grundgesetzes über die Finanzverfassung. Als konkretisiertes Bundesstaatsprinzip strahlt sie dirigierend auf die übrigen Bestimmungen zurück und gestaltet sie mit.

b. Finanzverfassung als „Folgeverfassung“?

Daneben findet sich die Finanzverfassung mit der Bezeichnung als „Folgeverfassung“.⁸⁹⁷ Diese Charakterisierung bringe zum Ausdruck, dass der Zuteilung steuerlicher Kompetenzen kein Selbstzweck innewohne, sondern die Finanzverfassung lediglich Folge der Aufgabenverteilung zwischen Bund und Länder sei.⁸⁹⁸ Damit diene die Finanzverfassung in ihrer Funktion als nachgelagerte Ordnung einer Finanzierung der zuvor bestimmten staatlichen Aufgaben.⁸⁹⁹ Die Finanzverfassung sei nach diesem Verständnis lediglich eine konkrete Ausformung des Bundesstaatsprinzips, welches deshalb in der Finanzierungsfrage über die Finanzverfassung hinausgehe. Bei einem solchen Verständnis von der Finanzverfassung wäre es zweifelhaft, ob die Finanzverfassung eine über ihre eigenen Regelungen hinausgehende, begrenzende Wirkung entfalten und damit noch als normativer Hort, als stärkstes Argument des Steuerstaatsprinzips herangezogen werden kann.

Hierzu ist zunächst zu untersuchen, ob die Finanzverfassung als eine Folgeverfassung eingeordnet werden kann und damit kein konkretisiertes Bundesstaatsprinzip darstellt. Zur Beantwortung dieser Frage wird die Verbindung zwischen Bundesstaatsprinzip und Finanzverfassung untersucht (aa.). Lässt dieses Verhältnis Rückschlüsse auf eine Funktion als Folgeverfassung zu? Oder soll der Finanzverfassung durch die enge Verzahnung doch eine mitgestaltende Funktion zukommen? Kurz: Ist die Finanzverfassung – im Kern die

⁸⁹⁵ Hierzu *Habermann*, Gebühren für Gefahrenabwehr, S. 235 m.w.N.

⁸⁹⁶ *Kempny*, VR 2014, 300 (306) m.w.N.

⁸⁹⁷ Vgl. *Hellermann*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 104a, Rn. 4; *F. Kirchhof*, VVDStRL 52 (1993), 71 (80); *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, S. 32, 151 f.; *Schoch/Wieland*, Finanzierungsverantwortung, S. 92 f.; *Schwarz*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 104a, Rn. 15 m.w.N.

⁸⁹⁸ Vgl. *Heintzen*, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 29.

⁸⁹⁹ Vgl. *Hellermann*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 104a, Rn. 4.

Finanzierungsfrage – Bestandteil oder Folge des Bundesstaatsprinzips? Nachgelagert ist herauszuarbeiten, ob sich der Finanzverfassung ein über die Innenwirkung zwischen Bund und Länder hinausgehender Schutz der Bürger ableiten lässt (bb.). Denn genau diesen schaffe das Steuerstaatsprinzip, indem es als Wertungs- und Interpretationsprinzip auf die Erhebung von Abgaben auf Tatbestands- oder Rechtsfolgeenseite Einfluss nimmt.⁹⁰⁰ In einem solchen Fall würde sie ebenfalls nicht nur dienen, sondern auch mitgestalten können. Abschließend werden die Ergebnisse zusammengetragen und die Frage nach der Finanzverfassung als Folgeverfassung beantwortet (cc.).

aa. Finanzverfassung als Ausfluss aus dem Bundesstaatsprinzip?

Zu den bundesstaatlichen Wesensmerkmalen gehört die Eigenstaatlichkeit der Länder. Diese kommt im Grundgesetz dadurch zum Ausdruck, dass die Länder weitestgehend über ihre innere Organisation selbst entscheiden dürfen.⁹⁰¹ Nur so kann eine föderale Struktur, bestehend aus einem Gesamtstaat und den Gliedstaaten, gewährleistet werden. An dieser Maßgabe orientiert sich auch die Ausgestaltung der Sachkompetenzen (Art. 70 ff. GG). Art. 70 bis Art. 74 GG geben dem bundesstaatlichen Prinzip eine konkrete Gestalt.⁹⁰² Die Möglichkeit der Kompetenzzuweisung kraft Natur der Sache⁹⁰³ zeigt aber, dass die Sachkompetenzen selbst keine abschließende Regelung in Art. 70 ff. GG gefunden haben und damit auch nur als eine konkrete Ausgestaltung des und nicht als konkretisiertes Bundesstaatsprinzip zu verstehen sind.

Die Erfüllung des zugewiesenen Entscheidungsspielraums hängt mit der Frage der Finanzierung zusammen. Als Folge der bundesstaatlich zugeteilten Sachaufgaben bilden die Regelungen zur Finanzierung, wie sie sich derzeit in der Finanzverfassung finden, eine zwar notwendige, aber nur nachgelagerte Frage. Denn erst die Verteilung der Organisation- und Aufgabenbestimmungen ermöglicht die Bestimmung zur angemessenen Verteilung des Finanzbedarfs.⁹⁰⁴ Die Finanzverfassung bietet insofern an, die Aufgabenerfüllung über die Regelung der faktisch aufkommenstärksten Einnahmequelle⁹⁰⁵, der Steuer, zu finanzieren. Ihre Voraussetzungslosigkeit erfordert im föderalen Gefüge genauere Bestimmungen, um Konflikte zu vermeiden.⁹⁰⁶ Die Finanzverfassung trifft keine rechtliche Entscheidung für eine vorrangige Finanzierung über Steuern und damit gegen andere Einnahmearten. Sie

⁹⁰⁰ Vgl. das Ergebnis in Kap. § 5 E.

⁹⁰¹ Vgl. Rux, in: BeckOK, GG, Art. 20, Rn. 7 f.

⁹⁰² Rozek, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 70, Rn. 1.

⁹⁰³ Vgl. Rozek, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 70, Rn. 40 ff.

⁹⁰⁴ Vgl. Heintzen, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 29.

⁹⁰⁵ Die bereinigten Einnahmen des öffentlichen Gesamthaushalts betrugen 2024 1.977.581 Mio. €. Die Einnahmen aus Steuern und steuerähnlichen Abgaben 949.179 Mio. € und damit 48 %, hierzu Statistik 71511-03: Einnahmen des Öffentlichen Gesamthaushalts - Kern- und Extrahaushalte - nach Arten aus dem statistischen Bericht - Vierteljährliche Kassenergebnisse der Kern- und Extrahaushalte des Öffentlichen Gesamthaushalts - 1.-4. Vierteljahr 2024 entnommen, vgl. Statistisches Bundesamt (Destatis), Kassenergebnisse des Öffentlichen Gesamthaushalts, online.

⁹⁰⁶ So auch mit Bezug zur Bundesstaatlichkeit feststellend Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 165.

legt für die Staatsfinanzierung über Steuern fest, auf welche Art und Weise die Kompetenzen und Erträge, auch unter Berücksichtigung von nichtsteuerlichen Abgaben, wie die Möglichkeit der Neuverteilung der Umsatzsteuerverteilung zeigt, zu verteilen sind.⁹⁰⁷

Das Bundesstaatsprinzip gibt der Finanzverfassung somit die Konturen vor⁹⁰⁸ und das nicht nur über die konkrete Verteilung der Sachgesetzgebungskompetenzen. Zwar enthält die Finanzverfassung auch zentralistische Elemente, wie die faktisch vollständige Bundeskompetenz zur Steuergesetzgebung zeigt. Allerdings sind diese Elemente im Ergebnis wieder mit dem Bundesstaatsprinzip und seinem Ideal der Kooperation eng verbunden. Denn der Bund bedarf für die Verteilung der Umsatzsteuer, den Finanzausgleich sowie der Steuererhebung grundsätzlich der Zustimmung des Bundesrates.⁹⁰⁹ Dabei sichert die enumerative Verteilung der Finanzkompetenzen selbst wiederum die Bundesstaatlichkeit ab, indem bspw. durch die Verhinderung einer grundsätzlichen Mischfinanzierung die Eigenstaatlichkeit der Beteiligten beibehalten wird.⁹¹⁰

Auch das zentrale Ziel des Bundesstaates, die Herstellung zumindest äquivalenter Lebensverhältnisse im Bundesgebiet, bestimmt die Ausgestaltung der Finanzverfassung mit.⁹¹¹ So führt die starke Gesetzgebungskompetenz beim Bund zu einem grundsätzlich einheitlichen Steuerrecht im gesamten Bundesgebiet. Daneben ist bei der Verteilung der Umsatzsteuer darauf zu achten, dass die Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse im Bundesgebiet gewahrt werden (Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 GG). Auch wenn dieses Ziel nicht bereits durch die Verteilung der Umsatzsteuer, sondern erst mit deren Verwendung erfolgt, wird die Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse angestrebt.⁹¹²

Demnach ist die Finanzverfassung, wie sie das Grundgesetz kennt, eine Folge des Bundesstaatsprinzips. Zwar beeinflusst die Finanzverfassung insbesondere im Bereich der Leistungsverwaltung das finanziell Mögliche und wirkt damit gestaltend auf die bundesstaatlich notwendige Aufgabenerfüllung zurück.⁹¹³ Eine Rückwirkung der Finanzmittel auf das finanziell Mögliche gibt es aber in jedem Staat, auch ohne bundesstaatlicher Finanzverfassung. Daher ist gerade die Art und Weise, wie die Finanzverfassung die finanziellen Beziehungen zwischen den staatlichen Ebenen regelt, primär Ausdruck des Bundesstaatsprinzips – anknüpfend an die vorrangige Verteilung der Sachaufgaben. Die enge Verzahnung zwischen dem Bundesstaatsprinzip und der Finanzverfassung lässt demnach folgenden Schluss zu: Wäre das Bundesstaatsprinzip nicht vom Grundgesetz vorgesehen, wären zumindest Teile der Finanzverfassung (Art. 105-107 GG) überflüssig. Eine derartige, aus

⁹⁰⁷ Vgl. in diese Richtung auch die ablehnende Meinung in Kap. § 5 C. III.

⁹⁰⁸ Vgl. *F. Kirchhof*, VVDStRL 52 (1993), 71 (81 ff.).

⁹⁰⁹ *F. Kirchhof*, VVDStRL 52 (1993), 71 (77, 81).

⁹¹⁰ Vgl. hierzu *F. Kirchhof*, VVDStRL 52 (1993), 71 (81); *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 106, Rn. 75.

⁹¹¹ Vgl. *Hartmann/Jansen*, Der Staat 58 (2019), 243 (251, 254 ff.); *F. Kirchhof*, VVDStRL 52 (1993), 71 (83).

⁹¹² Vgl. hierzu ebenfalls *F. Kirchhof*, VVDStRL 52 (1993), 71 (83 f.).

⁹¹³ So *Waldhoff*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSStR, Bd. V, § 116, Rn. 58.

bundesstaatlichen Gründen ausgestaltete Finanzverfassung gäbe es dann nicht.⁹¹⁴ Die grundgesetzliche Finanzverfassung ist damit kein konstituierendes Element, sondern lediglich Folge des Bundesstaatsprinzips. Die Finanzverfassung und ihre Finanzierungsfrage spiegeln die föderale Struktur des Grundgesetzes nur wider, anstatt sie selbst zu begründen. Auch wenn die Finanzverfassung damit nur eine konkrete Ausformung des Bundesstaatsprinzips darstellt, sind Bundesstaat und Finanzverfassung letztlich doch immer zusammen zu denken.⁹¹⁵

bb. Hinausgehender Schutz der Bürger über die Innenwirkung zwischen Bund und Ländern?

Durch die enge Verzahnung von Bundesstaatsprinzip und Finanzverfassung steht fest, dass letztere in jedem Fall eine rechtsverbindliche Wirkung über die Verteilung der Kompetenzen und die Ausgestaltung des Finanzausgleichs zwischen Bund und Länder entfaltet. Denn würde sie dem Aushandeln der Glieder überlassen werden, kann sie ihren Zweck, den Bundesstaat zu stabilisieren und zu sichern, nicht erfüllen.⁹¹⁶ Allerdings geht das Bundesstaatsprinzip in der Finanzierungsfrage weiter als die Finanzverfassung. Als seine konkrete Ausformung regelt die Finanzverfassung nur die Kompetenz- und Ertragsverteilung der Steuern. Nichtsteuerliche Abgaben sind dadurch nicht ausgeschlossen oder stehen in einem niederrangigen Verhältnis, wie auch der Vergleich zur Kompetenz kraft Natur der Sache zeigt, die neben dem Kompetenzkatalog in Art. 70 ff. GG eine gleichrangige Gesetzgebungszuständigkeit begründen kann.⁹¹⁷

Jedoch ist offen, ob die Finanzverfassung neben diesem dienenden Verständnis dem Bürger trotzdem einen Schutz zuspricht, wie sich letztlich im Steuerstaatsprinzip bspw. in der aus ihm hergeleiteten Restriktion der nichtsteuerlichen Abgaben zeigt.⁹¹⁸ Hierfür könnte die Erwähnung in Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 GG sprechen, wonach bei der Verteilung der Umsatzsteuer eine Überbelastung der Steuerpflichtigen zu vermeiden ist. Allerdings sieht das BVerfG den Sinn dieser Vorschrift in der Wiederholung des selbstverständlich geltenden Grundsatzes der Vermeidung einer Überbelastung. Über das Überlastungsverbot erwächst demnach kein selbständiger, subjektiver Anspruch des Bürgers.⁹¹⁹ Auch liefert

⁹¹⁴ In diese Richtung ebenfalls Meyer, VVDStRL 60 (2001), Aussprache, 617.

⁹¹⁵ So betonte bereits Heun, Der Staat 31 (1992), 205 (211), dass eine wirkliche Veränderung der Finanzverfassung nur erreicht werden könne, wenn an der verfassungsrechtlichen Grundstruktur des Bundesstaates angesetzt werde.

⁹¹⁶ Vgl. ebenfalls Hellermann, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 104a, Rn. 5.

⁹¹⁷ Vgl. einleitend Kap. § 6 A. I. 2. b. aa.

⁹¹⁸ Vgl. Heintzen, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Vorbem. zu den Art. 104a-115, Rn. 26; hierzu bereits Kap. § 5 C. VII.

⁹¹⁹ BVerfGE 115, 97 (115 f.); Heintzen, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Art. 106, Rn. 37; vgl. ebenfalls die Darstellung bei Drüen, in: BK, GG, Art. 106, Rn. 243 ff.

die Aussage, der Bürger müsse nur die kompetenzgemäß auferlegten Geldleistungspflichten hinnehmen,⁹²⁰ kein Argument für eine individualschützende Funktion der Finanzverfassung. Denn Kompetenzvorschriften mäßigen die staatliche Gewalt, indem sie nur das ermächtigte Organ zum Erlass von Gesetzen berechtigen.⁹²¹

Der unmittelbare und primäre Schutz des Bürgers vor staatlicher Abgabenlast wird vielmehr durch die Grundrechte und die allgemeinen Ausprägungen des Rechtsstaatsprinzips, wie insbesondere den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, gewährleistet. Zwar sichert die Finanzverfassung den Staat objektiv-rechtlich ab, indem sie die Erhebung der dafür notwendigen finanziellen Mittel regelt. Jedoch unterstützt die Finanzverfassung den individuellen Schutz der Bürger, wie gezeigt, nicht eigenständig.⁹²² Dieses Verständnis liegt auch unstreitig der Interpretation der allgemeinen Kompetenzregeln aus Art. 73 f. GG zugrunde. Der Schutz der Bürger vor gesetzgeberischen Eingriffen wird nicht über eine restriktive Auslegung der Kompetenzen erreicht, sondern erst über den materiellen Gehalt der Grundrechte.⁹²³

Verhilft das Bundesstaatsprinzip der Finanzverfassung damit einerseits zu ihrer derzeitigen Ausgestaltung, findet die Finanzverfassung und die durch sie ermöglichte Abgabenerhebung andererseits in den Grundrechten und im Rechtsstaatsprinzip ihre Grenzen. Würde der Finanzverfassung dagegen selbst eine individualschützende Funktion bspw. die Wahrung der Belastungsgleichheit der Abgabenschuldigen zugesprochen werden, würden sie nicht nur die Frage der Zulässigkeit der steuerlichen Abgabenerhebung, sondern auch ihre Begrenzung selbst regeln. Dieser Gedanke lässt sich anstellen, denn eine Finanzverfassung mit individualschützender Funktion müsste auch für sich selbst und nicht nur für die Begrenzung nichtsteuerlicher Abgaben gelten. Dies würde aber zu einer Vermischung von formellen und materiellen Voraussetzungen führen. Es wäre wenig sachgerecht einer

⁹²⁰ Vgl. *P. Kirchhof*, in: FS Rengeling, S. 567 (587); vgl. *Rodi*, in: Becker-Schwarze/Köck/Kupka/von Schwanenflügel (Hrsg.), Handlungsformen, S. 121 (131).

⁹²¹ Darüber könnte Kompetenznormen höchstens eine mittelbar schützende Funktion zukommen, wenn der Kompetenzbereich überschritten wird, vgl. hierzu *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 167.

⁹²² Vgl. zum Gesamten *F. Kirchhof*, VVDStRL 52 (1993), 71 (87 f.).

⁹²³ Vgl. die abweichende Meinung der Richter Huber und Müller, BVerfGE 145, 171 (244 f.); so auch bereits *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 167.

Steuer die notwendige Kompetenz zu entziehen, wenn sie überhöht oder untauglich bemessen wäre.⁹²⁴ Zudem sind die aus den Grundrechten und dem Rechtsstaatsprinzip folgenden materiellen Maßstäbe im Ergebnis wirkungsvoller als eine individualschützende Wirkung aus den Art. 105 ff. GG.⁹²⁵

Die Finanzverfassung schafft damit nur den Rahmen, den es unter Wahrung der Grundrechte und des Rechtsstaatsprinzips zu füllen gilt. Der Finanzverfassung ist damit ein über die Innenwirkung hinausgehender Schutz der Bürger nicht zu entnehmen.

cc. Zwischenergebnis

Festzuhalten bleibt: Die Finanzverfassung ist eng verzahnt mit dem Bundesstaatsprinzip und würde ohne dieses ihre derzeitige Ausgestaltung verlieren. Die Frage der Finanzierung ist durch die bundesstaatliche Vorzeichnung Folge der organisatorischen und aufgabenbezogenen Entscheidungen. Die Finanzverfassung stellt damit keinen konstituierenden Bestandteil, sondern lediglich eine konkrete Ausprägung des Bundesstaatsprinzips dar. Die Frage der Finanzierung erschöpft sich daher nicht in der Ausgestaltung der Finanzverfassung über Steuern, sondern geht darüber hinaus. Schutz vor abgabenrechtlicher Ausgestaltung findet der Bürger nicht in der Finanzverfassung selbst, sondern nur in den Grundrechten und dem Rechtsstaatsprinzip.

Einerseits ist die Finanzverfassung damit „keine Superverfassung mit normativer Diktierkraft“⁹²⁶. Ihre normative Wirkung beschränkt sich vielmehr auf das Innenverhältnis zwischen Bund und Ländern. Andererseits geriete es zu kurz, sie als Folgeverfassung zu bezeichnen. Dadurch könnte die Finanzverfassung in ihrem Wert unter die Aufgabenverteilung gestellt werden, die ebenfalls nur eine konkrete Ausformung des Bundesstaatsprinzips darstellt.⁹²⁷ Zwar orientiert sich die Finanzverfassung in ihrer Ausgestaltung an der Aufgabenzuweisung der Sachkompetenzen und sichert damit den Bundesstaat ab. Die Beurteilung der Finanzverfassung von den zugewiesenen Sachaufgaben her ist aber nicht im Sinne einer rechtlichen Vorrangigkeit, sondern vielmehr als rechtspolitische zweckmäßig zu verstehen.⁹²⁸ Eine Hierarchie von Kompetenznormen, die allenfalls einen Angebotsch-

⁹²⁴ Vgl. hierzu unter dem Stichwort der Formenklarheit und Formenbindung der Finanzverfassung BVerfGE 123, 1 (17) sowie für die Abgrenzung bei Steuern und nichtsteuerlichen Abgaben BVerfGE 108, 1 (14); ebenfalls *Jarass*, DÖV 1989, 1013 (1014 f.). Das BVerfG nimmt dennoch ein materielles Verständnis bei der Frage nach der Steuererfindung an, vgl. BVerfGE 145, 171 (203 f.). Es führt im selben Urteil aber auch aus, „die Finanzverfassung und ihre Kompetenzordnung verfolgen [...] nicht das Ziel, materiellen Grundrechtsschutz zu gewährleisten“ (BVerfGE 145, 171 (217)). Die Ablehnung eines Steuererfindungsrechts aufgrund einer individualschützenden Funktion der Finanzverfassung lässt ihr faktisch aber auch einen materiellen Grundrechtsschutz zukommen. Daher ist mit der abweichenden Meinung der Richter Huber und Müller ein Steuererfindungsverbot der Finanzverfassung nicht zu entnehmen, vgl. BVerfGE 145, 171 (230).

⁹²⁵ Vgl. die abweichende Meinung der Richter Huber und Müller, BVerfGE 145, 171 (244 f.).

⁹²⁶ *Kempny/Reimer*, Gutachten D zum 70. Deutschen Juristentag, D 5 (D 21 f.).

⁹²⁷ Vgl. hierzu *Kempny*, VR 2014, 300 (306 f.).

⁹²⁸ Vgl. zudem mit Bezug zu Ausführungen des parlamentarischen Rates *Kempny/Reimer*, Gutachten D zum 70. Deutschen Juristentag, D 5 (D 21).

arakter haben und Möglichkeiten eröffnen sollen, ist verfassungsrechtlich auch nicht vorgesehen.⁹²⁹ Das BVerfG betont folgerichtig, die Finanzverfassung sei kein Recht von minderer Geltungskraft.⁹³⁰ Der Gleichrang von Sach- und Finanzkompetenzen, die Verteilung der Sachaufgaben und die Finanzverfassung verlangen demnach ein „Hin-und-Her-Wandern-Lassen des Blickes“⁹³¹.

c. *Rechtswirkung der Finanzverfassung*

Es lässt sich nicht bestreiten, dass es Wechselwirkungen zwischen der sachbezogenen Aufgabenverteilung von Bund und Länder sowie den finanzverfassungsrechtlichen Regelungen gibt. Dies zeigt sich eindrücklich an der Gesetzgebungskompetenz für steuerliche Normen mit Lenkungszweck, da diese sowohl als tatbestandliche Steuern einen Bezug zur Finanzverfassung als auch durch die Verfolgung von Lenkungszwecken einen Bezug zu den Sachkompetenzen aufweisen.⁹³² Die Auflösung nach dem herausgearbeiteten Verständnis von der Finanzverfassung, dem „Hin-und-Her-Wandern-Lassen des Blickes“ wird nachfolgend erläutert (bb.). Vorgelagert werden die Interpretationslinien des gewonnenen Verständnisses für die Finanzverfassung (Art. 104 ff. GG) kurz dargestellt, die in die Auflösung von Konflikten zwischen Art. 70 ff. GG und Art. 104a ff. GG miteinfließen (aa.).

aa. *Interpretationslinien für Art. 104 ff. GG*

Die enge Verzahnung der Finanzverfassung mit dem Bundesstaat macht verbindliche Rahmenregelungen unabdingbar. Andernfalls verliert die Finanzverfassung ihre Funktion für Stabilität und Sicherheit im Bundesstaat zu sorgen.⁹³³ Auslegungstreitigkeiten innerhalb der Finanzverfassung haben sich hieran auszurichten.⁹³⁴

Der Finanzverfassung kommt eine ausschließliche Innenwirkung zwischen Bund und Ländern zu. Auch wenn sich notwendigerweise die Erhebungs- und Ertragskompetenzen nach den zugewiesenen Sachaufgaben zu richten haben, liegt ihr keine geringe Bedeutung zugrunde.⁹³⁵ Ihre normative Wirkung beschränkt sich zunächst zwar nur auf die geregelten Bereiche, welche über die Kompetenzen zur Steuererhebung sowie die Ertragsverteilung und den Finanzausgleich nicht hinausgehen. Damit sind Wechselwirkungen zwischen Sach- und Steuerrecht jedoch nicht ausgeschlossen. Aufgrund der engen Verzahnung der

⁹²⁹ Vgl. ebenfalls *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 166.

⁹³⁰ Vgl. *Hellermann*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 104a, Rn. 5 mit Verweis auf BVerfGE 72, 330 (388 f.).

⁹³¹ *Kempny/Reimer*, Gutachten D zum 70. Deutschen Juristentag, D 5 (D 21).

⁹³² Zur Bestimmung der richtigen Kompetenzgrundlage im Steuerstaat vgl. Kap. § 5 D. III. 2. a.

⁹³³ Vgl. *Hellermann*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 104a, Rn. 5 f.; *Siekmann*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 26.

⁹³⁴ Übereinstimmend durchzieht bspw. die abweichende Meinung der Richter Huber und Müller zur Frage nach dem Recht zur Steuererfindung im Bereich der teleologischen Auslegung bundesstaatliche Aspekte, vgl. BVerfGE 145, 171 (234).

⁹³⁵ Vgl. Kap. § 6 A. I. 2. b.

Finanzverfassung und des Bundesstaatsprinzips sowie ihres Ausflusses aus den Sachaufgaben beschränken sich diese aber auf wenige Ausnahmen.⁹³⁶ Zur Auflösung von Wechselwirkungen zu den Sachverteilungsregeln gilt dann, dass die Regelungen der Finanzverfassung die bundesstaatliche Aufgabenbestimmung zu effektuieren und ihr nicht entgegen zu steuern haben.

bb. Auswirkungen auf die Gesetzgebungskompetenz von steuerlichen Normen mit Lenkungs-zweck

Ein zentraler Streitpunkt über das Verständnis der Finanzverfassung liegt in der verfassungsrechtlichen Möglichkeit der Verwendung von Lenkungs-zwecken über Steuern.⁹³⁷ Mit einem Verständnis als Folgeverfassung ginge zugleich eine zurückhaltende Verwendung von Lenkungs-zwecken einher, da die Finanzverfassung vorrangig auf die Finanzierungsfunktion der Sachaufgaben verwiesen wäre.⁹³⁸ Anders wäre es dagegen, wenn die Sichtweise von der Finanzverfassung als integraler Bestandteil der bundesstaatlichen Ordnung mit eigenständigem Charakter eingenommen würde. Durch ihre Wirkung auf die Aufgabenverteilung sei sie zugleich deren Teil. Eine Vorsicht zur Verwendung von Lenkungs-zwecken wäre ungeachtet der steuerstaatlichen Restriktion⁹³⁹ dann nicht geboten.⁹⁴⁰

Nach dem Verständnis in dieser Arbeit stellt die Finanzverfassung aber weder eine reine Folgeverfassung noch einen integralen Bestandteil der bundesstaatlichen Ordnung dar. Vielmehr besteht zwischen der Finanzverfassung und den Sachaufgaben ein gleichrangiges, aber funktional dienendes Verhältnis, welches im Kontext der Bundesstaatlichkeit zu interpretieren ist. Dies bedeutet für die Verwendung von Lenkungs-zwecken über Steuern folgendes:

Durch das gleichrangige Verhältnis kann nur das Grundgesetz selbst die Frage nach der Reichweite und Zulässigkeit steuerlicher Lenkung beantworten.⁹⁴¹ Da der verfassungsrechtliche Steuerbegriff die Verfolgung von Lenkungs-zwecken zulässt, kann nichts anderes für die Finanzverfassung an sich gelten. Damit geht weder eine zurückhaltende noch ausgedehnte Verwendung von Lenkungs-zwecken einher.

Zur Bestimmung der Kompetenz bietet sich, wie bereits ausgeführt⁹⁴², dreierlei an: Vorrang der Sach-, Vorrang der Steuer- oder doppelte Kompetenzgrundlage. Nach dem in dieser Arbeit vertretenen Verständnis von der Finanzverfassung scheidet sowohl ein Vorrangmodell als auch die Annahme einer doppelten Kompetenzgrundlage aus. Das Grundgesetz

⁹³⁶ Ebenfalls von seltenen Wechselbeziehungen ausgehend *Heintzen*, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 29; a.A. *Vogel/Waldhoff*, in: BK, GG, 81. EL, 1997, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 71.

⁹³⁷ So auch feststellend *Heintzen*, in: von Münch/Kunig (Begr.), Vorbem. zu den Art. 104a-115, Rn. 29.

⁹³⁸ *Heintzen*, in: von Münch/Kunig (Begr.), Vorbem. zu den Art. 104a-115, Rn. 29.

⁹³⁹ Vgl. Kap. § 5 D. III.

⁹⁴⁰ *Heun/Thiele*, in: Dreier (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 26.

⁹⁴¹ Vgl. hierzu auch das Verständnis der grundgesetzlichen Rahmenordnung sogleich Kap. § 6 B. II. 1. b.

⁹⁴² Vgl. Kap. § 5 D. III. 2. a.

sieht Letzteres nicht vor. Vielmehr ist im Falle kollidierender Kompetenztitel auf den Regelungsschwerpunkt des Gesetzes abzustellen, sofern die Maßnahme nicht eindeutig einer Kompetenz zugeordnet werden kann.⁹⁴³ Die Auslegung der Art. 105 f. GG ergibt, dass sie als Kompetenzgrundlage jedes Gesetz umfassen, welches die Erhebung, Aufhebung oder Ausgestaltung von Steuern zum Gegenstand hat.⁹⁴⁴ Die Grenze zwischen den Art. 70 ff. GG und Art. 105 f. GG ist demnach allein an der Frage ausgerichtet, ob eine Steuer oder nichtsteuerliche Abgabe vorliegt. Sie bezieht sich dagegen nicht auf die Entscheidung, ob ein Gestaltungs- oder Finanzierungsgesetz vorliegt.⁹⁴⁵ Mit der Qualifizierung der Lenkung über oder durch eine Steuer ist damit zugleich auch über die Kompetenz entschieden. Sie bestimmt sich nach den Art. 105 f. GG.

Gleichwohl ist das Verständnis der Finanzverfassung als gleichrangig mit dem Sachrecht sowie dem Ziel der Stabilisierung und des Schutzes der Bundesstaatlichkeit nicht ohne Konsequenzen für die Ausübung der Steuergesetzgebungskompetenz anzusehen. Es bedarf eines korrektiven Elements, welches sicherstellt, dass bei der Ausübung der Steuerkompetenz Rücksicht auf bestehende Sachregelungen genommen wird.⁹⁴⁶ Diese Kompetenzausübungsschranke findet sich damit aber weniger als Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung im Rechtsstaatsprinzips wieder,⁹⁴⁷ sondern hat ihren Ursprung im Bundesstaatsprinzip – konkret der Bundestreue.⁹⁴⁸ Kompetenzkonflikte entstehen dann nur beim Auseinanderfallen von Sach- und Steuerkompetenz. Hat derselbe Gesetzgeber beide Kompetenzen inne und stehen sich Regelungen entgegen, ist vielmehr der *lex posterior* Grundsatz heranzuziehen.⁹⁴⁹

Damit schließt ein solches Verständnis von der Finanzverfassung die Möglichkeit der Verwendung von Lenkungszwecken nicht aus. Die formelle Verfassungsmäßigkeit entsprechender Regelungen ist nicht an einem Maßstab der Zurückhaltung oder Ausdehnung zu messen, sondern allein daran, ob die konkrete Kompetenzausübung beim Auseinanderfallen der Sach- und Steuerkompetenz im Einklang mit dem bundesstaatlichen Strukturprinzip, welches die Finanzverfassung maßgeblich prägt, und den bereits getroffenen Sachregelungen erfolgt.

⁹⁴³ Statt vieler *Rozek*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 70, Rn. 56.

⁹⁴⁴ Vgl. *Siekmann/Hey*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 1.

⁹⁴⁵ Vgl. ebenfalls *Barthelmann*, Der gestaltende Steuergesetzgeber im Konflikt mit dem Sachgesetzgeber, S. 81.

⁹⁴⁶ Eine solche Lösung ebenfalls überzeugend findend *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 250 f., welche ebenfalls Kritik an der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung äußert, S. 251 f.

⁹⁴⁷ So aber zuletzt BVerfG, NVwZ 2025, 328 (333 f., Rn. 60 ff.); ebenfalls kritisch *Jarass*, AöR 126 (2001), 588 ff.; *Siekmann*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 17.

⁹⁴⁸ In diese Richtung ebenfalls *Kempny*, StuW 2014, 185 (186), welcher die Anknüpfung insb. bei Wertungswidersprüchen in der Bundestreue sieht; vgl. *Barthelmann*, Der gestaltende Steuergesetzgeber im Konflikt mit dem Sachgesetzgeber, S. 118 f. m.w.N. dazu, dass die Bundestreue auch als Ausfluss aus dem Bundesstaatsprinzip verstanden werden kann; ausf. zum Gesamten *Stephan*, Die Interpretation von Gesetzgebungskompetenzen, S. 395 ff.

⁹⁴⁹ Nach diesem Grundsatz verdrängt das jüngere Gesetz das ältere. Der Vorrang des jüngeren Gesetzes bezieht sich auf den zeitlichen Anwendungsbereich von gleichrangigen Normen, vgl. *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, AO, § 4, Rn. 365; vgl. zu diesem Gedanken ebenfalls *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 189 ff.

3. Ergebnis: Das Grundgesetz als Grundlage der Interpretation der Finanzverfassung

Die Finanzverfassung bildet einen eigenen Abschnitt unter der Überschrift „Das Finanzwesen“ im Grundgesetz. Ihren Regelungen lässt sich dabei eine Verbindung zum Bundesstaatsprinzip und zum Demokratieprinzip entnehmen. Umstritten ist, in welchem konkreten Verhältnis die Finanzverfassung zum Bundesstaatsprinzip steht und wie sie allgemein im Gefüge des Grundgesetzes einzuordnen ist. Denn nur sofern sie einen integralen, mitkonstituierenden Teil des Bundesstaatsprinzips darstellt, kann ihr eine dirigierende Funktion und damit normative Wirkung zur Begründung des Steuerstaatsprinzips zugesprochen werden.

Es zeigte sich, dass es eine derart ausgestaltete Finanzverfassung ohne das Bundesstaatsprinzip nicht geben würde. Demnach ist die Finanzverfassung gerade kein integraler Bestandteil des Bundesstaatsprinzips, sondern erwächst vielmehr aus diesem. Die Finanzverfassung ist nur eine konkrete Ausgestaltung des Bundesstaatsprinzips und regelt damit die Finanzierungsfrage nicht abschließend. Da ihr zudem kein darüberhinausgehender Schutz der Bürger zuzusprechen ist, lässt sich aus der Finanzverfassung keine normative Wirkung, welche die Begründung eines Steuerstaatsprinzips rechtfertigen würde, ableiten. Die Finanzverfassung aber durch die enge Verzahnung lediglich als Folgeverfassung zu betrachten, widerspricht der Gleichrangigkeit der Kompetenznormen.

Das herausgearbeitete Verständnis der Finanzverfassung und sein Verhältnis zu den Sachaufgaben ergibt sich demnach von Seiten des Grundgesetzes, speziell dem Staatsstrukturprinzip des Bundesstaates aus Art. 20 Abs. 1 GG. Diese Bedeutung zeigt sich auch in den Rechtsfolgen, die aus der so verstandenen Finanzverfassung erwachsen. Unter der dienenden Funktion des Bundesstaatsprinzips sind Auslegungsstreitigkeiten und Wechselwirkungen, wie bei den steuerlichen Normen mit Lenkungswirkung, zu entscheiden.

Kurz: Die Finanzverfassung ordnet sich in das Gefüge des Grundgesetzes als Ausfluss des Bundesstaatsprinzips ein. Sie steht in einem gleichrangigen Verhältnis zu den Sachaufgaben. Ihr ist keine – über ihren eigenen Regelungsgehalt hinausgehende – normative Wirkung auf die übrigen Verfassungsbestimmungen zu entnehmen. Sofern Wechselwirkungen bestehen, sind diese unter Berücksichtigung des Bundesstaatsprinzips aufzulösen. Das Grundgesetz interpretiert die Finanzverfassung.

II. Zusammenfassung: Auswirkung auf die Begründung des Steuerstaatsprinzips

Die Finanzverfassung dient vorrangig der Sicherstellung der finanziellen Handlungsfähigkeit zur Wahrnehmung der bundesstaatlich verteilten Sachaufgaben. Dabei geht das Bundesstaatsprinzip und mit ihm die Frage nach seiner Finanzierung über die Finanzverfassung hinaus. Aus dieser Funktion folgt, dass die Finanzverfassung nicht als eigenständiger Maß-

stab zur Einschränkung nichtsteuerlicher Abgaben herangezogen werden kann. Eine restriktive Wirkung gegenüber nichtsteuerlichen Abgaben lässt sich aus der engen Verflechtung von Finanzverfassung und Bundesstaatlichkeit nicht ableiten. Die Finanzverfassung schafft durch die Kompetenz- und Ertragszuweisung vielmehr nur einen finanziellen Rahmen⁹⁵⁰, wie die verteilten Sachaufgaben wahrgenommen werden können – regelt diesen aber nicht abschließend. Im Ergebnis kann die Finanzverfassung das Steuerstaatsprinzip damit nicht begründen.

B. Die politische Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers

Wenn der Gesetzgeber grundsätzlich zwischen Steuer- und Sachkompetenz entscheiden kann und diese lediglich eine reine Innenwirkung zwischen Bund und Länder entfalten, müsste der Gesetzgeber auch in der Wahl seines Finanzierungsinstruments über einen politischen Gestaltungsspielraum verfügen. Das Steuerstaatsprinzip konterkariert dies, indem es den Einsatz nichtsteuerlicher Abgaben aufgrund seiner Wertungsfunktion nur unter engen, die grundrechtlichen Anforderungen übersteigenden materiellen Voraussetzungen zulässt.⁹⁵¹ Dies wäre aber nur möglich, wenn sich aus der Verfassung selbst eine Einschränkung der politischen Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers ergäbe.

Daher wird nachfolgend untersucht, ob sich aus dem Grundgesetz eine derartige Einschränkung, die eine vorrangige Erhebung einer Steuer vorsieht, ergibt. Im Vordergrund stehen dabei nicht das Verständnis der Finanzverfassung an sich, ihre Stellung im gesamtverfassungsrechtlichen Gefüge⁹⁵² oder auch die sonstigen Bestimmungen, die zur Begründung des Steuerstaatsprinzips herangezogen werden.⁹⁵³ Es geht vielmehr um die dogmatische Frage nach dem allgemeinen Verfassungsverständnis dieser Artikel zueinander, welches maßgeblich vom Vorverständnis der Verfassung geprägt ist.⁹⁵⁴ Konkret: Ergibt sich aus einzelnen Bestimmungen, die bereits zur Begründung des Steuerstaatsprinzips vorgetragen wurden,⁹⁵⁵ eine Einschränkung der politischen Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, die eine Vorrangigkeit der Steuer vor der nichtsteuerlichen Abgabe begründet? Das wäre der Fall, wenn die Artikel, in denen das Steuerstaatsprinzip als normativ verankert gesehen wird, als Ausprägung ebendieses Gesamtkonzepts verstanden werden könnten. Sind die Bestimmungen hingegen als einzelne, ohne Anspruch auf ein geschlossenes System aufgenommen, ließe sich ihnen keine Grundentscheidung für ein Steuerstaatsprinzip entnehmen. Jeder Artikel würde ausschließlich die Rechtsfolgen begründen, die in seinen eigenen Regelungsbereich fielen. Das Grundgesetz würde sich als bewusst offen und mit Lücken zeigen, deren Füllung der Gesetzgeber legislativ ausgestalten könnte. Von der Antwort auf

⁹⁵⁰ Vgl. zur Interpretation des Grundgesetzes als Rahmenordnung Kap. § 6 B. II. 1. b.

⁹⁵¹ Vgl. Kap. § 5 D. I. 4.

⁹⁵² Vgl. Kap. § 6 A.

⁹⁵³ Vgl. die Ausführungen in Kap. § 5 C.

⁹⁵⁴ Vgl. Bräunig, Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur deutschen Wiedervereinigung, S. 50; Gusy, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (112 ff.).

⁹⁵⁵ Vgl. Kap. § 5 C.

diese Frage hängt die dogmatische und normative Anknüpfung des Steuerstaatsprinzips maßgeblich ab und damit auch der Umfang gesetzgeberischer Gestaltungsmöglichkeiten im Abgabenrecht.⁹⁵⁶ Hierfür wird zunächst die verfassungsrechtlich garantierte Gestaltungsfreiheit dargestellt (I.). Anschließend werden ihre Grenzen vor der eben aufgeworfenen Frage erläutert (II.). Die Ausführungen münden in die Beantwortung der Frage, ob das Grundgesetz dogmatisch und normativ das Steuerstaatsprinzip begründet (III.).

I. Verfassungsrechtlich garantierte Gestaltungsfreiheit

Im Text des Grundgesetzes findet sich der Begriff der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers nicht. Dennoch kommt ihm in der Rechtsprechung des BVerfG eine hervorgehobene Rolle zu. Kaum ein Entscheidungsbandband verzichtet in seinem Sachverzeichnis auf die Stichworte „Gestaltungsfreiheit“, „politische Gestaltungsfreiheit“ oder „Gestaltungsspielraum“.⁹⁵⁷ Auch in der verfassungsrechtlichen Literatur ist der Terminus regelmäßig auffindbar, insbesondere im Zusammenhang mit der Verfassungsbindung des Gesetzgebers⁹⁵⁸, den Grenzen richterlicher Kontrolle⁹⁵⁹ oder bei Fragen der Verfassungsinterpretation.^{960, 961} Zwar verpflichtet Art. 20 Abs. 3 GG den Gesetzgeber zur Einhaltung der verfassungsmäßigen Ordnung, doch bringt die Rede von der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers zum Ausdruck, dass staatliches Handeln nicht in jeder Hinsicht verfassungsrechtlich vorgezeichnet sein kann.⁹⁶² Zwischen der Verfassungsbindung und der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers besteht demnach ein besonderes Verhältnis, welches durch die anzulegende Verfassungsinterpretation ausgestaltet wird.⁹⁶³

Daran anknüpfend ergibt sich der Umfang der Gestaltungsfreiheit aus dem Grundgesetz selbst, insbesondere aus den Kompetenznormen. Grundsätzlich gilt: Je stärker das Grundgesetz selbst Entscheidungen trifft, desto geringer ist der gestalterische Spielraum des Gesetzgebers und umgekehrt. Die Gestaltungsspielräume des Gesetzgebers unterscheiden sich anhand der Regelungsdichte des jeweiligen Regelungskomplexes bzw. Artikels.⁹⁶⁴ Die verfassungsrechtlich garantierte Gestaltungsfreiheit bezeichnet damit nichts anderes

⁹⁵⁶ Vgl. Gusy, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (108), welcher dieselbe Fragestellung im Streit um die Wirtschaftsverfassung des Grundgesetzes aufwarf. Der Problemstellung spricht Gusy dabei Relevanz in vielen Streitfällen des Verfassungsrechts zu (S. 110). Ebendies wird nachfolgend in dieser Arbeit auf die Frage nach dem Steuerstaatsprinzip übertragen.

⁹⁵⁷ Bräunig, Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur deutschen Wiedervereinigung, S. 45.

⁹⁵⁸ Vgl. statt vieler Badura, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSStR, Bd. VII, § 163, Rn. 18 ff.; Sachs/von Coelln, in: Sachs (Hrsg.), GG, Art. 20, Rn. 94, 99.

⁹⁵⁹ Vgl. statt vieler Walter, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 93, Rn. 104.

⁹⁶⁰ Vgl. Kaufmann, StWStP 8 (1997), 161 (166 ff.); sowie nachfolgend Kap. § 6 B. II. 1.

⁹⁶¹ Vgl. Bräunig, Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur deutschen Wiedervereinigung, S. 46.

⁹⁶² Gusy, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (110).

⁹⁶³ Vgl. Bräunig, Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur deutschen Wiedervereinigung, S. 46; Wahl, Der Staat 20 (1981), 485 (505).

⁹⁶⁴ Vgl. ebenso Bräunig, Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur deutschen Wiedervereinigung, S. 47; Gusy, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (109 f.).

als das „verfassungsrechtlich Erlaubte“⁹⁶⁵, was sowohl die formelle als auch materielle Ebene prägt. Sie drückt damit einerseits positiv eine Beurteilungs- und Entscheidungsbezugnis des Gesetzgebers aus, andererseits bezeichnet sie negativ die Grenze verfassungsgerichtlicher Prüfung.⁹⁶⁶

II. Grenzen der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers

Damit ist die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers nicht schrankenlos, wie sich aus der Verfassungsbindung (Art. 20 Abs. 3 GG) ergibt. Für die weitere Untersuchung ist es notwendig, das verfassungsrechtlich Erlaubte bzw. Nichterlaubte zu ermitteln, um die Reichweite und Grenzen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit – speziell für die Abgabenerhebung – zu bestimmen. Hierfür ist zunächst das Verfassungsverständnis herauszuarbeiten (1.). Kann sich aus den Einzelbestimmungen als Ausprägung eines Gesamtkonzepts bereits ein verfassungsrechtlicher Vorrang der Steuer ergeben, der sich in der steuerstaatlichen Wertungsfunktion niederschlägt? Aufbauend auf dem gewonnenen Verständnis von der Verfassung werden ergänzend mögliche Einschränkungen der politischen, abgabenrechtlichen Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers aus den Kompetenznormen (2.), den Verfassungsprinzipien (3.) und den Grundrechten (4.) überprüft. Hierbei steht auch die Frage im Vordergrund, ob sich für die verfassungsrechtlich garantierte Gestaltungsfreiheit Einschränkungen für die Erhebung von nichtsteuerlichen Abgaben ergeben können. Oder ist die Finanzverfassung im X. Abschnitt des Grundgesetzes vielmehr als Leitgedanke bzw. als verfassungsrechtlicher Orientierungsmaßstab an den Gesetzgeber zu verstehen, der richtungsweisend, aber nicht bindend ist (5.)?

1. Möglichkeiten der Verfassungsinterpretation

Ein Grund für divergierende Verfassungsverständnisse liegt in der Lückenhaftigkeit des Grundgesetzes. Da sich im Parlamentarischen Rat zwei etwa gleich starke politische Richtungen gegenüberstanden, konnte die Schaffung des Grundgesetzes nur ermöglicht werden, indem bestimmte Materien ausgeklammert wurden. Entweder blieben sie dabei völlig unregelt oder wurden nur über allgemeine Leitlinien oder Prinzipien aufgenommen. Detaillierte Regelungen finden sich vorrangig in Organisations- und Kompetenzfragen. Darüber hinaus sollte dem Gesetzgeber über weite Formulierungen ein Gestaltungsspielraum eröffnet werden, den es erst im politischen Prozess auszufüllen galt. Allgemeine Leitlinien und Prinzipien legen zwar Ziele fest, halten aber den Weg, Mittel und Grad der Verwirklichung offen. Ein weiterer Grund für die Lückenhaftigkeit war neben dem erhofften Wahlsieg der beteiligten Parteien im später zu wählenden Parlament auch das Ziel, eine möglichst breite Zustimmung in den Landtagen und in der Bevölkerung zu erzielen. Hätte der Verfassungsgeber viele Bereiche des Lebens konkreten Regelungen im Grundgesetz un-

⁹⁶⁵ Gusy, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (110).

⁹⁶⁶ Badura, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. XII, § 265, Rn. 20.

terworfen, die bestimmte politische Richtungen erkennen gelassen hätten, wäre die Akzeptanz begrenzt gewesen. Die sich aus der Lückenhaftigkeit ergebende Offenheit des Grundgesetzes und ihr Zwang zum Kompromiss sichert die Verfassung gleichfalls als Langzeitordnung. Denn nur so wird ein stetiger demokratischer Wandel ermöglicht, ohne dass bei wesentlichen legislativen Entscheidungen zugleich verfassungsrechtliche Grundlagen in den Diskurs hineingezogen werden. Das Verfassungsverständnis hat sich demnach u.a. an der Lückenhaftigkeit und strukturellen Offenheit des Grundgesetzes zu orientieren.⁹⁶⁷

Doch so verbreitet diese Erkenntnis auch ist,⁹⁶⁸ so unterschiedlich sind die hieraus gezogenen Folgerungen. Die Unterschiede wurzeln primär in der unterschiedlichen Bewertung des Verhältnisses von Grundgesetz und Gesetzgeber zueinander.⁹⁶⁹ Wer die Offenheit der Verfassung und die Freiräume des Gesetzgebers als Schwäche betrachtet, wird weitreichendere Möglichkeiten der Lückenfüllung suchen (a.) als derjenige, der diese umfangreichen Freiheiten der Legislative als vorteilhaft einschätzt (b.).⁹⁷⁰ An dieser Ausrichtung orientiert sich auch die Verfassungsinterpretation des Grundgesetzes, die nachfolgend unter Bezugnahme der Frage nach einer Normativität des Steuerstaatsprinzips erläutert wird.

a. Das Grundgesetz als Grundordnung

Obwohl das Grundgesetz in seiner Konzeption offen und lückenhaft ist, wird in Teilen der verfassungsrechtlichen Literatur ein Verständnis vertreten, das dennoch von einer potenziell geschlossenen Ordnung ausgeht.⁹⁷¹ Die Bruchstücke, die das Grundgesetz vorgebe, konkretisieren sich durch die Verfassungsinterpretation zu einem normativen Ganzen. Der normative Wachstumsprozess entspringe hierbei insbesondere den Verfassungsprinzipien, die entweder im Verfassungstext genannt oder als allgemeine Rechtsprinzipien den Einzelbestimmungen des Grundgesetzes zugrunde liegen und einzelfallbezogenen herausgearbeitet werden müssen.⁹⁷² Diese seien durch Auslegung und verfassungsrechtliche Wertungen zu ermitteln, wodurch ihnen als Teil der Verfassung eine rechtliche Wirkungskraft zukomme.⁹⁷³ Die Konkretisierung des Grundgesetzes durch Verfassungsprinzipien sei dabei ein fortlaufender Prozess, da sie als Optimierungsgebote verstanden werden.⁹⁷⁴ Diese Konzeption entfalte demnach für alle Bereiche des Verfassungsrechts Geltung, in denen

⁹⁶⁷ Zum gesamten Abs. ausf. Gusy, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (110 ff.); ders., Parlamentarischer Gesetzgeber und Bundesverfassungsgericht, S. 93 ff.; ausf. zur Offenheit ebenfalls Höfling, Offene Grundrechtsinterpretation, S. 77 ff.

⁹⁶⁸ Statt vieler vgl. Schwarz, in: Stern/Sodan/Mörtl (Hrsg.), Staatsrecht, Bd. I, § 20, Rn. 1.

⁹⁶⁹ Vgl. ähnlich Grimm, JuS 1980, 704 f.; Stark, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. XII, § 271, Rn. 6 f.; Unruh, Der Verfassungsbegriff des Grundgesetzes, S. 411 f.

⁹⁷⁰ Gusy, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (112).

⁹⁷¹ Vgl. in diese Richtung Alexy, Theorie der Grundrechte, S. 15 ff., 75 f.; Bryde, Verfassungsentwicklung, S. 82 ff.; Geiger, BayVBl. 1974, 297 (299); Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, § 2, Rn. 60 ff.

⁹⁷² Vgl. darstellend Gusy, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (114); Unruh, Der Verfassungsbegriff des Grundgesetzes, S. 411 m.w.N.; ähnlich Bräunig, Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur deutschen Wiedervereinigung, S. 50; zurückgehend auf Alexy, Theorie der Grundrechte, S. 75 f.

⁹⁷³ Vgl. Gusy, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (114).

⁹⁷⁴ Vgl. zum Verständnis der Prinzipien bereits Kap. § 5 D. III.

Normen mit prinzipiellem Charakter zu ermitteln seien.⁹⁷⁵ Die Folge wäre, dass alles Recht vom Verfassungsrecht her mitgestaltet werden würde, demnach der Gesetzgeber die Verfassung vielmehr nur entfalte, entwickle und verwirkliche,⁹⁷⁶ kurz: vollziehe.⁹⁷⁷ Politische Handlungs- und gesetzgeberische Gestaltungsspielräume würden stark verkleinert werden, da das Grundgesetz als Grund- und konkretisierte Wertordnung für alles eine verfassungsrechtliche Zielvorgabe über ein Optimierungsgebot bereithalte.⁹⁷⁸

Auch das BVerfG lässt sich grundsätzlich der Auffassung zuordnen, dem Grundgesetz liege eine potenziell geschlossene Ordnung zugrunde. Das Gericht geht davon aus, dass das Grundgesetz „keine wertneutrale Ordnung“⁹⁷⁹ sei.⁹⁸⁰ Die primär aus den Grundrechten gebildete Werteordnung wirke demnach auch in Bereiche maßstabsbildend hinein, die keine ausdrücklichen Regeln enthalten. Es versteht das Grundgesetz damit zwar zunächst als lückenhafte Ordnung, die jedoch durch sich selbst als Werteordnung geschlossen wird.⁹⁸¹

Vor diesem Hintergrund ergibt sich für die normative Herleitung und dogmatische Begründung des Steuerstaatsprinzips folgendes: Ungeachtet bereits vorgetragener Gegenargumente könnte aus der Zusammenschau der Einzelbestimmungen in den Grundrechten (Art. 12a GG, Art. 12 Abs. 2 GG, Art. 3 Abs. 1 GG), der Finanzverfassung (Art. 104a ff. GG) sowie dem Demokratie-, Rechtsstaats- und Sozialstaatsprinzip das Steuerstaatsprinzip hergeleitet werden.⁹⁸² Denn das Grundgesetz sehe zwar neben der Steuer weitere nicht-steuerliche Abgabenarten vor, ihm fehle es aber an einer eindeutigen verfassungsrechtlichen Regelung, die die Vorrangigkeit oder Rangordnung der Abgabenarten zueinander festlege. Diese Auslassung gewinne Bedeutung, da die Finanzmittel Grundlage der Funktionsfähigkeit des Staates seien. Zudem fänden sich nur zur Steuer ausführliche Regelungen zur Erhebung und Verteilung in der Finanzverfassung. Vor dem Hintergrund einer potenziell geschlossenen Grundordnung lasse sich zur Beantwortung dieser Frage eine systematische „Lücke“ erkennen. Das sich aus den Einzelbestimmungen ergebende, vom BVerfG mitentwickelte⁹⁸³ Steuerstaatsprinzip fülle diese Lücke normativ aus, indem es eine primäre Finanzierung über Steuern postuliere. Hierbei beziehe es auch die Grundrechte als Werteordnung mit ein. Der Gesetzgeber habe dieses Optimierungsgebot bei der gesetzgeberischen Gestaltung zu berücksichtigen. Demnach bedürfe die Erhebung nicht-

⁹⁷⁵ *Unruh*, Der Verfassungsbegriff des Grundgesetzes, S. 411.

⁹⁷⁶ Vgl. die Aufzählung bei *Stark*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSrR, Bd. XII, § 271, Rn. 7.

⁹⁷⁷ Vgl. hierzu *Badura*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSrR, Bd. XII, § 265, Rn. 43.

⁹⁷⁸ Vgl. i.Erg. *Stark*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBSrR, Bd. XII, § 271, Rn. 7.

⁹⁷⁹ BVerfGE 7, 198 (205).

⁹⁸⁰ Ausf. *Gusy*, Parlamentarischer Gesetzgeber und Bundesverfassungsgericht, S. 59 ff.

⁹⁸¹ Vgl. *Bräunig*, Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur deutschen Wiedervereinigung, S. 51; *Gusy*, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (112 f.); *Unruh*, Der Verfassungsbegriff des Grundgesetzes, S. 411; hierzu kritisch *Lepsius*, in: Jestaedt/ders./Möllers/Schönberger (Hrsg.), S. 159.

⁹⁸² Vgl. Kap. § 5 C.

⁹⁸³ Vgl. Kap. § 5 B. II.

steuerlicher Abgaben erhöhter Anforderungen, um der steuerstaatlich postulierten vorrangigen Steuerfinanzierung in einem besonders hohen Maße nachzukommen.⁹⁸⁴ Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers wäre verfassungsrechtlich legitim eingeschränkt. Demnach hätte das Steuerstaatsprinzip bei einer solchen Verfassungsinterpretation ein Argument für seine dogmatische und normative Herleitung.⁹⁸⁵

Allerdings ist einem solchen Verfassungsverständnis, welches das Grundgesetz als potenziell geschlossene Ordnung sieht, die tendenzielle Unvereinbarkeit mit dem Demokratieprinzip entgegenzuhalten.⁹⁸⁶ Je stärker das Verfassungsrecht inhaltlich vorstrukturiert wird, desto geringer wird der Spielraum des Gesetzgebers, selbst gestaltend tätig zu werden. Dadurch verschiebt sich die Teilhabe an der Gestaltung vom Parlament zum BVerfG, dessen letztverbindliche Interpretation als Hüter der Verfassung maßgeblich an Bedeutung gewinnt.⁹⁸⁷ Denn die Zunahme von verfassungsrechtlichen Optimierungsgeboten und dabei verbundenen „Anweisungen“ an die gesetzgebenden Organe verringert die Auswahl möglicher Alternativen.⁹⁸⁸ Die demokratische Bedeutung erwächst daraus, dass allein die Parlamente unmittelbar vom Volk gewählt werden und damit die stärkste Legitimation genießen. Gewinnt dagegen die Verfassungsgerichtsbarkeit durch die Möglichkeit der den Gesetzgeber bindenden Verfassungsinterpretation an Einfluss auf legislative Entscheidungen, schwächt dies die Möglichkeit, über Wahlen auf die gesetzgeberische Entscheidungsfindung einzuwirken.⁹⁸⁹ Auch würde das Verständnis von einer potenziell geschlossenen Ordnung die Normativität des Grundgesetzes wesentlich beeinträchtigen.⁹⁹⁰ Da verfassungsgerichtliche Entscheidungen neben der Entscheidung des Einzelfalls im Tenor auch die Konkretisierung des Verfassungsrechts in den Entscheidungsgründen vorsehen, stehen letztere nicht mehr nur in Bezug zur Einzelfallentscheidung. Die Entscheidungsbegründung enthält damit einen weitreichenden materiellen Gehalt, der als allgemein verbindliche Richtlinien verstanden werden kann. Die Akzeptanz des Grundgesetzes als Entscheidungsgrundlage nimmt ab. Gleichzeitig wird das BVerfG zunehmend in aktuelle politische Debatten einbezogen, was seine ursprüngliche Funktion als ausgleichendes und befriedendes Organ untergräbt.⁹⁹¹ Zudem übersteigt es die Leistungsfähigkeit der Verfassung, wenn das Grundgesetz mit Optimierungsgeboten durchdrungen wird.⁹⁹² Daher kann das Grundgesetz

⁹⁸⁴ Zu den Rechtsfolgen auch gegenüber der abgabenrechtlichen Lenkung vgl. Kap. § 5 D.

⁹⁸⁵ Der Unterschied zur Herleitung des Steuerstaatsprinzips als Verfassungsvoraussetzung (vgl. Kap. § 5 C. VIII.) liegt in der Verfassungsdogmatik. Als Verfassungsvoraussetzung liegt das Steuerstaatsprinzip dem Grundgesetz bereits vorgelagert zugrunde, dessen Geltung stillschweigend vorausgesetzt wird. Bei der Herleitung durch die Verfassungsinterpretation entspringt es erst aus einzelnen Normen des Grundgesetzes. Es entsteht demnach durch die Auslegung und ist nicht bereits im vorhinein ausdrücklicher Teil der Verfassung.

⁹⁸⁶ Vgl. Gusy, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (116 f.); ausf. ders., Parlamentarischer Gesetzgeber und Bundesverfassungsgericht, S. 76 ff.; andeutend Badura, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. XII, § 265, Rn. 43.

⁹⁸⁷ Vgl. statt vieler Haratsch, in: Sodan (Hrsg.), GG, Art. 93, Rn. 2.

⁹⁸⁸ Gusy, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (117); vgl. Unruh, Der Verfassungsbegriff des Grundgesetzes, S. 412 m.w.N.

⁹⁸⁹ Ausf. Gusy, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (117).

⁹⁹⁰ Vgl. Böckenförde, NJW 1976, 2089 (2099); Gusy, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (117).

⁹⁹¹ Hierzu Gusy, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (118 f.).

⁹⁹² Axer, Die Kompetenz des Vermittlungsausschusses, S. 27; Badura, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. VII, § 163, Rn. 13.

nicht als konkretisierende Grundordnung interpretiert werden, da ansonsten zentralen Kerngehalten des Grundgesetzes widersprochen wird. Im Ergebnis kann dieses Verfassungsverständnis daher auch nicht das Steuerstaatsprinzip dogmatisch stützen und zur normativen Herleitung herangezogen werden.

b. *Das Grundgesetz als Rahmenordnung*

Vielmehr stellt das Grundgesetz eine überwiegende⁹⁹³ Rahmenordnung dar.⁹⁹⁴ Das bedeutet, das Grundgesetz beschränkt sich auf die Festlegung von Rahmenbedingungen und Verfahrensregeln für den politischen Handlungs- und Entscheidungsprozess. Hierfür trifft es die grundlegenden Entscheidungen für das Verhältnis des Einzelnen, der Gesellschaft und dem Staat zueinander.⁹⁹⁵ Das Grundgesetz verzichtet aber weitgehend auf im judiziellen oder verwaltungsmäßigen Sinne vollzugsfähige Einzelregelungen.⁹⁹⁶ Denn die verfassungsgebenden Instanzen haben eine Offenheit des Grundgesetzes angestrebt, womit weder der Wille des Verfassungsgesetzgebers noch die Realität eine potenziell lückenlose Ordnung des Grundgesetzes postulieren. Dadurch ergeben sich gewollte verfassungsrechtsfreie Räume, die von keinem Artikel des Grundgesetzes geregelt sind oder nur unvollständig erfasst werden.⁹⁹⁷ Diese Offenheit und bewusste Unvollständigkeit bestimmen somit maßgeblich das Bild der Verfassungsinterpretation. Eine Konkretisierung darf nur insoweit erfolgen, wie sie von der jeweiligen Vorschrift gedeckt ist, d.h. nicht die gewollte Grenze der normativen Regelungen überschreitet. Verbleibende Freiräume sind durch die staatlichen Organe auszufüllen.⁹⁹⁸ Denn eine vollständige und vollkommene Grundrechtsinterpretation ist weder von der Verfassung geboten noch zugelassen.⁹⁹⁹

Dem Rahmencharakter des Grundgesetzes kommen damit zwei Funktionen zu: eine ermöglichende und eine begrenzende Funktion.¹⁰⁰⁰ Die ermöglichende Funktion zeigt sich durch die bewusste Beschränkung auf Rahmengrenzen und dem Aufzeigen von Handlungszielen¹⁰⁰¹, wodurch das Grundgesetz dem Gesetzgeber einen weiten Handlungs- und

⁹⁹³ Das Verständnis vom Grundgesetz als Grundordnung stellt den Charakter der Verfassung als Rahmen an sich nicht infrage. Dieser wird allerdings dadurch beeinträchtigt, dass der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers durch die Ausfüllung der Lücken stark eingeschränkt wird und damit der Charakter einer Rahmenordnung verloren geht, vgl. *Unruh*, Der Verfassungsbegriff des Grundgesetzes, S. 411 f.

⁹⁹⁴ *Böckenförde*, NJW 1976, 2089 (2099); *ders.*, Zur Lage der Grundrechtsdogmatik nach 40 Jahren Grundgesetz, S. 71; *Hillgruber*, in: Kischel/Kube (Hrsg.), HBStR, Bd. II, § 29, Rn. 58; *Starck*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. XII, § 271, Rn. 6; *Wahl*, Der Staat 20 (1981), 485 (507); nicht ausdrücklich erwähnend, aber grundlegend in diese Richtung die Offenheit der Verfassung betonend *Gusy*, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (120 f.); vgl. bereits auch andeutend *Grimm*, JuS 1969, 501 (504).

⁹⁹⁵ Vgl. *Axer*, Die Kompetenz des Vermittlungsausschusses, S. 27.

⁹⁹⁶ Vgl. *Böckenförde*, NJW 1976, 2089 (2091).

⁹⁹⁷ *Gusy*, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (120); vgl. ebenfalls unter dem Stichwort „Nichteinigung“ *Böckenförde*, NJW 1976, 2089 (2091) m.w.N.

⁹⁹⁸ Vgl. *Stark*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. XII, § 271, Rn. 2.

⁹⁹⁹ Vgl. zum gesamten Abschn. *Gusy*, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (120 f.).

¹⁰⁰⁰ Ebenfalls *Axer*, Die Kompetenz des Vermittlungsausschusses, S. 27 ff.; *Unruh*, Der Verfassungsbegriff des Grundgesetzes, S. 408.

¹⁰⁰¹ *Böckenförde*, NJW 1976, 2089 (2099).

Gestaltungsspielraum belässt. Der Legislative gegenüber gibt das Grundgesetz nur Strukturentscheidungen vor, während es ihr wesentliche Regelungsbereiche mangels weitergehender Festlegungen zur eigenständigen Entscheidung überantwortet.¹⁰⁰² Dieser gewährte Freiraum ist dabei nicht Ausdruck zufälliger Lückenhaftigkeit, sondern intendierter Bestandteil des Grundgesetzes, und ermöglicht es dem Gesetzgeber auf gegenwärtige sowie neu auftretende Herausforderungen sachgerecht reagieren zu können.¹⁰⁰³

Komplementär zu seiner ermöglichenden Funktion kommt dem Grundgesetz als Rahmenordnung aber auch eine begrenzende Funktion zu. Diese findet die staatliche Handlungsmacht dort, wo die Verfassung eine unüberwindbare Grenze zieht. Der Bestimmung des verfassungsrechtlichen, machtbegrenzenden Rahmens, in dem sich das staatliche Handeln zu bewegen hat, kommt damit eine besondere Bedeutung zu. Denn der weite Handlungsspielraum des Gesetzgebers ergibt sich gerade nicht aus der Unbestimmtheit des Rahmens, sondern aus dem begrenzten Umfang und der geringen Dichte der anderweitigen verfassungsmäßigen Festlegungen.¹⁰⁰⁴ Der Rahmen bestimmt sich nach dem Regelungsbereich der Einzelnormen, konkret dem Wortlaut und der Entstehungsgeschichte, womit ihnen nicht mehr Rechtsfolgen entnommen werden dürfen als in ihnen angelegt sind.¹⁰⁰⁵ Ob und inwieweit ungeschriebenes Verfassungsrecht, wie allgemeine Prinzipien und Grundsätze, zur Bestimmung gar Begrenzung des Rahmens beitragen, bedarf vor dem Hintergrund der grundsätzlichen Offenheit des Grundgesetzes einer besonderen Begründung. Viele Fragen sollen im Grundgesetz bewusst offenbleiben. Aus der reinen Lückenhaftigkeit kann noch kein ungeschriebenes Verfassungsrecht hergeleitet werden, um diese Lücke zu schließen.¹⁰⁰⁶ Entscheidend ist, ob die Regelungslücke bewusst oder unbewusst entstanden ist. Bei ersterem ist ungeschriebenes Recht als Ergänzung ausgeschlossen. Nur wenn positiv festgestellt werden kann, dass eine Materie, die nicht durch geschriebenes Verfassungsrecht geregelt ist, nach der Intention und dem Willen des Verfassungsgebers durch das Grundgesetz geregelt werden sollte, kann ungeschriebenes Verfassungsrecht in Betracht kommen.¹⁰⁰⁷

Offen bleibt bisher, wie die Charakterisierung des Grundgesetzes als Rahmenordnung zur dogmatischen Herleitung und normativen Anknüpfung des Steuerstaatsprinzips steht. Die Lücke, die dadurch entsteht, dass sich das Grundgesetz nicht zur Rangfolge der staatlichen Finanzierung äußert, könnte anders als beim Verständnis von einer Grundordnung nicht zwingend als zu schließend angesehen werden. Dies wäre nur der Fall, wenn der Rahmen überschritten wird. Beim Verständnis von einer grundgesetzlichen Rahmenordnung kann

¹⁰⁰² Vgl. Axer, Die Kompetenz des Vermittlungsausschusses, S. 29 m.w.N.

¹⁰⁰³ Vgl. Axer, Die Kompetenz des Vermittlungsausschusses, S. 29 f.; Stark, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. XII, § 271, Rn. 2, 9.

¹⁰⁰⁴ Vgl. Stark, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. XII, § 271, Rn. 8.

¹⁰⁰⁵ Gusy, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (122).

¹⁰⁰⁶ Gusy, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (125).

¹⁰⁰⁷ Gusy, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (125).

ein Prinzip, welches nicht ausdrücklich im Verfassungstext erwähnt wird, also ungeschrieben ist, nur herausgebildet werden, wenn erkennbar wird, dass der Verfassungsgeber dieses Prinzip bzw. sein Kerngehalt zwar regeln wollte, aber nicht geregelt hat. Ob aus den genannten Einzelbestimmungen, speziell denen der Finanzverfassung, ein Steuerstaatsprinzip hergeleitet werden kann, liegt damit weniger in den Argumenten, die aus den Einzelbestimmungen in systematischer sowie teleologischer und damit unter wertender Hinsicht gewonnen werden,¹⁰⁰⁸ sondern neben dem Inhalt des Grundgesetzes vielmehr am Willen des Verfassungsgebers über die verfassungshistorische Auslegung.¹⁰⁰⁹ Die nachfolgende Untersuchung beschäftigt sich daher damit, ob hinsichtlich der Rangfolge der Finanzierungsmittel eine ungewollte Offenheit bzw. Lücke des Verfassungsgebers besteht, die dann durch ein ungeschriebenes Steuerstaatsprinzip geschlossen werden könnte.

Die Untersuchung erschwert, dass der Parlamentarische Rat die Regelungen der Finanzverfassung, speziell die Verteilung der Steuerkompetenzen, bewusst vorläufig konzipierte, diese sich zudem bald als dysfunktional erwiesen haben und deshalb rascher legislativer Aufmerksamkeit bedurften.¹⁰¹⁰ Dennoch finden sich keine Hinweise, die auf eine unbewusste Offenheit zur Rangfolge der Finanzierungsmittel in der Finanzverfassung oder außerhalb dieser¹⁰¹¹ schließen lassen, wie ein Blick auf die Entstehung der Finanzverfassung und des Art. 120 GG zeigt – ganz im Gegenteil. Zwar behandelte ein Großteil der Beratungen des Ausschusses für Finanzfragen des Parlamentarischen Rates Fragen der Steuer-gesetzgebung, -verwaltung und -ertragsverteilung, was sich auch in der Ausgestaltung der Finanzverfassung wiederfindet.¹⁰¹² Eine solche Befassung lässt aber noch nicht den Schluss einer implizierten Hervorhebung und damit Priorisierung der Steuer zu. Denn schon aus der ersten Beratung ist zu erkennen, dass auch nichtsteuerliche Abgaben als Säule der Einnahmenerzielung gesehen wurden.¹⁰¹³ Der Berichterstatter *Höpker-Aschoff* verband diesem Verständnis folgend die ausgabenbezogene Regelung des Art. 121 HChE mit der korrespondierenden Regelung zu den Einnahmenquelle (Art. 122 HChE) zum Art. 122: „Zur Deckung der Ausgaben des Bundes [...] dienen folgende Einnahmen: [...] 2. Die Verwaltungseinnahmen des Bundes. 3. Das Aufkommen der Zölle und der durch Bundesgesetz geregelten Steuern (Bundessteuern), soweit es nicht den Ländern und Gemeinden zufällt, und die Erträge der Finanzmonopole.“¹⁰¹⁴ Zu den Verwaltungseinnahmen

¹⁰⁰⁸ Vgl. hierzu Kap. § 5 C. sowie Kap. § 6 B. II. 1. a.

¹⁰⁰⁹ *Gusy*, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (125), welcher zudem als geglücktes Beispiel die Kompetenzen kraft „Natur der Sache“ oder kraft „Sachzusammenhangs“ nennt.

¹⁰¹⁰ Vgl. *Kube*, Stern/Sodan/Möstl (Hrsg.), Staatsrecht, Bd. II, § 54, Rn. 5.

¹⁰¹¹ Nach überwiegender Ansicht steht der Art. 120 GG an der systematisch falschen Stelle im Abschn. XI, da er eigentlich dem Abschn. X, der Finanzverfassung, zuzuordnen ist, vgl. *Muckel/Krewerth*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 120, Rn. 10 m.w.N.

¹⁰¹² Hierzu *Siekman*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 71 m.w.N.

¹⁰¹³ Vgl. Ausschuss für Finanzfragen, 2. Sitzung v. 16.9.1948, S. 5. Dokumentiert bei *Feldkamp/Müller* (Bearb.), Der Parlamentarische Rat 1948-1949, Akten und Protokolle, Bd. 12, Nr. 2, S. 66 (68).

¹⁰¹⁴ Vgl. *Butzer*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 120, Rn. 31 ff.

zählten auch damals die Gebühren und Beiträge. Eine Hierarchisierung der Einnahmenarten war nicht vorgesehen und auch nicht Gegenstand des Vorschlags – auch wenn er in seinem Bericht betonte, dass ein Großteil der Einnahmen in der Hauptsache durch Zwangsabgaben eingenommen wird.¹⁰¹⁵ Dem Art. 122 nach stehen die Einnahmenarten vielmehr gleichrangig nebeneinander. Früh stand in den Beratungen des Finanzausschusses auch fest, dass keine Verfassung in der Lage sein wird, die finanziellen Probleme für alle Zeiten zu regeln, weshalb dem Gesetzgeber ein möglichst weiter Spielraum einzuräumen sei. Denn „jede Verfassung kann nur den Rahmen abgeben, der es ermöglicht, elastisch für die Zukunft entweder auf dem Wege eines Finanzausgleichs oder einer genauen Ausgabeabgrenzung die finanzielle Entwicklung zu steuern.“¹⁰¹⁶ Auf der Ausgabeenseite des Art. 122 sollte geregelt sein, dass der Bund die Kosten der Bundesverwaltung, Besatzungskosten und andere Kriegsfolgelasten und Sozialversicherungslasten übernimmt. Dies bekräftigt das Argument, alle genannten Einnahmen auch gleichrangig zur Deckung dieser Ausgaben verwenden zu können. Am vorgeschlagenen Artikel wurde als erste Vorschrift des Abschnitts „Das Finanzwesen“ in der genannten Form bis zur vierten und damit letzten Lesung des Hauptausschusses des Parlamentarischen Rates festgehalten.¹⁰¹⁷ Offene Fragen, die primär diskutiert wurden, waren: Ob die Zweckbindung, die durch die Verknüpfung von Ausgaben und Einnahmen in einer Norm entstehe, nicht dem parlamentarischen Haushaltsgesetzgeber obliege.¹⁰¹⁸ Ob die Regelung zu den Besatzungskosten nicht in die Übergangsbestimmungen zu bringen sei, da diese Kosten temporärer Natur wären.¹⁰¹⁹ Letztlich entkoppelte sich vier Tage vor der endgültigen Verabschiedung des Grundgesetzes nach Abschluss der Beratungen des Hauptausschusses und des Plenums ohne Aussprache¹⁰²⁰ der erste Teil des Art. 122 (die Ausgabeenseite) aus dem Finanzwesen in die Übergangsvorschriften und fand sich in Art. 120 GG der Endfassung wieder. Der zweite Teil (die Einnahmenseite) entfiel größtenteils, da im Abschnitt X „Das Finanzwesen“ ausschließlich die Steuer normiert worden ist, und ging stark verändert in Art. 106 GG auf.¹⁰²¹ Die sonstigen Einnahmen richteten sich, wie zuvor auch, nach den allgemeinen Bestimmungen. Die anfangs aufgenommene Aufzählung der Einnahmenarten entfiel aufgrund der Zerstreuung der Bestimmungen und des Wegfalls des Artikels in dieser Form restlos.

¹⁰¹⁵ Vgl. Ausschuss für Finanzfragen, 2. Sitzung v. 16.9.1948, S. 5. Dokumentiert bei *Feldkamp/Müller* (Bearb.), *Der Parlamentarische Rat 1948-1949, Akten und Protokolle*, Bd. 12, Nr. 2, S. 66 (68).

¹⁰¹⁶ Vgl. hierzu die Äußerung von *Reuter* im Ausschuss für Finanzfragen, 2. Sitzung v. 16.9.1948, Aussprache über den Bericht von Höpker Aschoff, S. 27. Dokumentiert bei *Feldkamp/Müller* (Bearb.), *Der Parlamentarische Rat 1948-1949, Akten und Protokolle*, Bd. 12, Nr. 2, S. 66 (90).

¹⁰¹⁷ Vgl. *Butzer*, in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 120, Rn. 21, 36 ff.; *Füsslein*, in: *JöR*, Bd. 1 (1951), S. 762 (785 f.).

¹⁰¹⁸ Vgl. *Butzer*, in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 120, Rn. 37.

¹⁰¹⁹ Vgl. *Butzer*, in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 120, Rn. 40 f.

¹⁰²⁰ Vgl. *Füsslein*, in: *JöR*, Bd. 1 (1951), S. 762 (789).

¹⁰²¹ Vgl. *Butzer*, in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 120, Rn. 51, 54; *Füsslein*, in: *JöR*, Bd. 1 (1951), S. 762 (789).

Zusammenfassend zeigt sich, dass der historische Verfassungsgeber keine unbewusste Lücke zur Rangfolge der Einnahmenarten hinterließ, die mit dem Steuerstaatsprinzip zugunsten der Steuer zu schließen wäre. Die Trennung und der Wegfall des ursprünglichen Art. 122, der eine Koppelung von Ausgaben und gleichrangigen Einnahmen vorsah, erfolgte, wenn überhaupt, aus zwei wesentlichen Gründen: zum einen aufgrund der (vermeintlich) temporären Natur der Besatzungskosten, die in die Übergangsvorschriften überführt wurden, zum anderen zur Vermeidung einer zu engen Rückbindung des Haushaltsgesetzgebers. Das damit einhergehende Entfallen der implizierten Gleichrangigkeit der Einnahmearten in Art. 122 sollte daher gerade nicht in eine Vorrangigkeit der Steuer münden. Derartige Überlegungen spielten trotz der überwiegenden steuerlichen Regelungen im Finanzwesen keine Rolle. Vielmehr kann geschlussfolgert werden, dass der Verfassungsgeber ungewollt die Betonung der Gleichrangigkeit der Einnahmenarten nicht mit aufnahm.¹⁰²² Insgesamt zeigt sich das Bestreben des historischen Verfassungsgebers, dem Gesetzgeber, wie bereits früh im Ausschuss für Finanzfragen festgestellt, einen offenen Handlungsrahmen zu bieten, anstatt selbst abschließend Inhalte festzulegen. Die historische Genese des Art. 120 GG bestätigt die intendierte Offenheit des Grundgesetzes als Rahmenordnung, die eine Priorisierung der Einnahmequellen und damit das Steuerstaatsprinzip gerade nicht vorsieht.

Ein anderes Bild ergibt sich auch nicht, wenn die nach Verkündung des Grundgesetzes erfolgten Änderungen der Art. 104a ff. GG vor der Frage einer Rangordnung der Einnahmearten betrachtet werden. Die Finanzreform 1969 diente insbesondere der Stärkung des bundesstaatlichen Verbund- und Kooperationsprinzips. Bis zu den Föderalismusreformen 2006 und 2009 wurde keine grundlegende Reform durchgeführt. Die Föderalismusreformen konzentrierten sich dann auf die Entflechtung von Zuständigkeiten und die Stärkung der Eigenständigkeit von Bund und Ländern sowie die Schuldenproblematik. Seitdem können die weiteren Entwicklungen zwar eher wieder als Unitarisierung und Machtverschiebung zugunsten des Bundes beschrieben werden.¹⁰²³ Die Frage der Rangfolge der Einnahmearten war jedoch nie Gegenstand der Änderungen und Reformbemühungen.

c. Zwischenergebnis

Ausgangspunkt der gegensätzlichen Ansichten zur Verfassungsinterpretation ist die Lückenhaftigkeit und Offenheit des Grundgesetzes. Bestimmte Materien und Fragen sind teilweise völlig ungeregelt geblieben, so etwa die Frage des primären Finanzierungsmittels

¹⁰²² Dieses Ergebnis widerspricht auch nicht der verfassungshistorischen Auslegung, nach der etwas nur dann nicht als ungeschriebenes Verfassungsrecht hergeleitet werden kann, wenn es diskutiert und dann bewusst verworfen wurde, vgl. Gusy, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (122). Dies ist hier aber nicht der Fall, da eben nicht die Gleichrangigkeit der Einnahmenarten in Art. 122 in Frage gestellt und aus sachlichen Gründen verworfen wurde, sondern, wenn überhaupt, andere Erwägungen für deren Wegfall und damit Nichtregelung maßgeblich waren.

¹⁰²³ Hierzu Heintzen, in: von Münch/Kunig (Begr.), GG, Vorbem. zu den Art. 104a-115 GG, Rn. 34, 36, 40; Siekmann, in: Sachs (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Abschn. X, Rn. 41; ausf. Heun/Thiele, in: Dreier (Hrsg.), GG, Vorbem. zu Art. 104a-115 GG, Rn. 6 ff.

staatlicher Aufgaben, oder nur über allgemeine Richtlinien oder Prinzipien aufgenommen worden. Das Verständnis vom Grundgesetz als Grundordnung sieht die Verfassung als eine potenziell geschlossene Ordnung. Aufkommende Lücken sind im Wege der Verfassungsinterpretation zu schließen und dadurch dem Gesetzgeber konkrete Vorgaben zu geben. Seine Gestaltungsfreiheit wird stark eingeschränkt, da alles Recht von der Verfassung mitgestaltet wird. Dergestalt kann die Vorrangigkeit eines Finanzierungsmittels, der Steuer, über das Steuerstaatsprinzip aus einer Gesamtschau der Einzelbestimmungen hergeleitet werden. Allerdings steht das Verständnis vom Grundgesetz als Grundordnung im Widerspruch zum Demokratieprinzip und zur Normativität der Verfassung.

Daher stellt das Grundgesetz primär eine Rahmenordnung bereit. Es beschränkt sich in seinen Regelungen bewusst nur auf die Festlegung von Rahmenbedingungen sowie Verfahrensregeln und überlässt damit weite Materien und Fragen der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers. Diese Freiheit wird durch geschriebene Bestimmungen begrenzt. Ungeregelte Fragen können nur dann als vorgegebener Rahmen und damit außerhalb der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers gesehen werden, wenn diese Lücke unbewusst aufgenommen wurde; der Verfassungsgeber die Frage also eigentlich regeln wollte, es aber nicht getan hat. Hierbei kommt der verfassungshistorischen Auslegung eine besondere Bedeutung zu. Diese zeigte, dass eine Priorisierung der Einnahmenarten auch durch die ausführlichen Regelungen in der Finanzverfassung zur Steuer vom Verfassungsgeber nicht ungewollt unterblieb. Damit kann ein normatives Steuerstaatsprinzip nach dem in dieser Arbeit vertretenen Verständnis nicht aus dem Grundgesetz hergeleitet werden. Dem Gesetzgeber verbleibt damit nach der allgemeinen Verfassungsdogmatik im Abgabenrecht ein weiterer Spielraum, in dessen Richtung zuletzt auch das BVerfG wieder mehr tendierte – sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht.¹⁰²⁴

Allerdings ist mit der Feststellung, dass es keine verfassungsrechtlich vorgegebene Rangfolge der Einnahmearten gibt, noch nicht abschließend geklärt, ob dem Rahmen des Grundgesetzes selbst nicht noch andere Grenzen für die abgabenrechtliche Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers abzuleiten sind. Denn nur, weil sich das Steuerstaatsprinzip als solches und mit ihm eine Priorisierung der Steuer als Rahmengrenze nicht aus dem Grundgesetz herleiten lassen, sagt dieser Umstand noch nichts über andere mögliche abgabenrechtliche Einschränkungen der politischen Gestaltungsfreiheit aus. Diese könnten sich aus den Kompetenznormen, speziell der Finanzverfassung (2.), den Verfassungsprinzipien (3.) und den

¹⁰²⁴ Vgl. hierzu das Urteil zu den Polizeikosten für Hochrisikospiele, in welchem das BVerfG dem Gesetzgeber einen weiten Gestaltungsspielraum einräumt, der auf Ebene des Zurechnungsgrundes nicht durch ein Steuerstaatsprinzip eingeschränkt wird, vgl. BVerfG, GewArch 2025, 45 (69, Rn. 86 ff.) sowie Kap. § 5 D. IV. 4.; zwar spricht auch Selmer, in: Breuer/Kloepfer/Marburger/Schröder (Hrsg.), Umweltschutz durch Abgaben und Steuern, S. 15 (26 f.), dem Gesetzgeber einen weiten Spielraum zur Wahl der Abgabe zu. Er engt ihn wohl aber darüber wieder ein, dass er auf materieller Ebene die Anforderungen, die sich aus dem Steuerstaatsprinzip ergeben, anlegt. Damit wird formell das steuerstaatliche Subsidiaritätsprinzip abgelehnt, materiell besteht es aber weiterhin.

Grundrechten (4.) ergeben. Es ist zu untersuchen, ob und in welchem Umfang sich vereinzelt Elemente eines Steuerstaatsprinzips im Rahmen des Grundgesetzes wiederfinden lassen, die die Wahl des Finanzierungsmittels einschränken. Oder stellt die Finanzverfassung im X. Abschnitt des Grundgesetzes letztlich wirklich nur einen Leitgedanken an den Gesetzgeber dar (5.)?

2. Einschränkung durch die finanzverfassungsrechtlichen Kompetenznormen

Die Kompetenznormen der Finanzverfassung (Art. 105 f. GG) könnten zunächst die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers im Hinblick auf die freie Wahl des Finanzierungsmittels, also Steuer oder nichtsteuerliche Abgabe, vorbehaltlich ihrer jeweiligen spezifischen materiellen Anforderungen einschränken. Zu beachten ist zunächst, dass den Einzelnormen des Grundgesetzes bei einem Verständnis einer Rahmenordnung nicht mehr Rechtsfolgen entnommen werden dürfen, als in ihnen angelegt sind.¹⁰²⁵ Die äußerste Grenze bildet damit der Wortlaut. In ihrem Regelungsgehalt sehen die Vorschriften die Zuweisung der Erhebung- und Ertragszuständigkeiten der Steuern vor. Sie berechtigen damit den Gesetzgeber lediglich zu Maßnahmen und enthalten keine Verpflichtung zur Erhebung einer Steuer. Damit kann auch nur im Ausnahmefall eine Einschränkung der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers vorliegen. Da der abgesteckte Regelungsbereich gewahrt bleiben muss, kann er als Grenze für den Gesetzgeber nur überschritten werden, wenn die Erhebung von Steuern endgültig ausgeschlossen wäre. Die berechtigende Funktion der Vorschriften wäre dann in Gänze aufgehoben. In diesem Fall wäre die Erhebung der diese Grenze überschreitenden und aller zukünftigen nichtsteuerlichen Abgabe einzuschränken. Ein solcher Zustand ist aber praktisch nicht denkbar, bleibt daher theoretischer Natur und Folgefragen, wie u.a. ein solcher Zustand festgestellt werden kann, müssen nicht beantwortet werden.

3. Einschränkung durch Verfassungsprinzipien

Zudem könnten sich aus den Verfassungsprinzipien, konkret dem Bundesstaatsprinzip (a.) und Sozialstaatsprinzip (b.), Rahmengrenzen für die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers im Hinblick auf die Wahl von Finanzierungsmitteln ergeben. Das Rechtsstaatsprinzip begrenzt diese nicht inhaltlich, da es primär formelle und allgemeine materielle Anforderungen an jedes staatliche Handeln stellt.¹⁰²⁶

a. Bundesstaatsprinzip

Das Bundesstaatsprinzip sieht eine föderale Aufgabenaufteilung vor, zu der korrespondierend auch die Finanzen verteilt sein müssen. Es garantiert damit den Ländern ein Mindest-

¹⁰²⁵ Vgl. Gusy, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (120 f.). Der herausgearbeiteten Verfassungsinterpretation folgend werden auch die Regelungen der Finanzverfassung als Rahmenordnung für die Kompetenzverteilung der Steuern aufgefasst, vgl. ebenfalls Schwarz, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 104a, Rn. 16; vgl. Kap. § 6 B. II. 1. b.

¹⁰²⁶ Vgl. Grzeszick, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 20, Rn. 35 ff.

maß an staatlicher Handlungsfähigkeit. Wie bereits festgestellt, findet sich diese Ausprägung des Bundesstaatsprinzips als Ausfluss der Aufteilung der Sachkompetenzen bereits in der Finanzverfassung, der Aufteilung der Kompetenzen und des vertikalen Finanzausgleichs wieder.¹⁰²⁷ Eine Einschränkung der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers hinsichtlich der zu erhebenden Abgabe hält das Bundesstaatsprinzip dagegen nicht bereit. Denn über die Neufestsetzung der Umsatzsteuer (Art. 106 Abs. 3 GG) und über den Länderfinanzausgleich (Art. 107 Abs. 2 Satz 1 bis 4 GG) ist es dem einfachen Gesetzgeber möglich, auch auf erhöhte Einnahmen durch nichtsteuerliche Abgaben angemessen reagieren zu können.¹⁰²⁸ Eine ausreichende Finanzierung der Glieder des Bundesstaates ist durchwegs gewährleistet. Damit beinhaltet der Rahmen des Bundesstaatsprinzips keine Eingrenzung des abgabenrechtlichen Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers im Sinne einer Vorrangigkeit der Steuer; der bundesstaatlich vorgegebene Rahmen sieht die gleichberechtigte Erhebung der nichtsteuerlichen Abgabe vielmehr vor.

b. Sozialstaatsprinzip

Das Sozialstaatsprinzip verpflichtet den Staat, für soziale Sicherheit und Gerechtigkeit zu sorgen.¹⁰²⁹ Daraus folgt an sich noch kein Gebot zur Finanzierung über Steuern, jedoch eine Verpflichtung des Staates zur finanziellen Leistungsfähigkeit sozialstaatlicher Leistungen. Da aber auch mit nichtsteuerlichen Abgaben, speziell den Gebühren und Beiträgen aufgrund des Non-Affektionsgrundsatzes,¹⁰³⁰ sozialstaatliche Leistungen finanziert werden können, überschreitet die gleichrangige Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben nicht den vorgegebenen Rahmen des Sozialstaatsprinzips. Denn es besteht keine Gefahr, dass sozialstaatliche Leistung strukturell gefährdet werden. Dem Gesetzgeber erwächst mithin auch keine Begrenzung aus dem Sozialstaatsprinzip in Bezug auf die Wahl des Finanzierungsmittels.

4. Einschränkung durch Grundrechte

Neben den Kompetenznormen und Verfassungsprinzipien könnten die Grundrechte die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei der Wahl des Finanzierungsmittels einschränken. Die Arbeit begrenzt sich hierbei auf den Grundsatz der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen (Art. 3 Abs. 1 GG).¹⁰³¹ Dieser sieht vor, dass die Abgabenlast gleich- und verhältnismäßig unter den Abgabepflichtigen verteilt wird. Zur Rechtfertigung seiner Durch-

¹⁰²⁷ Vgl. hierzu Kap. § 6 A. I. 2. b. aa.

¹⁰²⁸ Vgl. ebenfalls *Sacksofsky*, in: dies./Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, S. 188 (202 f.); *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 182.

¹⁰²⁹ *Voßkuhle/Wischmeyer*, JuS 2015, 693.

¹⁰³⁰ *Kempny*, VR 2014, 300 (305); *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 114 f.; für die Gebühren ebenfalls *P. Kirchhof*, in: Isensee/ders. (Hrsg.), HBStR, Bd. V, § 119, Rn. 57.

¹⁰³¹ Allerdings würde sich auch aus den in Betracht kommenden Freiheitsgrundrechten (Art. 12 und Art. 2 Abs. 1 GG) nichts anderes ergeben, da diese nur extreme freiheitseinschränkende Ausgestaltungen (bspw. Erdrosselungsabgabe) begrenzen, und damit keine Einschränkungen in der Wahl der Abgabenarten vorsehen.

brechung bedarf es grundsätzlich eines hinreichenden sachlichen Grundes, der die Anforderungen an die sich je nach Einzelfall ergebende Verhältnismäßigkeitsprüfung erfüllen muss.¹⁰³²

Da das Grundgesetz als Rahmenordnung bereits mangels unbewusster Lücke keine Rangfolge der Abgabenarten vorsieht, müssen Steuern und nichtsteuerliche Abgabe konsequenterweise auch im Rahmen der Prüfung des Art. 3 Abs. 1 GG nur den sich aus ihm ergebenden Anforderungen unterliegen. Eine steuerverfassungsrechtliche Sonderdogmatik, unabhängig von der Existenz eines Steuerstaatsprinzips,¹⁰³³ untergräbt dies größtenteils, da mit ihr implizit eine Hervorhebung des Steuerrechts und damit der Steuer als primäres Finanzierungsmittel einhergeht.¹⁰³⁴ Dies zeigt sich insbesondere an der Verlagerung der Leistungsfähigkeit auf Ebene des Schutzgehalts der Belastungsgleichheit.¹⁰³⁵ Dadurch würde die Erhebung einer an der Leistungsfähigkeit orientierten Steuer mangels Durchbrechung der Belastungsgleichheit problemlos möglich, ohne dass sich im Wortlaut des Art. 3 Abs. 1 GG hierfür eine Grundlage findet.¹⁰³⁶ Der Wortlaut fordert nämlich nur, dass jede Ungleichbehandlung von Gleichem einen sachlichen Grund bedarf. Das Verständnis von der Rahmenordnung und die Ablehnung der steuerverfassungsrechtlichen Sonderdogmatik bedeuten damit für die Prüfung der Belastungsgleichheit einerseits, dass Steuern nicht a priori durch ihre Orientierung am Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt sind, sondern dass das Leistungsfähigkeitsprinzip nur als ein sachlicher Grund zur Rechtfertigung der Steuer neben anderen Gründen herangezogen werden kann.¹⁰³⁷ Zumal auch nicht jede Steuer dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgt.¹⁰³⁸ Andererseits ist eine Rechtfertigung der nichtsteuerlichen Abgaben auch nur vor Anforderungen des Grundsatzes der Belastungsgleichheit notwendig.¹⁰³⁹ Die Abgabenarten unterliegen demnach nur den sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergebenden Voraussetzungen, welche im Kern die Rechtfertigung einer ungleichen Belastung fordern. Der Gesetzgeber bleibt damit in der Wahl seiner Finanzierungsinstrumente frei, soweit er die allgemeinen Anforderungen an die Rechtfertigung der ungleichen Belastung wahrt.

¹⁰³² Vgl. Kap. § 3.

¹⁰³³ Die Trennung von Steuerverfassungsrecht und Finanzverfassungsrecht betonend *Dürschmidt*, ZfU 2024, 1 (30); dagegen den Zusammenhang zwischen der besonderen Stellung des Leistungsfähigkeitsprinzips und dem Steuerstaatsprinzip betonend *Weber-Grellet*, FS Posser, S. 395 (396 f.); *ders.*, NJW 2001, 3657 (3663).

¹⁰³⁴ Zu einem ähnlichen Ergebnis aufgrund des Verfassungsverständnisses kommend *Lepsius*, in: Jestaedt/*ders.*/Möller/Schönberger (Hrsg.), S. 159 (247 ff.); zur Sonderdogmatik vgl. insb. Kap. § 3 A.

¹⁰³⁵ Vgl. die Darstellung bei *Kischel*, in: BeckOK, GG, Art. 3, Rn. 148.

¹⁰³⁶ Zur Bedeutung des Wortlauts beim Verständnis von der Rahmenordnung und für die Bestimmung des Rahmens vgl. Kap. § 6 B. II. 1. b.

¹⁰³⁷ Zum selben Ergebnis kommend *Kempny*, StuW 2014, 185 (197 f.); *Kischel*, in: BeckOK, GG, Art. 3, Rn. 148 m.w.N.; die bisherige Sonderdogmatik im Steuerrecht auch unter Hinweis auf die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers ablehnend vgl. *Kischel*, in: BeckOK, GG, Art. 3, Rn. 143 f.

¹⁰³⁸ Insb. die indirekten Steuern sind hier auszunehmen, vgl. so ebenfalls *Kempny*, DVBl 2017, 862 (865); a.A. *P. Kirchhof*, in: Isensee/*ders.* (Hrsg.), HBSStR, Bd. V, § 118, Rn. 241, vgl. ebenfalls Kap. § 3 A.

¹⁰³⁹ Vgl. hierzu Kap. § 3 B.

5. Finanzverfassung als Leitgedanke an den Gesetzgeber?

Die Offenheit der Verfassung verdeutlicht: Das Grundgesetz enthält kein vollständiges Programm für die Beantwortung jeder Frage. Daraus ergeben sich Bedenken gegenüber Auslegungsmethoden, die das zu lösende Problem der Norm und dem verfassungsrechtlichen System voranstellen. Der normative Gehalt einer Verfassungsnorm oder eines Normenkomplexes ist jedoch nicht von einem konkreten Problem heraus zu bestimmen, sondern von den Normen selbst abzuleiten.¹⁰⁴⁰ Soll keine Bindung des Gesetzgebers begründet werden, darf sie auch nicht hergeleitet werden.¹⁰⁴¹ Dies zugrunde gelegt, sieht das Grundgesetz keine formelle oder materielle Einschränkung der politischen Gestaltungsfreiheit im Hinblick auf die Wahl der Abgabenart vor.

Offen bleibt, wie die Finanzverfassung im X. Abschnitt des Grundgesetzes einzuordnen ist. Auch wenn ihr keine normative Wirkung zukommt und sie damit nicht zur Begründung des Steuerstaatsprinzips beitragen kann,¹⁰⁴² nimmt sie im Grundgesetz u.a. durch die Aufteilung der Steuerkompetenzen und -ertragszuweisungen in einem eigenen Abschnitt einen strukturprägenden Charakter des Staates des Grundgesetzes ein.¹⁰⁴³ Dies sah auch der Parlamentarische Rat insofern er die aufkommensstärksten Steuern, die Einkommen- und Körperschaft- sowie Umsatzsteuer, als „Puffer“ im Rahmen des Finanzausgleichs hervorhob, um darüber die finanzielle Leistungsfähigkeit der Glieder des Bundesstaates zu sichern.¹⁰⁴⁴ Wie bereits festgestellt, darf zudem die Erschließung anderer Einnahmequellen nie zu einer Unmöglichkeit der Steuererhebung führen, da ansonsten die berechtigende Funktion der Finanzverfassung verloren geht.¹⁰⁴⁵ Dies zusammengesetzt ist die Finanzverfassung vielmehr als Leitgedanke¹⁰⁴⁶ an den Gesetzgeber, d.h. als Grundorientierung und Richtpunkt¹⁰⁴⁷ auch eine Finanzierung über Steuern anzustreben, zu verstehen. Sie gewährt dem Gesetzgeber damit trotzdem einen weiten Gestaltungsspielraum bei der Wahl der Einnahmenerzielung ohne verpflichtende Vorgaben. Der verfassungsrechtliche Kontrollgehalt greift nur ein, wenn die Verwirklichung der Richtung, also die Erhebung von Steuern, dauerhaft unmöglich gemacht wird. Einem solchen Verständnis von der Finanzverfassung als Zielvorgabe widerspricht auch nicht dem Verständnis des Grundgesetzes als Rahmenordnung. Denn eine Richtungsbestimmung für die politische Entscheidungsgewalt ohne hinreichend verbindliche Normativität konterkariert nicht die vom Grundgesetz geforderte Offenheit.¹⁰⁴⁸ Damit ist die Finanzverfassung und ihr primärer Regelungsgehalt von Steuern

¹⁰⁴⁰ Vgl. im Allgemeinen Gusy, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (123 f.).

¹⁰⁴¹ Gusy, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (128).

¹⁰⁴² Vgl. Kap. § 6 A. II.

¹⁰⁴³ Vgl. hierzu auch die Einschränkungen in Kap. § 6 B. II. 2.

¹⁰⁴⁴ Vgl. hierzu bereits Ausschuss für Finanzfragen, 2. Sitzung v. 16.9.1948, S. 20. Dokumentiert bei Feldkamp/Müller (Bearb.), Der Parlamentarische Rat 1948-1949, Akten und Protokolle, Bd. 12, Nr. 2, S. 66 (83).

¹⁰⁴⁵ Vgl. Kap. § 6 B. II. 2.

¹⁰⁴⁶ Die Funktion der Verfassung durch Leitgedanken die politische Zukunft mitzubestimmen, findet sich auch in Badura, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HBStR, Bd. XII, § 265, Rn. 42.

¹⁰⁴⁷ Böckenförde, Der Staat 29 (1990), 1 (30 f.) mit Bezug zur Grundrechtsdogmatik.

¹⁰⁴⁸ Vgl. Böckenförde, NJW 1976, 2089 (2099); ähnlich Gusy, in: JöR, Bd. 33 (1984), S. 105 (128).

nicht als Priorisierung im normativen Sinne, sondern vielmehr als Leitgedanke an den Gesetzgeber, auch auf eine Finanzierung über Steuern zurückzugreifen, zu verstehen.

III. Zusammenfassung: Auswirkung auf die Begründung des Steuerstaatsprinzips

Der Untersuchung lag die Frage zugrunde, ob das Grundgesetz eine normative Vorrangigkeit der Steuer i.S.d. Steuerstaatsprinzips begründet oder ob einem solchen Prinzip die verfassungsrechtlich garantierte Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers entgegensteht. Letztere wird als das verfassungsrechtlich Erlaubte umschrieben und hängt maßgeblich vom zugrundeliegenden Verfassungsverständnis ab. Das Verständnis des Grundgesetzes als potenziell geschlossene Grundordnung könnte zwar eine normative Herleitung des Steuerstaatsprinzips ermöglichen. Jedoch steht sie im Widerspruch zum Demokratieprinzip und der Normativität der Verfassung. Vielmehr stellt das Grundgesetz eine Rahmenordnung dar, die eine bewusst offene und lückenhafte Regelungsstruktur enthält. Eine normative Herleitung ungeschriebenen Verfassungsrechts, wie das Steuerstaatsprinzip, ist nur möglich, wenn der Verfassungsgeber eine Materie regeln wollte, dies aber unbewusst unterließ. Die verfassungsgeschichtliche Analyse der Finanzverfassung und des Art. 120 GG zeigten jedoch, dass die Priorisierung der Einnahmenarten im Finanzwesen nicht unbewusst unterblieb. Vielmehr wurde bis zum Schluss an einer Gleichrangigkeit festgehalten, die letztlich durch die Auflösung von Art. 122 weggefallen ist. Dies sollte aber in jedem Fall nicht in einer Vorrangigkeit der Steuer münden.

Folglich lässt sich ein normatives Steuerstaatsprinzip nicht aus dem Grundgesetz herleiten. Nach dem Verständnis von der Rahmenordnung beschränken auch die Kompetenznormen der Finanzverfassung (Art. 105 f. GG), das Bundesstaatsprinzip und das Sozialstaatsprinzip die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei der Wahl der Finanzierungsmittel nicht. Ebenso unterliegen Steuern und nichtsteuerliche Abgaben denselben materiellen Voraussetzungen des Grundsatzes der Belastungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG), sodass sich hieraus ebenfalls keine Einschränkung bei der Wahl der Abgabenart ergibt. Die Finanzverfassung ist vielmehr als Leitgedanke zu verstehen, der den Gesetzgeber darauf hinweist, auch auf eine Finanzierung über Steuern zurückzugreifen, ohne eine verpflichtende Priorisierung festzulegen. Der Gesetzgeber darf die Form der Finanzierung damit frei wählen, solange er sich im allgemeinen Rahmen der Verfassung bewegt. Ein Vorrang der Steuer widerspricht diesem offenen politischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. Das Grundgesetz begründet demnach keine normative Vorrangigkeit der Steuer und damit auch kein Steuerstaatsprinzip.

C. Ergebnis: Offenheit der staatlichen Einnahmenerzielung?

Das Steuerstaatsprinzip verlangt nach seinem normativen Verständnis, welches ihm seine Befürworter zugrunde legen, eine allgemeine Priorisierung der Steuer gegenüber den nicht-

steuerlichen Abgaben zur Finanzierung der öffentlichen Aufgaben. Dem folgend delegitiert es durch die Annahme restriktiver Voraussetzungen die nichtsteuerlichen Abgaben als Wertungs- und Interpretationsgrundsatz im Rahmen der Prüfung von Art. 3 Abs. 1 GG.

Jedoch kann der „normative Hort“¹⁰⁴⁹ des Steuerstaatsprinzips, die Finanzverfassung im X. Abschnitt des Grundgesetzes, nicht zu seiner normativen Begründung beitragen. Denn sie stellt keinen integralen, mitkonstituierenden Bestandteil des Bundesstaatsprinzips dar, sondern erwächst vielmehr aus der föderalen Aufgabenverteilung. Die Finanzverfassung hat damit keine über ihren eigenen Regelungsgehalt hinausgehende normative Wirkung auf das übrige Grundgesetz und kann demnach kein Steuerstaatsprinzip begründen. Sie stellt eine konkrete Ausgestaltung des Bundesstaatsprinzips dar und steht damit in einem gleichrangigen Verhältnis zu den Sachaufgaben. Auslegungstreitigkeiten oder Wechselwirkungen sind dabei unter Berücksichtigung des Bundesstaatsprinzips zu lösen. Kurzum: Das Grundgesetz interpretiert die Finanzverfassung – sie dient, statt zu dirigieren.

Das herausgearbeitete Ergebnis gegen eine Vorrangigkeit der Steuer deckt sich dabei auch mit der Verfassungsinterpretation des Grundgesetzes. Denn das Grundgesetz als offene und lückenhafte Regelungsstruktur lässt dem Gesetzgeber bewusst einen weiten Gestaltungsspielraum, wie die verfassungsgeschichtliche Analyse der Finanzverfassung und des Art. 120 GG belegen. Auch der Rahmen des Grundgesetzes begründet keine Einschränkung bei der Wahl des Finanzierungsmittels; außer wenn die Erhebung von Steuern nicht mehr möglich wäre. Die Finanzverfassung mit ihren primären Regelungen zur Steuer stellt demnach vielmehr einen Leitgedanken an den Gesetzgeber dar, auch auf eine Finanzierung über Steuern zurückzugreifen. Sie legt aber keine verpflichtende Priorisierung fest, weshalb der Gesetzgeber seinen weiten Gestaltungsspielraum im Abgabenrecht behält.

In Ergänzung der bereits ausgetauschten Argumente¹⁰⁵⁰ und der Darstellung der inkonsequenten Anwendung bei der Verfolgung von Lenkungszwecken¹⁰⁵¹ zeigen auch die vorgebrachten Argumente in eine klare Richtung: Ein normatives Steuerstaatsprinzip liegt dem Grundgesetz nicht zugrunde. Es handelt sich um ein Konstrukt, das keine ausreichende dogmatische und normative Begründung im Grundgesetz findet. Eine in engen Grenzen limitierende Steuerstaatlichkeit zeigt sich durch die Regelungen der Finanzverfassung nur dann, wenn die Erhebung einer Steuer nicht mehr möglich ist. Das Grundgesetz zwingt den Staat also nicht primär zur Steuererhebung, sondern gibt lediglich vor, dass Steuern im Rahmen des Gesamtfinanzbedarfs eine Rolle spielen sollten. Das Steuerstaatsprinzip ist damit Leitgedanke statt verfassungsrechtliche Wirklichkeit.

¹⁰⁴⁹ Habermann, Gebühren für Gefahrenabwehrrecht, S. 225.

¹⁰⁵⁰ Vgl. Kap. § 5 C.

¹⁰⁵¹ Vgl. Kap. § 5 D.

§ 7 Folgerwägungen: Anforderungen an die abgabenrechtliche Lenkung

Nachdem im vorherigen Kapitel herausgearbeitet wurde, dass das Steuerstaatsprinzip lediglich als verfassungsrechtlicher Leitgedanke dem Grundgesetz zugrunde liegt und damit keine Rechtswirkungen entfaltet, ist dieses Ergebnis auf die Verfassungsmäßigkeit der abgabenrechtlichen Lenkung zu übertragen. Entscheidendes Charakteristikum ist die primäre Verfolgung eines Lenkungszwecks neben einer untergeordneten Einnahmenerzielung, sowohl bei der Steuer als auch bei den nichtsteuerlichen Abgaben.¹⁰⁵² Verfassungsrechtlich stellt sich dabei die Frage, ob der Lenkungszweck zur materiellen Rechtfertigung vor Art. 3 Abs. 1 GG insbesondere dem Grunde nach herangezogen werden kann. Die abgabenrechtliche Lenkung ist dabei zwar weder ein Allheilmittel noch ein Ersatz für das Ordnungsrecht. Sie stellt aber gleichwohl eine wichtige ordnungsrechtliche Ergänzung dar.¹⁰⁵³ Damit der Gesetzgeber von diesem Instrument in verfassungsrechtlich zulässiger Weise Gebrauch machen kann, sind neben dem „Ob“ – sofern es zu bejahen ist – auch konkrete verfassungsrechtliche Anforderungen („Wie“) zu formulieren. Zu klären ist ferner, ob aufgrund des gleichrangigen Verhältnisses von Sach- und Steuerrecht dieselben Maßstäbe für die steuerliche und nichtsteuerliche Lenkung gelten. Dafür ist darzustellen, wie sich das bisher herangezogene steuerstaatliche Prüfungsprogramm wandelt (A.). Anschließend werden die Anforderungen an lenkende nichtsteuerliche Abgaben (B.) sowie Lenkungs-normen und -steuern (C.) näher untersucht. Abschließend erfolgt eine zusammenfassende Darstellung (D.).

A. Grundthese: Keine Sonderdogmatik durch ein verfassungsrechtliches Steuerstaatsprinzip

Besondere Bedeutung für die verfassungsrechtliche Legitimität von Abgaben kommt dem Gleichheitssatz in Art. 3 Abs. 1 GG zu – konkretisiert im Gebot der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen.¹⁰⁵⁴ Verstanden als finanzverfassungsrechtliches Wertungs- und Interpretationsprinzip wirke sich das Steuerstaatsprinzip auf der Ebene des Differenzierungsgrundes innerhalb der Rechtfertigungsprüfung aus. Die damit verbundene zusätzliche Rechtfertigung gegenüber der Finanzverfassung eröffne den Eintritt steuerstaatlicher, restriktiver Wertungen mit dem Ziel, die Steuer als primäre Finanzierungsquelle des Staates

¹⁰⁵² Unter Lenkungszwecke sind Gemeinwohlzwecke/-interessen zu verstehen, vgl. in diese Richtung auch Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 19.75; vgl. zudem Kap. § 2.

¹⁰⁵³ Vgl. Kap. § 4 C. und D.

¹⁰⁵⁴ Vgl. Kap. § 3.

zu sichern.¹⁰⁵⁵ Einerseits unterlägen damit nichtsteuerliche, auch lenkende Abgaben erhöhten verfassungsrechtlichen Anforderungen.¹⁰⁵⁶ Andererseits würde eine konsequente Anwendung des steuerstaatlichen Wertungsprinzips zugleich die Verfassungswidrigkeit einer Vielzahl von steuerlichen Normen mit Lenkungszweck implizieren und deren weitere Einführung erschweren.¹⁰⁵⁷ Als einheitliches Wertungsprinzip ziele es damit über die Beschränkung nichtsteuerlicher Abgaben hinaus und begrenze die staatliche Finanzgewalt durch den Vorrang des Steuerrechts vor dem Sachrecht sowie durch deren strikte Trennung.

Die bisherige Untersuchung zeigt auf, dass ein derart verstandenes Steuerstaatsprinzip mangels verfassungsrechtlicher Verankerung abzulehnen ist.¹⁰⁵⁸ Eine steuerstaatliche Sonderdogmatik lässt sich nicht begründen. Die Aussage des X. Abschnitts des Grundgesetzes erschöpft sich vielmehr darin, dass als Steuern zu qualifizierende Abgaben nicht unter Umgehung der Kompetenzordnung der Art. 104a ff. GG erhoben und verteilt werden dürfen.¹⁰⁵⁹ Aus einem Steuerstaatsprinzip bzw. der Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung folgen somit keine besonderen Anforderungen an die Legitimität nichtsteuerlicher, auch lenkender Abgaben sowie von Lenkungssteuern und -normen. Maßgeblich bleibt ausschließlich die Grundrechtsdogmatik des Art. 3 Abs. 1 GG. Dieses Verständnis steht auch in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BVerfG zu den Polizeikosten bei Hochrisikospiele.¹⁰⁶⁰ Indem das BVerfG die individuelle Zurechnung zum Veranstalter zentral auf den Aspekt der Veranlassung stützt, wofür ein wertendes Näheverhältnis genügt, räumt es dem Gesetzgeber einen weiten Gestaltungsspielraum ein. Das Näheverhältnis ergibt sich bei den Polizeikosten für Hochrisikospiele aus der besonderen Gefahrträchtigkeit der gewinnorientierten Veranstaltung. Diese gebührenrechtliche Anknüpfung ermöglicht so einen angemessenen Lastenausgleich, ohne dass die Gebührenfähigkeit staatlicher Kernaufgaben durch eine restriktive Auslegung eingegrenzt wird. § 4 Abs. 4 BremGebBeitrG ist daher ohne Einschränkung durch steuerstaatliche Wertungen dem Grunde nach gerechtfertigt.¹⁰⁶¹ Mit diesem Verständnis verbunden ist auch die Ablehnung der steuerverfassungsrechtlichen Sonderdogmatik, da sich in ihr durch die Hervorhebung des Leistungsfähigkeitsprinzips als konkrete Ausprägung der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen der steuerstaatliche Vorrang der Steuer als reines Finanzierungsmittel

¹⁰⁵⁵ Vgl. Kap. § 5 D. I. 4.

¹⁰⁵⁶ Vgl. Kap. § 5 D. II.

¹⁰⁵⁷ Vgl. Kap. § 5 D. III.

¹⁰⁵⁸ Vgl. Kap. § 6.

¹⁰⁵⁹ Vgl. so ebenfalls *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 189; *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, S. 72; *Weißenfeld*, Effiziente Preisgestaltung im Recht der Benutzungsgebühren, S. 135.

¹⁰⁶⁰ BVerfG, GewArch 2025, 45.

¹⁰⁶¹ Dagegen § 4 Abs. 4 BremGebBeitrG aufgrund des Steuerstaatsprinzips ablehnend u.a. *P. Kirchhof/G. Kirchhof*, Das Recht auf unentgeltliche Sicherheit, S. 7 ff., 31 f., 90; vgl. ebenfalls bereits Kap. § 5 D. I. 3. und § 5 D. IV. 4.

und die Trennung von Steuer- und Sachrecht zeigt.¹⁰⁶² Vielmehr ist die Leistungsfähigkeit einem gleichrangigen Verständnis nach als Differenzierungsgrund neben anderen Gründen anzusehen.¹⁰⁶³

B. Lenkende nichtsteuerliche Abgaben

Im Rahmen der entwickelten Grundthese stellt sich die Frage der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit lenkender nichtsteuerlicher Abgaben. Nach der allgemeinen Dogmatik des Art. 3 Abs. 1 GG erfordern nichtsteuerliche Abgaben einen sachlichen Grund, weil einzelne zumeist zusätzlich zur Steuer eine weitere Abgabe leisten müssen.¹⁰⁶⁴ Da sich die anzulegenden Maßstäbe hierzu bereits aus der Einordnung einer Abgabe ergeben können, ist zunächst zu erörtern, ob an einer solchen Zuordnung auch unabhängig eines Steuerstaatsprinzips festzuhalten ist (I.). Darauf aufbauend werden die verfassungsrechtlichen Anforderungen an nichtsteuerliche Lenkungsabgaben entwickelt (II.), bevor abschließend der Maßstab zur Überprüfung der Verfassungskonformität des BEHG (III.) herangezogen wird.

I. Notwendigkeit einer Zuordnung?

Die Frage nach der Kategorisierung nichtsteuerlicher Abgaben stellt sich auch im Lichte der allgemeinen Grundrechtsdogmatik. Während sie unter Geltung des Steuerstaatsprinzips bejaht wurde,¹⁰⁶⁵ bedarf sie nach der Aufgabe des Steuerstaatsprinzips einer erneuten, eigenständigen Bewertung. Da nach dem in dieser Arbeit vertretenen Verständnis die Finanzverfassung, speziell Art. 105 f. GG, lediglich die Kompetenz- und Ertragszuweisung der Steuern regelt, die Erhebung von nichtsteuerlichen Abgaben sich demgegenüber aus den Sachkompetenzen ergibt,¹⁰⁶⁶ könnte eine Kategorisierung abzulehnen sein. Denn alles, was nicht Steuer ist, hat sich eben nach Art. 70 ff. GG und der im Einzelfall unterscheidenden allgemeinen Grundrechtsprüfung zu richten.¹⁰⁶⁷ Allerdings erwähnt das Grundgesetz selbst vereinzelt nichtsteuerliche Abgaben, wie bspw. die Gebühren in Art. 74 Abs. 1 Nr. 22 GG und den Beitrag in Art. 74 Abs. 1 Nr. 12 GG. Diese Abgabentypen gänzlich außer Acht zu lassen, würde der Verfassung nicht gerecht werden.¹⁰⁶⁸ Da zudem über die verfassungsrechtlich vorgezeichneten und höchstrichterlich konturierten Abgabenarten, wie die Sonderabgaben, eine Vielzahl von weiteren Abgabentypen denkbar sind, erfüllen

¹⁰⁶² Dieses Ergebnis ergibt sich auch durch das in dieser Arbeit verfolgte Verfassungsverständnis von der Rahmenordnung. Eine steuerverfassungsrechtliche herausgebildete Sonderdogmatik würde den Gesetzgeber über die eigentliche Regelung des Art. 3 Abs. 1 GG hinaus beschränken und ist damit abzulehnen, vgl. Kap. § 6 B. II. 4. sowie Lepsius, in: Jestaedt/ders./Möllers/Schönberger (Hrsg.), S. 159 (247 ff.).

¹⁰⁶³ I.Erg. so ebenfalls Kischel, in: BeckOK, GG, Art. 3, Rn. 148 m.w.N.

¹⁰⁶⁴ Vgl. bereits Kap. § 3 A. sowie i.Erg. Kischel, in: BeckOK, GG, Art. 3, Rn. 170.1.

¹⁰⁶⁵ Vgl. Kap. § 5 D. II. 1.

¹⁰⁶⁶ Vgl. Kap. § 6 A. II. sowie Kap. § 6 B. II. 2.; zum selben Ergebnis kommend Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 189; Weissenfeld, Effiziente Preisgestaltung im Recht der Benutzungsgebühren, S. 135.

¹⁰⁶⁷ Vgl. in diese Richtung Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 189.

¹⁰⁶⁸ Ähnlich Fernkorn, Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Umweltenkungsabgaben, S. 59 f.

die bislang herausgebildeten Abgabentypen auch weiterhin die Funktion, die verfassungsrechtliche Beurteilung weniger problematischer Fälle nichtsteuerlicher Abgaben zu erleichtern.¹⁰⁶⁹ Einerseits auf Ebene der Bestimmung der Kompetenz, andererseits insbesondere zur Frage der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung. Denn nichtsteuerliche Abgaben sind materiell vor Art. 3 Abs. 1 GG nur durch einen sachlichen Grund zu rechtfertigen. Dieser wurde bei den beschriebenen Arten nichtsteuerlicher Abgaben auch vom BVerfG anerkannt und erleichtert die Prüfung. Maßgeblich ist hierbei die materielle Einordnung und nicht die Bezeichnung der Abgabe.¹⁰⁷⁰ Entspricht eine Abgabe keiner anerkannten Fallgruppe, wie bei der nichtsteuerlichen Lenkungsabgabe, ist zu prüfen, ob ein sachlicher Grund, der über die Einnahmenerzielung hinausgeht, die Ungleichbehandlung rechtfertigen kann. Daraus ergibt sich nichts anderes als bisher zum Steuerstaatsprinzip festgestellt wurde. Die Einordnung einer nichtsteuerlichen Abgabe folgt Praktikabilitätsgründen, ist also gleichsam notwendig.

II. Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Durchbrechung des Grundsatzes der Belastungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG)

Die verfassungsrechtlichen Anforderungen an lenkende nichtsteuerliche Abgaben bestimmen sich nach den allgemeinen Maßstäben zur Rechtfertigung der Durchbrechung des Grundsatzes der Belastungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG). Für solche Abgaben gelten zunächst nur geringe Voraussetzungen, insbesondere wenn sie an verhaltensbezogene Kriterien oder an verfassungsrechtlich verankerte Wertentscheidungen anknüpfen. Erfolgt jedoch ein zusätzlicher Eingriff in Freiheitsgrundrechte, wie in die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) oder die Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG), unterliegt die Rechtfertigung einer zusätzlichen strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung. Unabhängig hiervon bedarf es stets eines nachvollziehbaren sachlichen Grundes für eine gesetzliche Differenzierung oder Ungleichbehandlung, um die Abweichung vom Prinzip der Belastungsgleichheit durch die Erhebung einer zumeist neben die Steuer tretenden Abgabe zu legitimieren. Der mit einer lenkenden nichtsteuerlichen Abgabe stets verfolgte untergeordnete Einnahmeerzielungszweck darf nicht als ein solcher Grund herangezogen werden, da er für alle Abgabenarten gleichermaßen einschlägig wäre.¹⁰⁷¹

Mit der Ablehnung des Steuerstaatsprinzips könnte nunmehr der Lenkungszweck als sachlicher Grund nicht mehr nur im Hinblick für die Ausgestaltung der Höhe einer Abgabe oder der Abgabepflichtigen untereinander, sondern bereits auch für ihre Erhebung dem Grunde nach herangezogen werden.¹⁰⁷² Ist dies bereits der Fall, stellt sich nicht die Frage,

¹⁰⁶⁹ Ipsen et al., Zur Verfassungsmäßigkeit des BEHG, S. 23; Martini/Gebauer, ZUR 2007, 225 (232).

¹⁰⁷⁰ Vgl. bspw. BVerfG, NVwZ 2014, 1448 (1449, Rn. 40) m.w.N.

¹⁰⁷¹ Vgl. Kap. § 3 B.; vgl. Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 215 f.

¹⁰⁷² Zum bisherigen Verständnis nach dem Steuerstaatsprinzip und der damit verbundenen Ablehnung der Lenkungsabgabe als Abgabe sui generis vgl. Kap. § 5 D. II. 2. d.; hierzu auch Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern, S. 92.

ob die ehemals durch das Steuerstaatsprinzip determinierten Abgabenarten und ihre Rechtfertigungsmöglichkeiten wie bspw. der Vorteilsausgleich auch mit einem Lenkungszweck versehen werden können. Damit ein Lenkungszweck als sachlicher Grund herangezogen werden kann, ist zunächst festzustellen, ob es sich tatsächlich um eine lenkende nichtsteuerliche Abgabe handelt. Neben der reinen formellen Abgrenzung zur Steuer kommt der Einordnung erst auf materieller Ebene Bedeutung zu. Maßgeblich ist die subjektive Intention des Gesetzgebers, wobei der Lenkungszweck hinreichend klar vorgezeichnet sein muss.¹⁰⁷³ Nur in diesen Fällen kann der Lenkungszweck zur Rechtfertigung herangezogen werden. Die Verfolgung eines Lenkungszwecks, welcher sich nach den Gemeinwohlinteressen richtet, stellt dabei zunächst einen vernünftigen und einleuchtenden, damit sachlichen Grund für eine Benachteiligung dar.¹⁰⁷⁴ Das gilt unabhängig davon, ob er verfassungsrechtliche Anknüpfung findet. Damit er allerdings als nachvollziehbar sachlich und nicht als willkürlich anerkannt werden kann, bedarf es einer objektiven Eignung der Abgabe, die bezweckte Wirkung erzielen zu können.¹⁰⁷⁵ Andernfalls wäre es dem Gesetzgeber möglich, eine Vielzahl an Lenkungszwecken vorzutragen, um eine lenkende nichtsteuerliche Abgabe zu rechtfertigen. Hierfür muss plausibel und sachlich begründet werden, dass die tatbestandlich ausgestaltete Abgabe geeignet ist, die angestrebte Lenkungswirkung zu erreichen. Da eine solche Einschätzung im Wesentlichen der legislativen Einschätzungsprärogative unterliegt, genügt eine hinreichende Wahrscheinlichkeit, ohne dass ihre Wirksamkeit in jedem Einzelfall nachgewiesen werden muss. Lässt sich demnach ein nachvollziehbar sachlicher Grund in einem Lenkungszweck erkennen, durchbricht die Abgabe, sofern Maßstab lediglich die Willkürkontrolle ist, verfassungsrechtlich gerechtfertigt die Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen. Ist eine über die Willkürkontrolle hinausgehende strengere Rechtfertigungsprüfung erforderlich, ist der Lenkungszweck im Rahmen einer Verhältnismäßigkeitsprüfung zu überprüfen. Die mit der nichtsteuerlichen Lenkungsabgabe erhöhte Belastungsintensität ist dann dem Stellenwert des sachlichen Grundes, bspw. Art. 20a GG als Staatszielbestimmung, gegenüberzustellen und abzuwägen. Erst dann wäre die Abgabe vor Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt.

¹⁰⁷³ Vgl. hierzu die Bestimmung der steuerlichen Norm mit Lenkungszweck Kap. § 2 A. III. 2. c. bb. sowie in diese Richtung durch den Analogieschluss Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 2.22 m.w.N.; ebenfalls Kischel, in: BeckOK, GG, Art. 3, Rn. 170.1.

¹⁰⁷⁴ Vgl. statt vieler Wollenschläger, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 3, Rn. 89.

¹⁰⁷⁵ Ist eine strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung erforderlich, findet sich dies erst im Rahmen der Geeignetheitsprüfung wieder; in diese Richtung auch Kischel, in: BeckOK, GG, Art. 3, Rn. 29, welcher bereits in der Willkürkontrolle eine Verhältnismäßigkeitsprüfung angelegt sieht und damit auch eine Eignungsprüfung; vgl. zur Eignungsprüfung bei nichtsteuerlichen Abgaben BVerfGE 161, 63 (135) sowie Kap. § 5 D. IV. 3.; andeutend bereits BVerfG, NVwZ 2010, 831 (833), welches die Eignung für eine Lenkungswirkung bisher nur auf die Höhe begrenzte, da ein Lenkungszweck nach dem Steuerstaatsprinzip nicht die Erhebung dem Grunde nach zu rechtfertigen vermag; nichts anderes fordert das BVerfG bei steuerlichen Normen mit Lenkungszweck, wenn es eine „zweckgerechte Ausgestaltung“ verlangt, vgl. Kischel, in: BeckOK, GG, Art. 3, Rn. 167 f.; Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 241 mit Verweis auf BVerfGE 105, 73 (120 f.).

Damit kann ein Lenkungszweck eine nichtsteuerliche Abgabe dem Grunde wie der Höhe nach rechtfertigen – sowohl über die bloße Willkürkontrolle als auch über eine Verhältnismäßigkeitsprüfung. Voraussetzung ist aber: Der Zweck zur Verhaltenslenkung ist als sachlicher Grund erkennbar und die Abgabe plausibel geeignet, die bezweckte Lenkungswirkung zu erreichen. Die allgemeine Grundrechtsdogmatik versperrt sich im Ergebnis nicht gegenüber der nichtsteuerlichen Lenkungsabgabe.

III. Verfassungsmäßigkeit des Brennstoffemissionshandelsgesetzes

Dies bedeutet für die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit des BEHG Folgendes: Wäre die nach dem BEHG abzuführende CO₂-Abgabe ab 2027 auch unter Geltung des Steuerstaatsprinzips als Vorteilsabschöpfungsabgabe gerechtfertigt, ergeben sich verfassungsrechtliche Bedenken für den Zeitraum von 2021–2026.¹⁰⁷⁶ Von 2021–2025 werden die Zertifikate zu Festpreisen verkauft (§ 10 Abs. 2 BEHG) und im Jahr 2026 zwar versteigert, aber innerhalb eines Preiskorridors und unter Verzicht auf eine mengenmäßige Obergrenze (§ 10 Abs. 1 BEHG). Eben dieser Zeitraum von 2021 bis 2026 unterliegt nunmehr einer erneuten verfassungsrechtlichen Beurteilung¹⁰⁷⁷ anhand der soeben herausgebildeten Maßstäbe an eine nichtsteuerliche Lenkungsabgabe. Dabei stellt die CO₂-Abgabe nach dem BEHG eine nichtsteuerliche Abgabe dar, die ihren Gegenleistungsbezug in Abgrenzung zur Steuer in dem Erwerb der Zertifikate findet. Erst ein Zertifikat berechtigt Unternehmen, Brennstoffe in den Verkehr zu bringen, deren Verbrennung Treibhausgase freisetzt. Die kompetenzrechtliche Grundlage findet die CO₂-Abgabe als nichtsteuerliche Abgabe in Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 und 24 GG.¹⁰⁷⁸

Materiell ist die CO₂-Abgabe in der Einführungsphase und dem Preiskorridor an dem aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Grundsatz der Belastungsgleichheit zu messen. Hierzu bedarf es einer über den Zweck der Einnahmeerzielung hinausgehenden sachlichen Rechtfertigung.¹⁰⁷⁹ Maßgeblich ist, ob ein nachvollziehbarer sachlicher Grund erkennbar ist. Dies gilt sowohl für die Erhebung als auch die Höhe der Abgabe. Ein solcher könnte für die CO₂-Abgabe im Klima- und Umweltschutz gesehen werden. Dieser findet sich als Staatszielbestimmung verfassungsrechtlich in Art. 20a GG wieder. Der Gesetzgeber verfolgt mit der CO₂-Bepreisung ausweislich der Gesetzesbegründung das Ziel, Anreize zur Senkung des Verbrauchs fossiler Brennstoffe sowie zum Umstieg auf klimaschonendere Alternativen zu schaffen.¹⁰⁸⁰ Einem Zertifikatehandel ist die Abwälzung der Kosten auf die Ver-

¹⁰⁷⁶ Vgl. Kap. § 5 D. II. 4. b. bb.

¹⁰⁷⁷ Vgl. Ipsen *et al.*, Zur Verfassungsmäßigkeit des BEHG, S. 28 ff., welcher als sachlichen Grund für diesen Zeitraum auch bereits die Konturen der Vorteilsabschöpfungsabgabe heranzieht.

¹⁰⁷⁸ Vgl. Kap. § 5 D. II. 4. b. aa.

¹⁰⁷⁹ Vgl. statt vieler Nußberger/Hey, in: Sachs (Hrsg.), GG, Art. 3, Rn. 172.

¹⁰⁸⁰ BT-Drs. 19/14746, 1 ff.

braucher dabei immanent, auch wenn sich in der Gesetzesbegründung hierzu keine direkten Ausführungen finden lassen.¹⁰⁸¹ Ein erkennbarer und auf nachvollziehbaren Erwägungen beruhender Lenkungszweck liegt damit vor.

Um diesen allerdings als rechtfertigenden sachlichen Grund für die Erhebung der Abgabe vorbringen zu können, muss die CO₂-Bepreisung geeignet sein, die bezweckte Lenkungswirkung zu erreichen. Die Ausgestaltung der Abgabe muss Anreize zur Senkung des Verbrauchs schaffen können. Dagegen könnte eingewendet werden, dass der festgelegte Preis und die damit einhergehende Preiserhöhung für den Verbraucher zu niedrig seien, um eine Verhaltensänderung zu bezwecken,¹⁰⁸² oder dass die Steuerungswirkung wegen fehlender Handlungsalternativen, um die Belastungswirkung zu vermeiden, leerlaufe.¹⁰⁸³ Demgegenüber ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Wirkungen eines Preissignals auf einer komplexen Wechselwirkung verschiedener Faktoren beruht, die auch zum Teil außerhalb des BEHG liegen. Deren Bewertung und der Einschätzung, bei welchem Preis eine Lenkungswirkung eintritt, kommt in erster Linie dem Gesetzgeber im Rahmen seiner Einschätzungsprerogative zu. Zudem unterliegt die Preisgrenze im Rahmen des BEHG regelmäßiger Evaluierung (§ 23 BEHG). Da die Lenkungswirkung nicht in jedem Einzelfall eintreten muss, kann der CO₂-Bepreisung diese Wirkung auch nicht aufgrund einzelner Beispiele abgesprochen werden. Zudem können Lenkungswirkungen auch erst mittel- oder langfristig aufgrund fehlender unmittelbarer Alternativen eintreten. Somit ist nicht ersichtlich, dass eine Steuerungswirkung gänzlich ausbleibt. Die CO₂-Abgabe nach dem BEHG ist damit geeignet, die bezweckte Lenkungswirkung zu erzielen. Der Lenkungszweck des Klima- und Umweltschutzes kann damit als sachlicher Grund für die Erhebung dem Grunde und damit auch der Höhe nach herangezogen werden.¹⁰⁸⁴

Da die im BEHG vorgesehene Pflicht zum Erwerb von Zertifikaten zumindest auch die Berufsausübungsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) derjenigen berührt,¹⁰⁸⁵ die Brennstoffe in den Verkehr bringen, bedarf es für eine gerechtfertigte Durchbrechung der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen einer am Verhältnismäßigkeitsprinzip orientierten strengen Prüfung.¹⁰⁸⁶ Maßgeblich ist dabei, „ob für die vorgesehene Differenzierung Gründe von

¹⁰⁸¹ Vgl. *Hennicke*, NuR 2021, 83 (84) zur Funktionsweise des Zertifikathandels und dem damit verbundenen ökonomischen Grundgedanken der Weitergabe an den Verbraucher; i.Erg. ebenso *Fernkorn*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an Umweltabgaben, S. 109 f.

¹⁰⁸² Vgl. *Franzius*, EnWZ 2019, 435 (438).

¹⁰⁸³ Andeutend, aber im Rahmen einer CO₂-Steuer diskutiert *Leisner-Egensperger*, NJW 2019, 2218 (2220).

¹⁰⁸⁴ Zum gesamten Abs. *Ipsen et al.*, Zur Verfassungsmäßigkeit des BEHG, S. 42 ff.

¹⁰⁸⁵ Vgl. hierzu ebenfalls *Ipsen et al.*, Zur Verfassungsmäßigkeit des BEHG, S. 49 f.; auch mit Bezug zu Art. 14 Abs. 1 GG auf S. 44 ff.

¹⁰⁸⁶ Vgl. hierzu Kap. § 3 B. I.

solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleichen Rechtsfolgen rechtfertigen können“ (sog. neue Formel).¹⁰⁸⁷ Voraussetzung ist demnach, dass die CO₂-Bepreisung einen legitimen Zweck verfolgt, zur Erreichung dieses Zwecks geeignet und erforderlich ist sowie nicht außer Verhältnis zum verfolgten Zweck steht.

Wie bereits festgestellt verfolgt das BEHG einen legitimen Zweck. Durch die Bepreisung von Emissionen zur Erreichung der nationalen und europäischen Klimaziele beizutragen und damit das Klima und die Umwelt zu schützen. Dieser Zweck ist durch Art. 20a GG als verfassungsrechtliche Staatszielbestimmung legitim. Zudem sprach das BVerfG in seiner Entscheidung zum Klimaschutzgesetz der Treibhausgasreduzierung erhebliche Bedeutung zu.¹⁰⁸⁸ Das BEHG kann dazu beitragen, Treibhausgasemissionen zu reduzieren. Innerhalb der gesetzgeberischen Einschätzungsprärogative genügt es, dass das System langfristig Anreize für klimaschonendes Verhalten schafft und durch Evaluations- und Anpassungsmechanismen nachgesteuert werden kann. Das BEHG ist damit zur Zweckerreichung geeignet.¹⁰⁸⁹ Die Einführung einer CO₂-Steuer wäre zudem nicht weniger belastend als der Emissionshandel, da ihr das marktwirtschaftliche Element des Gegenleistungsbezugs fehlt, wodurch sie die Betroffenen nicht als Marktteilnehmer einbindet. Stattdessen legt eine CO₂-Steuer einseitig hoheitlich eine zusätzliche Abgabe auf und ist damit kein milderes, gleich geeignetes Mittel.¹⁰⁹⁰ Die Entscheidung des Gesetzgebers für die Einführung eines Emissionshandels und einer damit verbundenen CO₂-Bepreisung ist zur Zweckerreichung demnach auch erforderlich.¹⁰⁹¹

Des Weiteren darf das eingesetzte Mittel, die Beeinträchtigung der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen, nicht außer Verhältnis zum beabsichtigten Zweck stehen. Zunächst ist hervorzuheben, dass es sich bei dem verfolgten Ziel um eine Staatszielbestimmung handelt. Diese dient weitergedacht auch dem Schutz von (Freiheits-)Grundrechten wie bspw. dem Leben und der Gesundheit vor Gefahren des Klimawandels.¹⁰⁹² Angesichts der bereits eingetretenen und zukünftigen, ohne entsprechende Gegenmaßnahmen drohenden Klimaschäden kommt dem Lenkungszweck damit ein besonderes schweres Gewicht zu. Allerdings ist der Grad der Zweckerreichung durch die CO₂-Bepreisung schwer bestimmbar, da eine Verhaltensänderung hin zu klimaschonenderen Alternativen auf einer Vielzahl von Faktoren und Vorhaben beruht. Demgegenüber steht der Grundsatz der Belastungsgleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG. Dieser wird durch die zusätzliche CO₂-Abgabe berührt, da sie allein Unternehmen trifft, die Brennstoffe in den Verkehr bringen, mit deren Nutzung der Endverbraucher Treibhausgasemissionen verursacht. Bei der Bestimmung der Schwere dieser Beeinträchtigung darf nicht außer Acht gelassen, welche Belastung durch

¹⁰⁸⁷ Vgl. Kischel, in: BeckOK, GG, Art. 3, Rn. 28.

¹⁰⁸⁸ BVerfGE 157, 30, Ls. 4.

¹⁰⁸⁹ Vgl. zur Eignung Kap. § 7 B. II.

¹⁰⁹⁰ In diese Richtung auch Ipsen et al., Zur Verfassungsmäßigkeit des BEHG, S. 47.

¹⁰⁹¹ Vgl. so ebenfalls Ipsen et al., Zur Verfassungsmäßigkeit des BEHG, S. 47 f.

¹⁰⁹² BVerfGE 157, 30, Ls. 1.

einen zusätzlichen möglichen Umsatzrückgang infolge der implizierten Weitergabe der Kosten an die Verbraucher und dem Eintritt der Lenkungswirkung entsteht. Allerdings trägt die Ausgestaltung der Abgabe, wie die stufenweise Einführung oder Härtefallregelungen (§ 11 Abs. 1 BEHG) dazu bei, diese Eingriffsintensität abzumildern und ermöglicht es betroffenen Unternehmen, sich frühzeitig auf marktwirtschaftliche Auswirkungen der CO₂-Bepreisung einzustellen. Zudem ist zu berücksichtigen, dass mit der CO₂-Bepreisung nur derjenige belastet wird, der auch bei der Weitergabe der CO₂-Abgabe die Umwelt beansprucht oder ein Risiko hierfür bewirkt (sog. Kostenverursacherprinzip).¹⁰⁹³ Dem Endverbraucher obliegt es dann, durch klimaschonendere Alternative der endgültigen Belastung durch die Abgabe auszuweichen.¹⁰⁹⁴

Vor diesem Hintergrund stehen die Belastungen der Abgabepflichtigen durch die CO₂-Abgabe nicht außer Verhältnis zum verfolgten Zweck des Klimaschutzes. Auch wenn die Zweckerreichung des Klimaschutzes schwer zu ermitteln ist und eine Maßnahme von vielen darstellt, fördert sie zumindest das hohe Gut des Klimaschutzes. Die Belastung für die Abgabepflichtigen wird dagegen durch die Ausgestaltung der CO₂-Abgabe abgemildert. Eine Durchbrechung der Belastungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) ist damit im Zeitraum 2021-2026 dem Grunde und letztlich auch der Höhe nach aufgrund des Lenkungszwecks sachlich gerechtfertigt.¹⁰⁹⁵ Das BEHG verstößt nicht gegen den Grundsatz der Belastungsgleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG.

C. Lenkungsnormen und -steuern

Nachdem die Anforderungen an die abgabenrechtliche Lenkung über nichtsteuerliche Abgaben nach der allgemeinen Grundrechtsdogmatik vor Art. 3 Abs. 1 GG dargestellt wurden, wird untersucht, wie sich die Ablehnung des verfassungsrechtlichen Steuerstaatsprinzips auf die Legitimation von Lenkungsnormen und -steuern auswirkt. Hierfür wird einleitend die Frage nach der notwendigen Kompetenzgrundlage (I.) beantwortet, um sich anschließend der Rechtfertigung vor Art. 3 Abs. 1 GG zu widmen (II.). Ergeben sich Änderungen an die verfassungsrechtlichen Anforderungen von Lenkungsnormen und -steuern durch die Orientierung an der allgemeinen Grundrechtsdogmatik?¹⁰⁹⁶

¹⁰⁹³ Das Kostenverursacherprinzip zuletzt auch bei der Entscheidung zu den Polizeikosten bei Hochrisikospiele an geführt, vgl. BVerfG, GewArch 2025, 65 (69 ff., Rn. 87 ff.) sowie Kap. § 5 D. IV. 4.; vgl. hierzu weitergehend Frenz, GewArch 2025, 178 ff.

¹⁰⁹⁴ Vgl. zum gesamten Abs. Ipsen et al., Zur Verfassungsmäßigkeit des BEHG, S. 48 f.

¹⁰⁹⁵ Eine solche Rechtfertigung andenkend Krämer-Hoppe, Den Schritt in „finanzverfassungsrechtliches Neuland“ wagen, S. 4; andeutend Frenz, in: ders. (Hrsg.), Klimaschutzrecht, BEHG, § 10, Rn. 41 ff. und 45; zustimmend Ipsen et al., Zur Verfassungsmäßigkeit des BEHG, S. 42 ff.; Kreuter-Kirchhof, in: dies./Schlacke, Klimaschutzrecht, BEHG, § 10, Rn. 22 ff.

¹⁰⁹⁶ Vereinzelt Stimmen in der Literatur vermögen bereits in der jüngeren Rechtsprechung des BVerfG eine stetige Rückbindung des Steuerverfassungsrechts an die allgemeine Dogmatik erkennen wollen, vgl. Jachmann-Michel/Vogel, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG, Art. 105, Rn. 24 m.w.N.

I. Gesetzgebungskompetenz

Lenkungsnormen und -steuern rufen ein kompetenzrechtliches Problem hervor, indem sie als steuerrechtliche Norm durch die Verfolgung von Lenkungszwecken zugleich eine Regelung im Sachrecht treffen. Unter Geltung eines verfassungsrechtlichen Steuerstaatsprinzips war die Erhebung einer solchen Steuer dabei ausschließlich auf einer Steuerkompetenz zu stützen, um dem Vorrang des Steuerrechts vor dem Sachrecht gerecht zu werden.¹⁰⁹⁷

Im Gegensatz hierzu nimmt das in dieser Arbeit vertretene Verständnis durch die Ablehnung des verfassungsrechtlichen Steuerstaatsprinzips ein gleichrangiges Verhältnis von Finanzverfassung und Sachrecht an.¹⁰⁹⁸ Da sich die Grenze zwischen Art. 70 ff. GG und Art. 105 f. GG damit allein an der Frage ausrichtet, ob eine Steuer oder nichtsteuerliche Abgabe vorliegt, hängt auch die Bestimmung der erforderlichen Kompetenzgrundlage hiervon ab. Lenkungssteuern und -normen haben ihren Regelungsschwerpunkt in der Erhebung, Aufhebung oder Ausgestaltung von Steuern. Mithin bestimmt sich die Kompetenz nach den Art. 105 f. GG. Allerdings verpflichtet das bundesstaatliche Prinzip der Bundestreue den Steuergesetzgeber Rücksicht auf bestehende Sachregelungen zu nehmen, sofern deren Regelungskompetenz einem anderen Kompetenzträger zugewiesen ist; nicht zuletzt auch um den verfassungsrechtlichen Gleichrang zwischen Steuer- und Sachrecht zu wahren.¹⁰⁹⁹

II. Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Durchbrechung des Grundsatzes der Belastungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG)

Ausgehend von der Existenz eines verfassungsrechtlichen Steuerstaatsprinzips und der Anlegung seiner Maßstäbe war festzuhalten, dass steuerrechtliche Lenkungsmaßnahmen nur unter sehr restriktiven Voraussetzungen zulässig wären.¹¹⁰⁰ Abweichungen von der Belastungsgleichheit durch steuerliche Lenkungsnormen und -steuern würden auch als Beeinträchtigungen in die auf Leistungsfähigkeit gestützte Verteilungsgerechtigkeit begriffen. Der sachliche Rechtfertigungsgrund, um eine solche Durchbrechung zu rechtfertigen, unterläge auch durch die Beeinträchtigung der Ordnungsfunktion der Finanzverfassung restriktiven Voraussetzungen. Hieran hätte sich die Ausgestaltung jeder steuerlichen Norm mit Lenkungszweck zu orientieren.¹¹⁰¹ Nunmehr ergibt sich durch die Heranziehung der allgemeinen Dogmatik des Art. 3 Abs. 1 GG ein differenziertes Bild.

Zunächst wird im Rahmen des Gleichheitssatzes, konkretisiert auf den Grundsatz der Belastungsgleichheit, dem Leistungsfähigkeitsprinzip über eine steuerverfassungsrechtliche

¹⁰⁹⁷ Vgl. Kap. § 5 D. III. 2. a.

¹⁰⁹⁸ Vgl. Kap. § 6 A. I. 2. c. bb.

¹⁰⁹⁹ I.Erg. ähnlich *Kempny*, Stuw 2014, 185 (186); *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 182 ff., insb. 189 f.

¹¹⁰⁰ Vgl. Kap. § 5 D. III. 2. b. dd.

¹¹⁰¹ Vgl. hierzu Kap. § 3 sowie Kap. § 5 D. III. 2. b. bb.; ein solches Verständnis vom Leistungsfähigkeitsprinzip unter Geltung eines Steuerstaatsprinzips ebenso annehmend vgl. *Kischel*, in: BeckOK, GG, Art. 3, Rn. 147 ff.

Sonderdogmatik keine hervorgehobene Stellung mehr zugewiesen.¹¹⁰² Denn sein Verständnis als Konkretisierung der Belastungsgleichheit würden den nach dieser Arbeit abzulehnenden Vorrang des Steuerrechts vor dem Sachrecht und insbesondere deren weitestgehenden Trennung, damit die Steuer vorrangig zur Einnahmenerzielung zu verwenden ist, weiterhin Ausdruck verleihen. Es impliziere, dass steuerliche Normen mit primären Lenkungszweck sich auch dafür rechtfertigen müssen, keine reinen Fiskalsteuern zu sein, die an der Leistungsfähigkeit orientiert wären. Das Leistungsfähigkeitsprinzip stellt nach der Grundstruktur von Art. 3 Abs. 1 GG demnach kein Fundamentalprinzip dar, sondern dient als sachlicher Differenzierungsgrund neben anderen Gründen; insbesondere solchen, die auf der Verfolgung von Lenkungszwecken beruhen. Damit wird allen Zwecken eine gleichrangige Stellung bei der Frage der Durchbrechung der Belastungsgleichheit zugewiesen. Denn der Grundsatz der Belastungsgleichheit verlangt lediglich die Rechtfertigung einer ungleichen Belastung. Ob dabei das Leistungsfähigkeitsprinzip als rechtfertigender Grund herangezogen werden kann, hängt von der Ausgestaltung des Steuergesetzes ab.¹¹⁰³

Liegt dagegen eine steuerliche Norm mit Lenkungszweck vor, die nicht nach der Leistungsfähigkeit differenziert, kann der Lenkungszweck nur als rechtfertigender Grund herangezogen werden, wenn dieser hinreichend klar vorgezeichnet ist. Maßgeblich dafür ist die subjektive Intention des Gesetzgebers.¹¹⁰⁴ Zudem muss die steuerliche Norm objektiv geeignet sein, die bezweckte Lenkungswirkung zu erzielen, was regelmäßig auch im Rahmen der Verhältnismäßigkeit aufgrund einer über die Willkürkontrolle hinausgehenden Prüfung erfolgt. Für die Zwecktauglichkeit genügt eine hinreichende Wahrscheinlichkeit bzw. die bloße Möglichkeit des Eintritts der Lenkungswirkung, um die umfassende Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers zu wahren.¹¹⁰⁵ Die Grenze liegt dort, wo die bezweckte Lenkungswirkung völlig ungleichmäßig und willkürlich eintritt. Das ist der Fall, wenn der Lenkungszweck nicht mehr im Rahmen der Lebenserfahrung erfüllt wird.¹¹⁰⁶ Ohne eine derart zu fördernde „zweckgerechte Ausgestaltung“¹¹⁰⁷ wäre es dem Gesetzgeber möglich, eine Vielzahl von Lenkungszwecken zur sachlichen Rechtfertigung einer Durchbrechung der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen vorzutragen.¹¹⁰⁸ Ist eine verfassungsrechtliche Überprüfung über die Willkürkontrolle hinaus erforderlich, ist der Lenkungszweck im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung der Beeinträchtigung der Belastungsgleichheit gegenüberzustellen. So können jegliche Lenkungszwecke, wie etwa

¹¹⁰² Auf die grundsätzliche Trennung von Steuer- und Finanzverfassungsrecht hinweisend *Dürschmidt*, ZfU 2024, 1 (30). Allerdings darf die Ablehnung des finanzverfassungsrechtlichen Steuerstaatsprinzips nicht zu eindimensional betrachtet werden. Damit sind die Wirkungen, die sich aus einem Gleichrang ergeben, auch auf das Steuerverfassungsrecht und seiner Sonderdogmatik zu übertragen.

¹¹⁰³ Vgl. hierzu Kap. § 6 B. II. 4. sowie *Kischel*, in: BeckOK, GG, Art. 3, Rn. 148 und 158.

¹¹⁰⁴ Vgl. bspw. BVerfGE 160, 41, Rn. 63 ff.

¹¹⁰⁵ Vgl. hierzu bspw. BVerfGE 117, 1 (32 f., 42 f.); BVerfGE 138, 136 (182, 189); vgl. ebenfalls bereits *Kloepfer*, NJW 1971, 1585; zur Einschränkung bei den nichtsteuerlichen lenkenden Abgaben vgl. Kap. § 7 B. II.

¹¹⁰⁶ *Kischel*, in: BeckOK, GG, Art. 3, Rn. 168; ebenfalls *Desens/Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 199; *Glaser*, StuW 2012, 168 (174).

¹¹⁰⁷ Vgl. bspw. BVerfGE 122, 210 (232).

¹¹⁰⁸ So bereits auch *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 240 f.

die Verfolgung des Staatsziels aus Art. 20a GG, als sachlicher Grund herangezogen werden. Ob deren beabsichtigte Verfolgung eine Durchbrechung rechtfertigt, bedarf einer tiefergehenden Prüfung der Erkennbarkeit und Geeignetheit, zumeist im Rahmen einer umfassenden Verhältnismäßigkeitsprüfung.¹¹⁰⁹

Damit erweitert die allgemeine Dogmatik von Art. 3 Abs. 1 GG gegenüber dem Verständnis von einem Steuerstaatsprinzip den gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum für die Verfolgung von Lenkungszwecken. Sie setzt diesem jedoch gleichzeitig durch erhöhte Anforderungen an die Erkennbarkeit des Lenkungszwecks und die Wirkungsprognose Grenzen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip stellt daneben lediglich einen weiteren möglichen Rechtfertigungsgrund einer Abweichung von der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen dar. Stand damit bereits fest, dass eine Steuer primär nicht nur der Einnahmenerzielung dienen muss, kann und soll sie daneben auch gezielt Lenkungszwecke in einem nicht im Vorhinein untergeordneten Maße verfolgen dürfen. Die Lenkung über steuerliche Normen stellt keinen Fremdkörper dar.

D. Zusammenfassung

Dieses Kapitel befasste sich mit den Folgerwägungen, die aus der Ablehnung eines rechtsverbindlichen Steuerstaatsprinzips für die abgabenrechtliche Lenkung erwachsen. Die Frage stellte sich, da die abgabenrechtliche Lenkung unter seiner verfassungsrechtlichen Existenz über nichtsteuerliche Abgaben größtenteils nicht und über Steuern nur unter sehr engen Voraussetzungen möglich wäre. Dementsprechend wurde die Legitimation der abgabenrechtlichen Lenkung einer neuen Würdigung, orientiert an der allgemeinen Dogmatik des Grundsatzes der Belastungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG), unterzogen. Aus Praktikabilitätsgründen können nichtsteuerliche Abgaben weiterhin bisher anerkannten Fallgruppen zugeordnet werden, um die Prüfung des sachlichen Grundes für Art. 3 Abs. 1 GG zu vereinfachen. Lässt sich eine nichtsteuerliche Abgabe keiner Fallgruppe zuordnen, kann die Durchbrechung des Grundsatzes der Belastungsgleichheit dem Grunde und der Höhe nach auch durch Zwecke der Verhaltenslenkung gerechtfertigt werden. Erforderlich ist hierbei nicht, dass dieser grundgesetzlich als Schutzauftrag (bspw. Gesundheitsschutz, Art. 2 Abs. 2 Satz 1 GG) oder als Staatsziel (bspw. Umweltschutz, Art. 20a GG) vorgezeichnet ist. Der Stellenwert des verfolgten Lenkungszwecks wird erst im Rahmen einer notwendigen Verhältnismäßigkeitsprüfung nach der neuen Formel relevant. Um den Lenkungszweck als sachlichen Grund heranziehen zu können, muss dieser erkennbar sein. Zudem muss die Abgabe geeignet sein, die bezweckte Lenkungswirkung zu erreichen. Dies zugrunde gelegt ist auch die durch das BEHG zu erhebende CO₂-Abgabe in der Festpreisphase und des Preiskorridors in den Jahren 2021-2026 vor Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt.

¹¹⁰⁹ Vgl. hierzu bereits die Ansicht in der Literatur und Rechtsprechung in Kap. § 5 D. III. 2. b. dd.; vgl. zuletzt auch zusammenfassend *Drüen/Krumm*, NWVB1 2025, 181 (185); so ebenfalls *Schön*, in: FS Spindler, S. 189 (201).

Auch Lenkungsnormen und -steuern stellen keinen Fremdkörper mehr dar und können kompetenzrechtlich grundsätzlich auf die Steuerkompetenzgrundlagen (Art. 105 f. GG) gestützt werden. Steht die Kompetenz für den Lenkungszweck einem abweichenden Kompetenzträger zu, verpflichtet die Bundestreue den Steuergesetzgeber zur Rücksichtnahme auf bestehende Sachregelungen. Materiell kann auch bei den steuerlichen Normen mit Lenkungszweck der Lenkungszweck als sachlicher Grund zur Rechtfertigung der Durchbrechung der Belastungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) herangezogen werden. Als restriktive Voraussetzungen sind hierbei ebenfalls eine Erkennbarkeit des Lenkungszwecks und eine objektive Eignung der Ausgestaltung der Steuer zur bezweckten Lenkungswirkung notwendig. Der Stellenwert des verfolgten Lenkungszwecks wird ebenfalls erst im Rahmen einer etwaigen Verhältnismäßigkeitsprüfung relevant.

Die in dieser Arbeit entwickelten Folgerwägungen, die der Ablehnung des Steuerstaatsprinzips sowie der damit verbundenen Sonderdogmatik im Steuer- und Abgabenrecht zugrunde liegen, eröffnen dem Gesetzgeber durch die Anknüpfung an die allgemeine Kompetenzordnung und Grundrechtsdogmatik einen weiten Gestaltungsspielraum für die abgabenrechtliche Lenkung – ohne dabei aber klare Grenzen zum Schutz vor einer ausufernden Verwendung vermissen zu lassen.

§ 8 Zusammenfassung der Ergebnisse

Aus dem Steuerstaatsprinzip folgt eine finanzverfassungsrechtliche Interpretation des Grundgesetzes, nach der nichtsteuerliche Abgaben als Ausnahme einer besonderen Rechtfertigung bedürfen. Denn die Finanzierung hoheitlicher Aufgaben hat im Steuerstaat im Wesentlichen durch Steuern zu erfolgen. Darin drückt sich der Vorrang des Steuerrechts vor dem Sachrecht aus. Die Fragen nach der verfassungsmäßigen Finanzierung, den Grenzen nichtsteuerlicher Abgaben und damit letztlich dem Steuerstaatsprinzip an sich gewinnen in jüngerer Vergangenheit, sei es über die Regelung des § 4 Abs. 4 BremGebBeitrG oder die CO₂-Abgabe nach dem BEHG, wieder an Aktualität. Unter der Wertung des Steuerstaatsprinzips sind beide Abgaben verfassungswidrig. Damit bleibt neben der wesentlichen Staatsfinanzierung auch die Lenkung über Abgaben grundsätzlich den Steuern vorbehalten. Dies verwundert, denn eine zunehmende Verwendung steuerlicher Normen für Lenkungszwecke läuft ebenfalls dem Steuerstaatsprinzip zuwider. Demnach würde bei seiner konsequenten Anwendung eine bewusste Lenkung durch Steuern und damit über Abgaben weitestgehend ausgeschlossen sein.¹¹¹⁰ Die Beurteilung der verfassungsrechtlichen Legitimität nichtsteuerlicher (Lenkungs-)Abgaben einerseits und steuerlicher Lenkung andererseits hängt somit primär von der Vorfrage ab, ob das verfassungsrechtliche Steuerstaatsprinzip besteht oder nicht. Hieran anknüpfend untersuchte die Arbeit seine dogmatische und normative Verortung im Grundgesetz.¹¹¹¹ Von diesem Ergebnis ausgehend wurden die Anforderungen an die abgabenrechtliche Lenkung, begrenzt auf Art. 3 Abs. 1 GG, bestimmt.¹¹¹²

Zu Beginn dieser Arbeit wurden für eine tiefergehende Auseinandersetzung mit der abgabenrechtlichen Lenkung und dem Steuerstaatsprinzip die Abgabenarten des Grundgesetzes erläutert. Der Steuerbegriff ergibt sich mangels grundgesetzlicher Legaldefinition aus der Rechtsprechung des BVerfG.¹¹¹³ Demnach sind Steuern „einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft“¹¹¹⁴. Die Erzielung von Einkünften kann dabei Nebenzweck sein. Auch wenn keine Identität zwischen dem verfassungsrechtlichen und einem einfachgesetzlichen Steuerbegriff bestehen muss, wird der verfassungsrechtliche Steuerbegriff gegenwärtig in § 3 Abs. 1 AO abgebildet. Kennzeichnend für die Steuer und relevant für eine Abgrenzung zu anderen öffentlich-rechtlichen Geldleistungen¹¹¹⁵ ist die Gegenleistungsunabhängigkeit

¹¹¹⁰ Kap. § 5 D. III. 2. b. cc. und dd.

¹¹¹¹ Kap. § 5 und § 6.

¹¹¹² Kap. § 7.

¹¹¹³ Kap. § 2 A. I.

¹¹¹⁴ stRspr., so zuletzt BVerfGE 149, 222 (249).

¹¹¹⁵ Kap. § 2 B.

und die Einnahmenerzielungsabsicht (sog. Fiskalzweck). Zur Bestimmung der Gegenleistungsunabhängigkeit einer Abgabe ist auf die konkrete rechtliche Ausgestaltung abzustellen. Dem Gesetzgeber steht insoweit ein Gestaltungsspielraum für die formell verfassungsrechtliche Einordnung zu. Er kann eine Abgabe in einen hinreichend konkreten Gegenleistungsbezug setzen oder entscheiden, dies nicht zu tun.¹¹¹⁶ Die Gegenleistungsunabhängigkeit unterscheidet die Steuer u.a. von den nichtsteuerlichen Vorzugslasten (Gebühren und Beiträge). Für das Vorliegen eines Einnahmenerzielungszwecks ist erforderlich, dass das Aufkommen zumindest auch dem Haushalt eines öffentlichen Gemeinwesens endgültig zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben zufallen muss. Der Zweck, Einnahmen zu erzielen, welcher auch von nichtsteuerlichen Abgaben verfolgt wird, dient vorrangig der Abgrenzung von Geldstrafen, Zwangsgeldern oder Säumniszuschlägen.¹¹¹⁷ Der Sonderfall der Sonderabgabe findet seine Abgrenzung zur Steuer dagegen in der Belastung einer homogenen Gruppe, dessen Aufkommen vollständig gruppennützig verwendet wird. Da die Verfolgung des Fiskalzwecks auch nur Nebenzweck sein kann, besteht die gesetzgeberische Möglichkeit, die Steuer auch für bestimmte Zwecke der Verhaltenslenkung zu instrumentalisieren. Zur Bestimmung, ob eine steuerliche Norm mit Lenkungszweck vorliegt, ist auf den subjektiven Zweck des Gesetzgebers abzustellen.¹¹¹⁸

In jedem Fall kommt dem aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitenden Grundsatz der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen eine zentrale Rolle für die materiellen Verfassungsmäßigkeit einer Abgabe zu. Nach diesem sollen Abgabepflichtige gleichmäßig zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs herangezogen werden. Im Steuerrecht orientiert sich dies am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit. Die steuerverfassungsrechtliche Sonderdogmatik versteht dieses Prinzip dabei als Ausprägung des Grundsatzes der Belastungsgleichheit und nicht lediglich als bloßen Differenzierungsgrund neben anderen.¹¹¹⁹ Eine Durchbrechung dieses Grundsatzes, sei es durch nicht an der Leistungsfähigkeit orientierte Steuern oder nichtsteuerliche Abgaben, bedarf eines sachlichen Grundes. Je nach Intensität der Ungleichbehandlung gelten unterschiedliche Rechtfertigungsanforderungen.¹¹²⁰ Insbesondere bei der Anknüpfung an verhaltensbezogene Merkmale, wie es bei lenkenden Abgaben möglich ist, sind der allgemeinen Systematik des Art. 3 Abs. 1 GG folgend regelmäßig nicht allzu strenge Anforderungen an die Rechtfertigung zu stellen.¹¹²¹

Bevor die verfassungsrechtliche Bewertung vertieft wurde, beschäftigte sich die Arbeit mit der Historie und Relevanz der abgabenrechtlichen Lenkung, also der Verfolgung eines gesetzgeberisch gesetzten Zwecks über Abgaben,¹¹²² der über das Fiskalinteresse hinausgeht.

¹¹¹⁶ Kap. § 2 A. II. 1.

¹¹¹⁷ Kap. § 2 A. II. 2.

¹¹¹⁸ Kap. § 2 A. III.

¹¹¹⁹ Kap. § 3 A.

¹¹²⁰ Kap. § 3 B. I.

¹¹²¹ Kap. § 3 B. II.

¹¹²² Kap. § 4 A.

Die abgabenrechtliche Lenkung blickt dabei auf eine lange Geschichte zurück. Beginnend mit den Luxussteuern der frühen Neuzeit über die Bartsteuer von Zar Peter dem Großen bis hin zu den Ökosteuersteuerreformen Ende des 20. Jahrhunderts und den wirtschaftslenkenden Änderungen während der Finanzkrise und der Covid-19-Pandemie.¹¹²³ Dass der Gesetzgeber auch zukünftig auf eine Lenkung über Abgaben zurückgreifen sollte, lässt sich mit der besseren Marktkompatibilität,¹¹²⁴ der grundsätzlich freiheitsschonenderen¹¹²⁵ sowie weniger kostenintensiveren und in der Breite wirksameren und effizienteren Wirkweise¹¹²⁶ gegenüber dem klassischen Ordnungsrecht begründen. Letzteres überzeugt dagegen mit einer stärkeren Zielgenauigkeit und Wirksamkeit bei jedoch höherem Verwaltungs- und Kontrollaufwand. Damit sind im Einzelfall die jeweiligen Vor- und Nachteile der Handlungsalternativen gegeneinander abzuwägen. Die abgabenrechtliche Lenkung bleibt in jedem Fall ein aus finanz- und wirtschaftswissenschaftlicher Perspektive nicht mehr wegzudenkender Bestandteil des gesetzgeberischen Instrumentenkasten.

Gleichwohl begegnet sie verfassungsrechtlichen Vorbehalten. Die Kritik gegenüber der abgabenrechtlichen, insbesondere nichtsteuerlichen Lenkung ergibt sich dabei vor allem aus dem Steuerstaatsprinzip. Diesem liegt die wesentliche Frage zugrunde, wie allgemeine öffentliche Aufgaben finanziert werden sollen. Der Steuerstaat sieht dabei als idealtypischen Zustand einen Staat an, der seinen Finanzbedarf im Wesentlichen durch Steuern deckt. Zwar schließt die überwiegende Finanzierung aus Steuern und die damit zwangsläufig verbundene Trennung von Staat und Wirtschaft die Erhebung anderer Einnahmenarten nicht aus, jedoch müssen diese eine untergeordnete Rolle einnehmen. Der untergeordneten staatstheoretischen Rolle von nichtsteuerlichen Abgaben entspricht dann auch ihrer geringen Verwendung zur Lenkung. Darüber hinaus muss auch bei der steuerlichen Lenkung die ökonomische Freiheit gewahrt bleiben, denn ohne leistungsfähige Wirtschaft verliert der Steuerstaat seine Grundlage.¹¹²⁷ Die abgabenrechtliche Liberalität wird durch den steuerstaatlichen Gegenentwurf des Gebührenstaates noch verstärkt. Dadurch entsteht der Eindruck, dass an die Stelle des Steuerstaates vornehmlich der Gebührenstaat treten soll.¹¹²⁸ Verfassungsrechtlich hat sich das dargestellte Verständnis vom Steuerstaatsprinzip ab den 1970er Jahren in Literatur und Rechtsprechung entwickelt.¹¹²⁹ Seitdem wird das Steuerstaatsprinzip mit der geforderten primären Finanzierung über Steuern dogmatisch und normativ auf vielfältige Argumente gestützt. Von der Verweisung auf die Steuer durch die Unzulässigkeit öffentlicher Dienstverpflichtung, die Entscheidung für die Privatwirtschaft über die Hervorhebung der Steuer in Art. 105 ff. GG sowie der Ordnungsfunktion

¹¹²³ Kap. § 4 B.

¹¹²⁴ Kap. § 4 C. I. und II.

¹¹²⁵ Kap. § 4 C. III.

¹¹²⁶ Kap. § 4 C. IV.

¹¹²⁷ Kap. § 5 A. I. und 2.

¹¹²⁸ Kap. § 5 A. III.

¹¹²⁹ Kap. § 5 B. I. und II.

der Finanzverfassung für den Bundesstaat bis hin zur Sicherung der Haushaltsvollständigkeit, dem Demokratie-, Sozial- und Rechtsstaatsprinzip sowie der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen. Im Ergebnis kann das Steuerstaatsprinzip auch als Zusammenfassung impliziter Verfassungsaussagen verstanden werden. Teile der Literatur begegnen jedem Argument mit Widerspruch.¹¹³⁰

Trotz dieser unzureichenden Begründung ergibt sich eine normative Wirkung aus dem Steuerstaatsprinzip für das Verhältnis zwischen Steuern und nichtsteuerlichen Abgaben, um im Wesentlichen die bundesstaatliche Finanzverfassung sowie die Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen zu schützen. Die normative Wirkung kann dabei zunächst auf drei Wegen über zusätzliche restriktive Anforderungen für nichtsteuerliche Abgaben präzisiert werden. Diese treten ergänzend neben die bisherige verfassungsrechtliche Prüfung. Die zusätzlichen restriktiven Anforderungen sind jedoch allesamt abzulehnen. Denn eine spezifische Beschränkung der Steuer auf die allgemeine Aufgabenfinanzierung ist mangels Teilbarkeit der Aufgaben in allgemeine und besondere nicht überzeugend. Auch die quantitative Begrenzung nichtsteuerlicher Abgaben erweist sich aufgrund fehlender Operationalisierbarkeit als nicht umsetzbar. Eine qualitative Einschränkung, um zusätzliche restriktive Anforderungen an nichtsteuerliche Abgaben zu setzen, ist nicht mehr als die ohnehin stattfindende verfassungsrechtliche Prüfung.¹¹³¹ Vielmehr wird deutlich, dass sich das Steuerstaatsprinzip als finanzverfassungsrechtliches Wertungs- und Interpretationsprinzip auf Ebene des Differenzierungsgrundes der ohnehin anfallenden Rechtfertigungsprüfung vor Art. 3 Abs. 1 GG auswirkt. Die Forderung nach einer besonderen sachlichen Rechtfertigung vor der Finanzverfassung dient als Eintritt für steuerstaatliche restriktive Wertungen bei der Frage nach dem Vorliegen eines sachlichen Differenzierungsgrundes. Auf diese Weise wird die Steuer als Gemeinlast zur primären Finanzierungsquellen abgesichert, während nichtsteuerliche Abgaben nur unter strengeren, die Ordnungsfunktion und Belastungsgleichheit währenden Voraussetzungen zulässig sind. Dies zugrunde gelegt ist die Gebühr für Hochrisikospiele nach § 4 Abs. 4 BremGebBeitrG übereinstimmend mit Vertretern des Steuerstaatsprinzip verfassungswidrig.¹¹³² Zudem kann das Steuerstaatsprinzip bei ausreichendem Bezug zur Ordnungsfunktion der Finanzverfassung und Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen als einheitliches Wertungsprinzip auch Wirkung über seinen Kernbereich hinaus entfalten.¹¹³³ Damit beschränkt es die staatliche Finanzgewalt und festigt den verfassungsrechtlichen Wertungsvorrang des Steuerrechts und damit der Finanzierungsquelle Steuer.

¹¹³⁰ Kap. § 5 C.

¹¹³¹ Kap. § 5 D. I. 1.

¹¹³² Kap. § 5 D. I. 3.

¹¹³³ Kap. § 5 D. I. 2.

Das Steuerstaatsprinzip grenzt die Erhebung lenkender nichtsteuerlicher Abgaben damit zusätzlich ein. Die hohen verfassungsrechtlichen Hürden der in Literatur und Rechtsprechung bereits vorgezeichneten nichtsteuerlichen Abgabekategorien eignen sich ihrer Natur nach nicht zur Verfolgung von Lenkungs Zwecken.¹¹³⁴ Auch die Rechtfertigung der Erhebung einer nichtsteuerlichen Abgabe vor dem Grundsatz der Belastungsgleichheit nur durch die Verfolgung von Lenkungs Zwecken ist unter der Wertung des Steuerstaatsprinzips nicht möglich. Zwar können Lenkungs Zwecke wie der Umweltschutz nach Art. 20a GG grundsätzlich legitime Ziele darstellen. Allerdings führt die Anerkennung einer nichtsteuerlichen Lenkungsabgabe als Abgabe sui generis zu einer dauerhaften Umgehungsgefahr der Ordnungsfunktion der Finanzverfassung sowie der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen. Damit liegt bereits kein sachlicher Differenzierungsgrund vor. Dementsprechend bleibt eine Abwägung des Ziels im Rahmen einer Verhältnismäßigkeitsprüfung versperrt.¹¹³⁵ An diesen Maßstäben gemessen ist auch die CO₂-Bepreisung nach dem BEHG in der Einführungsphase und dem Preiskorridor nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. Denn eine Rechtfertigung über eine vorgezeichnete Abgabekategorie und die Lenkungsabgabe sui generis scheiden, trotz der legitimen, umweltschutzbezogenen Zielsetzung des BEHG aus.¹¹³⁶ Das Steuerstaatsprinzip entfaltet somit, sein Bestehen vorausgesetzt, eine weitreichende Begrenzungswirkung und etabliert den Vorrang des Steuerrechts nach dem Grundsatz „Steuerrecht first, Sachrecht second“. Es wird damit zu einer zentralen Einschränkung der Lenkung über nichtsteuerliche Abgaben und ermöglicht diese fast ausschließlich über Steuern.

Allerdings erfolgt keine durchgehende Anwendung des Wertungsmaßstabs des Steuerstaatsprinzips auf die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit von steuerlichen Normen mit Lenkungs Zweck.¹¹³⁷ Zum Schutz der Ordnungsfunktion der Finanzverfassung und des damit postulierten Vorrangs des Steuerrechts vor dem Sachrecht ist der sich bei steuerlichen Normen mit Lenkungs Zweck ergebende Kompetenzkonflikt zugunsten der Steuerkompetenzgrundlage ohne weitergehende Restriktionen zu lösen.¹¹³⁸ Auf materieller Ebene gilt, dass die Besonderheiten zwischen Steuern und nichtsteuerlichen Abgaben bei der Verfolgung eines Lenkungs Zwecks unbeachtet bleiben. Denn auch eine im Steuerstaat grundsätzlich geforderte Steuerfinanzierung kann durch Lenkungs Zwecke tangiert werden.¹¹³⁹ Infolgedessen ist eine an der Leistungsfähigkeit orientierte steuerliche Belastung nicht mehr sichergestellt, wodurch die Ordnungsfunktion der Finanzverfassung sowie die Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen berührt werden.¹¹⁴⁰ Vor diesem Hintergrund ist das Steuerstaatsprinzip als restriktives Wertungsprinzip auf Ebene des sachlichen Grundes bei

¹¹³⁴ Kap. § 5 D. II. 1. und 2. a. bis c.

¹¹³⁵ Kap. § 5 D. II. 2. d.

¹¹³⁶ Kap. § 5 D. II. 4.

¹¹³⁷ Zur Kategorisierung Kap. § 5 D. III. 1.

¹¹³⁸ Kap. § 5 D. III. 2. a.

¹¹³⁹ Kap. § 5 D. III. 2. b. aa. und bb.

¹¹⁴⁰ Kap. § 5 D. III. 2. b. cc.

Art. 3 Abs. 1 GG ebenfalls heranzuziehen. Die Anwendung dieses strengen Maßstabes an die besondere sachliche Rechtfertigung der Durchbrechung des Grundsatzes der Belastungsgleichheit führt entgegen der bisherigen Praxis in Rechtsprechung und Literatur dazu, dass viele steuerliche Normen mit Lenkungszweck verfassungswidrig wären. Denn für eine Durchbrechung der in der Lastengleichheit konkretisierten Leistungsfähigkeit bedarf es zum Schutz der Ordnungsfunktion der Finanzverfassung und Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen eines überragenden Stellenwerts, wie eine Anbindung an konkrete Verfassungsgüter, etwa den Schutz von Ehe und Familie in Art. 6 GG. Andernfalls ist aufgrund der Vielzahl der Zwecke mit einer beliebigen Umgehung zu rechnen.¹¹⁴¹ Damit zielt das Steuerstaatsprinzip in konsequenter Anwendung darauf ab, Steuern primär zu Fiskalzwecken einzusetzen und Lenkungszwecke dem Sachrecht zu überlassen. Der Vorrang des Steuerrechts vor dem Sachrecht auf fiskalischer Ebene lässt sich durch eine strikte Trennung des Steuerrechts vom Sachrecht auf verwaltungslenkender Ebene ergänzen. Damit wird deutlich: Die abgabenrechtliche Lenkung ist in einem Steuerstaat unerwünscht.

Das in dieser Arbeit zunächst vorgesetzte Steuerstaatsprinzip soll demnach die staatliche Finanzierung über Steuern sichern, um die Finanzverfassung und die Belastungsgleichheit zu schützen. Während für nichtsteuerliche, auch lenkende Abgaben hohe Rechtfertigungsanforderungen erforderlich sind, fehlt eine konsequente Anwendung dieser Maßstäbe auf steuerliche Normen mit Lenkungszweck. Dadurch erscheint das Steuerstaatsprinzip einseitig gegen nichtsteuerliche Abgaben gerichtet zu sein. Zwar lässt die Rechtsprechung zuletzt eine Absenkung der Rechtfertigungsmaßstäbe an nichtsteuerliche, auch lenkende Abgaben erkennen, durch u.a. den Rückgriff auf die Staatszielbestimmung des Art. 20a GG.¹¹⁴² Damit verliert die sich aus dem Steuerstaatsprinzip als Wertungsprinzip ergebende besondere Rechtfertigungsprüfung auch an Gewicht und nähert sich der allgemeinen Dogmatik an. Eine Rechtsprechungsänderung zulasten des Steuerstaatsprinzips lässt sich dem aber noch nicht entnehmen. Diese zeigt am Beispiel der abgabenrechtlichen Lenkung letztlich weiterhin, dass das Steuerstaatsprinzip nicht konsequent und einheitlich angewendet wird.¹¹⁴³

Da das Steuerstaatsprinzip jedoch keine normative Anknüpfung im Grundgesetz erfährt, ist eine Auflösung des Konflikts auf Rechtsfolgenseite entbehrlich. Die Verfassungsmäßigkeit von Steuern und nichtsteuerlichen Abgaben mit Lenkungszweck hat sich gleichsam und ausschließlich an der allgemeinen Kompetenzordnung und Grundrechtsdogmatik auszurichten. Die fehlende normative Anknüpfung des Steuerstaatsprinzips mit der Priorisierung der Steuerfinanzierung lässt sich neben dem aufgezeigten Konflikt auf Rechtsfolgenseite dabei mit zwei bisher nicht ausgetauschten Argumenten, die einleitend noch als Hypothese formuliert wurden, widerlegen:

¹¹⁴¹ Kap. § 5 D. III. 2. b. dd.

¹¹⁴² Kap. § 5 D. IV. 1., 2., 3. und 4.

¹¹⁴³ Kap. § 5 D. IV. 5.

1. Gegen das Steuerstaatsprinzip lässt sich anführen, dass die Finanzverfassung, welche als „normativer Hort“ verstanden wird, keinen eigenständigen verfassungsrechtlichen Maßstab bilden kann. Sie ist als konkrete Ausgestaltung lediglich Ausfluss des Bundesstaatsprinzips. Ihre Aufgabe besteht darin, Kompetenzen und Erträge zwischen Bund und Ländern zu verteilen und so die finanzielle Handlungsfähigkeit für die Wahrnehmung der bundesstaatlich zugewiesenen Sachaufgaben sicherzustellen. Allerdings regelt sie die Finanzierungsfrage nicht abschließend. Das Bundesstaatsprinzip geht dahingehend weiter als die in der Finanzverfassung verteilten Steuern. Eine normative Wirkung zur Begründung des Steuerstaatsprinzips, also die Hervorhebung der staatlichen Steuerfinanzierung, kommt ihr nicht zu, da sie letztlich nicht konkretisiertes Bundesstaatsprinzip ist. Damit lässt sich aus der Finanzverfassung keine restriktive Wirkung gegenüber nichtsteuerlichen Abgaben ableiten. Vielmehr steht die Finanzverfassung in einem gleichrangigen Verhältnis zum Sachrecht. Wechselwirkungen sind dabei stets im Lichte des Bundesstaatsprinzips aufzulösen.¹¹⁴⁴
2. Ein weiterer Einwand gegen das Steuerstaatsprinzip ergibt sich aufgrund der politischen Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers. Das Grundgesetz ist als offene Rahmenordnung angelegt, die bewusst keine lückenlose, geschlossene Grundordnung vorgibt, sondern dem Gesetzgeber einen weiten Entscheidungsspielraum belässt. Daraus folgt, dass ihm die Wahl zwischen Steuern und nichtsteuerlichen Abgaben grundsätzlich freisteht, solange er sich innerhalb der allgemeinen verfassungsrechtlichen Grenzen bewegt. Weder die Kompetenznormen der Finanzverfassung noch das Bundes- oder Sozialstaatsprinzip schreiben eine Vorrangigkeit der Steuer fest. Auch die verfassungsgeschichtliche Entwicklung des Grundgesetzes, insbesondere von Art. 120 GG, zeigt, dass der Verfassungsgeber zunächst die Gleichrangigkeit der Einnahmenarten festhalten wollte. Der Wegfall einer ausdrücklichen Festlegung sollte aber nicht in einer Vorrangigkeit der Steuer münden. Die Steuer kann demnach allenfalls als eine möglich, nicht jedoch als die verpflichtend vorrangige Finanzierungsform verstanden werden. Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers steht damit der normativen Herleitung des Steuerstaatsprinzips entgegen.¹¹⁴⁵

Abschließend kann festgestellt werden, dass das Steuerstaatsprinzip dem Grundgesetz damit lediglich als Leitgedanke, als verfassungsrechtlicher Orientierungsmaßstab zugrunde liegt, nicht jedoch als ein normatives Prinzip. Ungeachtet der Lenkungsperspektive überzeugt damit auch die Entscheidung des BVerfG zu der Regelung des § 4 Abs. 4 BremGeb-BeitrG. Sie gesteht dem Gesetzgeber mehr Gestaltungsspielraum bei der Erhebung einer Gebühr gegenüber einer restriktiven Wertung im Lichte eines Steuerstaatsprinzips ein,

¹¹⁴⁴ Kap. § 6 A.

¹¹⁴⁵ Kap. § 6 B.

ohne aber eingrenzende Kriterien wie das hinreichende Näheverhältnis wegen der Verhältnismäßigkeit vermissen zu lassen.¹¹⁴⁶ Damit ist auch die Frage nach der Legitimität der abgabenrechtlichen Lenkung neu zu beantworten und ausschließlich an der allgemeinen Grundrechtsdogmatik auszurichten.¹¹⁴⁷ Die Arbeit beschränkte sich hierbei auf Art. 3 Abs. 1 GG. Nichtsteuerliche Abgaben können weiterhin anerkannten Fallgruppen zugeordnet werden. Fehlt eine solche, kann der Lenkungszweck selbst den sachlichen Erhebungsgrund zur Rechtfertigung der Durchbrechung der Belastungsgleichheit bilden, sofern er erkennbar und die Abgabe zur Zielerreichung geeignet ist.¹¹⁴⁸ Die nach dem BEHG erhobene CO₂-Abgabe ist gemessen an diesen Maßstäben in der Einführungsphase und im Preiskorridor verfassungsgemäß.¹¹⁴⁹ Dasselbe gilt für steuerliche Normen mit Lenkungszweck, die sich kompetenzrechtlich auf Art. 105 f. GG stützen lassen.¹¹⁵⁰ Der verfolgte Zweck gewinnt seine Bedeutung erst im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung. Insgesamt eröffnet dieser Ansatz dem Gesetzgeber einen weiten Gestaltungsspielraum für abgabenrechtliche Lenkungsmaßnahmen – ohne dabei grenzenlos zu sein.

Die im Ausgang aufgeworfene Frage nach dem Verhältnis des Steuerrechts zum Sachrecht ist durch die Ablehnung des Steuerstaatsprinzips im Ergebnis mit einem gleichrangigen Verhältnis zu beantworten. Eine strikte Trennung von Sach- und Steuerrecht, wie sich bei den steuerlichen Normen mit Lenkungszweck zeigte, ist ebenfalls abzulehnen. Damit ist die abgabenrechtliche Lenkung sowohl über nichtsteuerliche Abgaben als auch über Steuern an denselben verfassungsrechtlichen Maßstäben, die sich allein aus der allgemeinen Grundrechtsdogmatik ergeben, möglich. Angesichts knapper Haushalte und fortschreitendem Klimawandel liegt es nun am politischen Gesetzgeber, zukünftig steuerliche und nichtsteuerliche Lenkungsinstrumente einzusetzen. Ob die hier entwickelten Ansätze dabei helfen können, wird der weitere Diskurs zeigen.

¹¹⁴⁶ Kap. § 5 D. IV. 4 sowie Kap. § 7 A.

¹¹⁴⁷ Kap. § 7 A.

¹¹⁴⁸ Kap. § 7 B. I. und II.

¹¹⁴⁹ Kap. § 7 B. III.

¹¹⁵⁰ Kap. § 7 C.

Literaturverzeichnis

Alexy, Robert: Theorie der Grundrechte, 1.Aufl., Baden-Baden 1985.

Axer, Georg: Die Kompetenz des Vermittlungsausschusses - zwischen legislativer Effizienz und demokratischer Legitimation, Berlin 2010.

Badura, Peter: Die Verfassung im Ganzen der Rechtsordnung und die Verfassungskonkretisierung durch Gesetz (§ 265), in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. XII, 3. Aufl., Heidelberg 2014.

Badura, Peter: Die Verfassung im Ganzen der Rechtsordnung und die Verfassungskonkretisierung durch Gesetz (§ 163), in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. VII, 1. Aufl., Heidelberg 1992.

Barthelmann, Ralf: Der gestaltende Steuergesetzgeber im Konflikt mit dem Sachgesetzgeber, Berlin 2006.

Becker, Florian: Wirtschaftsverfassung, Infrastrukturverantwortung (§ 25), in: Stern, Klaus/Sodan, Helge/Möstl, Markus (Hrsg.), Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland im europäischen Staatenverbund, Bd. I, 2. Aufl., München 2022.

Becker, Florian/Korten, Rowena: Die Pflicht zur Erhebung von Vorzugslasten im Steuerstaat, NVwZ 2019, 1625.

Benda, Ernst: Der soziale Rechtsstaat (§ 17), in: Benda, Ernst/Maihofer, Werner/Vogel, Klaus (Hrsg.), Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 2. Aufl., Berlin 1994.

Birk, Dieter: Ordnungsmuster im Steuerrecht – Prinzipien, Maßstäbe und Strukturen, in: Spindler, Wolfgang/Tipke, Klaus/Rödter, Thomas (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag, Köln 2009, S. 3.

- Birk*, Dieter: Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmäßigen Steuersystem, in: Bareis, Peter/ders./Borgsmidt, Kirsten/Lang, Joachim/Mellinghoff, Rudolf, Grundrechtsschutz im Steuerrecht, Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission, Jahrestagung vom 24. September bis 26. September 1999 in Trier, Heidelberg 2001, S. 67.
- Birk*, Dieter: "Vorteilsabschöpfung" durch Abgaben: Eine neue Kategorie nichtsteuerlicher Umweltabgaben, in: Kley, Max Dietrich (Hrsg.), Festschrift für Wolfgang Ritter, Köln 1997, S. 41.
- Birk*, Dieter: Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983.
- Birk*, Dieter/*Eckhoff*, Rolf: Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern – Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive, in: Sacksofsky, Ute/Wieland, Joachim (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, Baden-Baden 2000, S. 54.
- Böckenförde*, Ernst-Wolfgang: Zur Lage der Grundrechtsdogmatik nach 40 Jahren Grundgesetz, München 1990.
- Böckenförde*, Ernst-Wolfgang: Grundrechte als Grundsatznormen, Der Staat 29 (1990), 1.
- Böckenförde*, Ernst-Wolfgang: Die Methoden der Verfassungsinterpretation – Bestandsaufnahme und Kritik, NJW 1976, 2089.
- Böhm*, Monika: Gewaltprävention durch Erhebung von Polizeigebühren?, SpPrax 2023, 77.
- Böhm*, Monika: Polizeikosten bei Fußballspielen, NJW 2015, 3000.
- Brandis*, Peter/*Heuermann*, Bernd (Hrsg.): Ertragsteuerrecht Kommentar, 179. Lieferung, München 2025. (zit.: *Bearb.*, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), EStG)
- Bräuning*, Anja: Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur deutschen Wiedervereinigung, Berlin 2022.
- Britz*, Gabriele: Klimaschutz in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, NVwZ 2022, 825.

- Britz, Gabriele*: Funktion und Funktionsweise öffentlicher Unternehmen im Wandel: Zu den jüngsten Entwicklungen im Recht der kommunalen Wirtschaftsunternehmen, NVwZ 2001, 380.
- Brodersen, Carsten*: Zur Stellung des Arbeitgebers beim Lohnsteuerabzug, in: Krause, Rüdiger/Schwarze, Roland (Hrsg.), Festschrift für Hansjörg Otto zum 70. Geburtstag am 23. Mai 2008, Berlin 2008, S. 29.
- Brosius-Gersdorf, Frauke* (Hrsg.): Dreier Grundgesetz-Kommentar, Bd. 1, 4. Aufl., Tübingen 2023. (zit. *Bearb.*, in: Brosius-Gersdorf (Hrsg.), GG)
- Brüning, Christoph*: Gebührenpflicht für Polizeieinsätze bei Hochrisiko-Fußballspielen, NVwZ 2019, 1416.
- Bryde, Brun-Otto*: Verfassungsentwicklung, Baden-Baden 1982.
- Denninger, Erhard* (Hrsg.): Kommentar zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Alternativ Kommentar, 3. Aufl., Neuwied 2002. (zit.: *Bearb.*, in: AK, GG)
- Desens, Marc*: Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab der Steuernormen in der Rechtsprechung des BVerfG, StuW 2016, 240.
- Desens, Marc/Tappe, Henning*: Steuerrecht, 28. Aufl., Heidelberg 2025.
- di Fabio, Udo*: Steuern und Gerechtigkeit, JZ 2007, 749.
- Dietlein, Johannes/Heusch, Andreas* (Hrsg.): Beck'scher Online-Kommentar Kommunalrecht Nordrhein-Westfalen, 33. Edition, München 2025. (zit.: *Bearb.*, in: BeckOK, Kommunalrecht NRW)
- Dreier, Horst* (Hrsg.): Grundgesetz-Kommentar, Bd. II und III, 3. Aufl., Tübingen 2018. (zit.: *Bearb.*, in: Dreier (Hrsg.), GG)
- Droege, Michael*: Haushaltsverfassung (§ 88), in: Kahl, Wolfgang/Ludwigs, Markus (Hrsg.), Handbuch des Verwaltungsrechts, Bd. III, 1. Aufl., Heidelberg 2022.
- Droege, Michael*: Legitimation und Grenzen nichtsteuerlicher Abgaben, Die Verwaltung 46 (2013), 313.

- Drömann*, Dietrich: Nichtsteuerliche Abgaben im Steuerstaat, Berlin 2000.
- Drüen*, Klaus-Dieter: Verschränkungen öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Regime im Verwaltungsrecht, VVDStRL 79 (2020), 127.
- Drüen*, Klaus-Dieter: Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, Tübingen 2012.
- Drüen*, Klaus-Dieter/*Krumm*, Marcel: Die kommunale Differenzierungsbefugnis beim grundsteuerlichen Hebesatz in Nordrhein-Westfalen, NWVBl 2025, 181.
- Dürig*, Günter/*Herzog*, Roman/*Scholz*, Rupert: Grundgesetz-Kommentar, 108. Ergänzungslieferung, München 2025. (zit.: *Bearb.*, in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG)
- Dürschmidt*, Daniel: Steuer- und finanzverfassungsrechtliche Fragestellungen der Nachhaltigkeit, ZfU 2024, 1.
- Elsner*, Bernd/*Kaltenborn*, Bernd: Sonderabgaben im Steuerstaat, JA 2005, 823.
- Engel*, Gernot-Rüdiger (Hrsg.): BEHG – Brennstoffemissionshandelsgesetz Kommentar, 1. Aufl., Berlin 2022. (zit.: *Bearb.*, in: *Engel* (Hrsg.), BEHG)
- Englisch*, Joachim: Spezielle Verkehr- und Verbrauchsteuern: terra incognita der Steuerrechtswissenschaft, StuW 2015, 52.
- Epping*, Volker/*Hillgruber*, Christian (Hrsg.): Beck'scher Online-Kommentar Grundgesetz, 64. Edition, München 2025. (zit.: *Bearb.*, in: *BeckOK*, GG)
- Ewringmann*, Dieter/*Mackscheidt*, Dieter: Lenkungssteuern und Lenkungsabgaben – Ein Diskurs zur Leistungsfähigkeit abgabenrechtlicher Regelungen, FiFo Discussion Paper No 22-3, Köln 2022, abrufbar unter: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/267862/1/1810089824.pdf>. (zit.: *Ewringmann/Mackscheidt*, Lenkungssteuern und Lenkungsabgaben)
- Fees*, Eberhard/*Seeliger*, Andreas: Umweltökonomie und Umweltpolitik, 4. Aufl., München 2013.

- Fehling*, Michael: Urbane Verkehrskonzepte der Zukunft – Ökonomische versus ordnungsrechtliche Instrumente, ZUR 2020, 387.
- Feldkamp*, Michael F./*Müller*, Inez (Bearb.): Der Parlamentarische Rat 1948-1949, Akten und Protokolle, Ausschuß für Finanzfragen, Bd.12, Oldenburg 1999.
- Fellenberg*, Frank/*Guckelberger*, Annette (Hrsg.): Klimaschutzrecht – KSG, TEHG, BEHG Kommentar, 1. Aufl., München 2022. (zit.: *Bearb.*, in: Fellenberg/Guckelberger (Hrsg.), Klimaschutzrecht)
- Fernkorn*, Sebastian: Verfassungsrechtliche Anforderungen an nichtsteuerliche Umweltabgaben am Beispiel des Brennstoffemissionshandels, Berlin 2022.
- Forsthoff*, Ernst: Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates, VVDStRL 12 (1954), 8.
- Franke*, Johannes: Die Finanzierung des Netzausbaus zwischen Markt und Staat, Tübingen 2020.
- Franzius*, Claudio: Auf dem Weg zum Klimaschutzgesetz, EnWZ 2019, 435.
- Frenz*, Walter (Hrsg.): Klimaschutzrecht – EU-Klimagesetz, KSG Bund und NRW, BEHG, Steuerrecht, Querschnittsthemen Gesamtkommentar, 3. Aufl., Berlin 2025. (zit.: *Bearb.*, in: Frenz (Hrsg.), Klimaschutzrecht)
- Frenz*, Walter: Sicherheitskostenanlastung durch das BVerfG als Modell, GewArch 2025, 178.
- Frenz*, Walter: Die Übertragung des BBergG auf die Windkraftnutzung, ZUR 2017, 690.
- Friauf*, Karl Heinrich (Begr.): Berliner Kommentar zum Grundgesetz, August 2025, Berlin 2025. (zit.: *Bearb.*, Berliner Kommentar, GG)
- Friauf*, Karl Heinrich: Zur Zulässigkeit von außersteuerlichen Sonderabgaben, in: Schmöl-
ders, Günter/Wöhe, Günter/Buchholz, Edwin H. (Hrsg.), Der Bürger als Objekt der
staatlichen Finanzpolitik, Festschrift für Willy Haubrichs zum 65. Geburtstag, Bad
Wörishofen 1977, S. 103.

- Friauf*, Karl Heinrich: Öffentliche Sonderlasten und Gleichheit der Steuerbürger, in: *Cars-tens*, Karl (Hrsg.), Festschrift für Hermann Jahrreiß zum 80. Geburtstag, Köln 1974, S. 45.
- Füssenich*, Bert: Steuerrecht (§ 6), in: *Heusch*, Andreas/Ullrich, Norbert/Posser, Herbert (Hrsg.), Handbuch Verfassungsrecht in der Praxis, München 2024.
- Füßlein*, Rudolf Werner: X. Das Finanzwesen: Artikel 106 und 107, in: *Doemming*, Klaus-Berto von/*Füßlein*, Rudolf/*Matz*, Werner (Hrsg.), Entstehungsgeschichte der Artikel des Grundgesetzes, Jahrbuch des Öffentlichen Rechts der Gegenwart (Neue Folge), Bd. 1, Tübingen 1951, S. 762.
- Gärditz*, Klaus Ferdinand: Die Richtervorlage des Finanzgerichts Hamburg zum Kernbrennstoffsteuergesetz, *ZfZ* 2014, 18.
- Gawel*, Erik: Das Steuerstaatsgebot des Grundgesetzes: Ein finanzwissenschaftlicher Beitrag zu seiner Inhaltsbestimmung, *Der Staat* 39 (2000), 209.
- Geiger*, Willi: Grundwertentscheidungen des Grundgesetzes, *BayVBl.* 1974, 297.
- Glaser*, Andreas: Verfassungs- und unionsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung, *StuW* 2012, 168.
- Götz*, Volkmar: Wirtschaftsverwaltungsrechtliche Ausgleichsabgaben, *AöR* 85 (1960), 200.
- Gramm*, Christof: Vom Steuerstaat zum gebührenfinanzierten Dienstleistungsstaat?, *Der Staat* 36 (1997), 267.
- Grimm*, Dieter: Reformalisierung des Rechtsstaats als Demokratiepostulat?, *JuS* 1980, 704.
- Grimm*, Dieter: Recht und Politik, *JuS* 1969, 501.
- Gröpl*, Christoph (Hrsg.): Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Aufl., München 2019. (zit.: *Bearb.*, in: *Gröpl* (Hrsg.), BHO/Landeshaushaltsordnungen)
- Gröpl*, Christoph: Staatseinnahmen und Staatsausgaben im demokratischen Verfassungsstaat, *AöR* 133 (2008), 1.

- Grossekettler, Heinz*: Steuerstaat versus Gebührenstaat: Vor- und Nachteile, in: Sacksofsky, Ute/Wieland, Joachim (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, Baden-Baden 2000, S. 24.
- Guckelberger, Annette*: Die polizeiliche Wohnungsverweisung, JA 2011, 1.
- Gusy, Christoph*: Privatisierung von Polizeikosten?, Baden-Baden 1996.
- Gusy, Christoph*: Die wirtschaftliche Betätigung des Staates (Teil 1), JA 1995, 166.
- Gusy, Christoph*: Die wirtschaftliche Betätigung des Staates (Teil 2), JA 1995, 253.
- Gusy, Christoph*: Arbeitszwang – Zwangsarbeit – Strafvollzug – BVerfGE 74, 102, JuS 1989, 710.
- Gusy, Christoph*: Parlamentarischer Gesetzgeber und Bundesverfassungsgericht, Berlin 1985.
- Gusy, Christoph*: Die Offenheit des Grundgesetzes, in: Häberle, Peter (Hrsg.), Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart (Neue Folge), Bd. 33, Tübingen 1984, S. 105.
- Habermann, Stefan*: Gebühren für Gefahrenabwehrrecht, Berlin 2011.
- Hartmann, Bernd J./Jansen, Stefan*: Die Gleichwertigkeit der Lebensverhältnisse als Verfassungsgebot, Der Staat 58 (2019), 243.
- Heimlich, Jörn*: Die Verleihungsgebühr als Umweltabgabe, Berlin 1996.
- Heise, Svend*: Überwälzung von Einsatzkosten der Polizei bei Spieldustragungen im Profifußball, NVwZ 2015, 262.
- Helbig, Petra*: Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat? Der Staat als „all-inclusive“ Club oder „à la carte“-Veranstaltung?, DVBl 1999, 688.
- Hellermann, Johannes*: Örtliche Daseinsvorsorge und gemeindliche Selbstverwaltung, Tübingen 2000.
- Helmes, Sebastian*: BVerfG weist Verfassungsbeschwerden gegen “Übererlösabschöpfung” im Zuge der Strompreisbremse ab, EnK-Aktuell 2024, 010467.

- Hendler, Reinhard*: Steuerfinanzierung durch Gebühren oder Steuern – Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive, in: Sacksofsky, Ute/Wieland, Joachim (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, Baden-Baden 2000, S. 68.
- Hendler, Reinhard*: Gebührenstaat statt Steuerstaat?, DÖV 1999, 749.
- Hendler, Reinhard*: Umweltabgaben und Steuerstaatsdoktrin, AöR 115 (1990), 577.
- Hendler, Reinhard/Heimlich, Jörn*: Lenkung durch Abgaben, ZRP 2000, 325.
- Hennicke, Lucas*: Vereinbarkeit des neuen Brennstoffemissionshandelsgesetzes mit der Finanzverfassung, NuR 2021, 83.
- Henseler, Paul*: Nichtsteuerliche Abgaben und Finanzausgleich, in: Sacksofsky, Ute/Wieland, Joachim (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, Baden-Baden 2000, S. 102.
- Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt*: Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, 334. Aktualisierung, Köln 2025. (zit.: *Bearb.*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG)
- Hesse, Konrad*: Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 20. Aufl., Heidelberg 1995.
- Heun, Werner*: Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in theoretischer und tatsächlicher Hinsicht, in: Sacksofsky, Ute/Wieland, Joachim (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, Baden-Baden 2000, S. 10.
- Heun, Werner*: Strukturprobleme des Finanzausgleichs, Der Staat 31 (1992), 205.
- Hey, Johanna*: Finanzverfassung (§ 87), in: Kahl, Wolfgang/Ludwigs, Markus (Hrsg.), Handbuch des Verwaltungsrechts, Bd. III, 1. Aufl., Heidelberg 2022.
- Hey, Johanna*: Erscheinungsformen steuerlicher Wirtschaftspolitik, in: Sieker, Susanne (Hrsg.), Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Bd. 39, Köln 2016, S. 11.

- Hey, Johanna*: Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht, *StuW* 2008, 167.
- Hey, Johanna*: Finanzautonomie und Finanzverflechtung in gestuften Rechtsordnungen, *VVDStRL* 66 (2006), 277.
- Hillgruber, Christian*: Verfassungsrecht als politisches Recht (§ 29), in: Kischel, Uwe/Kube, Hanno (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. II, 1. Aufl., Heidelberg 2024.
- Höfling, Wolfram*: Offene Grundrechtsinterpretation, Berlin 1987.
- Homburg, Stefan*: *Allgemeine Steuerlehre*, 7. Aufl., München 2015.
- Huber, Peter M./Voßkuhle, Andreas* (Hrsg.): *Grundgesetz Kommentar*, 8. Aufl., München 2024. (zit.: *Bearb.*, in: Huber/Voßkuhle (Hrsg.), GG)
- Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin* (Hrsg.): *Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung Kommentar*, 288. Lieferung, Köln 2025. (zit.: *Bearb.*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO)
- Huhnholz, Sebastian*: Was soll das heißen: „Steuerstaat“?, in: Nienhüser, Werner/Schmiel, Ute (Hrsg.), *Ökonomie und Gesellschaft, Steuern und Gesellschaft Jahrbuch* 29, Marburg 2017, S. 15.
- Huhnholz, Sebastian/Mertens, Daniel/Rixen, Thomas*: Demokratieprobleme des Steuerstaates im 21. Jahrhundert: Eine Einführung, *Polit Vierteljahresschrift* 2018, 3.
- Ipsen, Nils/Wisniewski, Thomas/Plappert, Liesa/Ipsen, Jörn*: Zur Verfassungsmäßigkeit des Brennstoffemissionshandelsgesetzes (BEHG), *Rechtsgutachten*, Dessau-Roßlau 2022, abrufbar unter: https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/479/publikationen/texte_04-2022_zur_verfassungsmaessigkeit_des_brennstoffemissionshandelsgesetzes.pdf. (zit.: *Ipsen et al.*, Zur Verfassungsmäßigkeit des BEHG)
- Isensee, Josef*: Staatsvermögen (§ 122), in: ders./Kirchhof, Paul (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. V, 3. Aufl., Heidelberg 2007.

- Isensee, Josef*: Steuerstaat als Staatsform, in: Stödter, Rolf/Thieme, Werner (Hrsg.), Hamburg-Deutschland-Europa: Beiträge zum deutschen und europäischen Verfassungs-, Verwaltungs- und Wirtschaftsrecht, Festschrift für Hans Peter Ipsen zum 70. Geburtstag, Baden-Baden 1977, S. 409.
- Ismer, Roland/Kaul, Ashok/Reiß, Wolfram/Rath, Silke*: Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten, DStR 2010, 1970.
- Jahndorf, Christian*: Grundlagen der Staatsfinanzierung durch Kredite und alternative Finanzierungsformen im Finanzverfassungs- und Europarecht: Formenstrenge und Gestaltungsspielräumen im Haushalts- und Staatsschuldenrecht sowie Reformüberlegungen unter Einbeziehung der Haushaltssysteme Frankreichs und Englands, München 2003.
- Jänicke, Katrin/Wenzel, Frank*: Die Einbeziehung von Abfallbehandlungsanlagen in das Brennstoffemissionshandelsgesetz (BEHG), ZUR 2025, 265.
- Jarass, Hans Dieter*: Kommunale Wirtschaftsunternehmen und Verfassungsrecht, DÖV 2002, 489.
- Jarass, Hans Dieter*: Die Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung als verfassungsrechtliche Vorgabe, AöR 126 (2001), 588.
- Jarass, Hans Dieter*: Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern unter dem Grundgesetz, Köln 1999.
- Jarass, Hans Dieter*: Verfassungsrechtliche Grenzen für die Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben, DÖV 1989, 1013.
- Jarass, Hans Dieter/Kment, Martin*: Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland. Kommentar, 18. Aufl., München 2024. (zit.: *Bearb.*, in: Jarass/Kment, GG)
- Jenetzky, Johannes*: System und Entwicklung des materiellen Steuerrechts in der wissenschaftlichen Literatur des Kameralismus von 1680-1840, Berlin 1978.

- Kahl, Wolfgang/Waldhoff, Christian/Walter, Christian* (Hrsg.): Bonner Kommentar zum Grundgesetz, 230. Ergänzungslieferung, Heidelberg 2025. (zit.: *Bearb.*, in: BK, GG)
- Kaufmann, Marcel*: Politische Gestaltungsfreiheit als Rechtsprinzip, StWStP 8, (1997), 161.
- Kempny, Simon*: Verfassungs- und unionsrechtliche Rahmenbedingungen der Besteuerung von Immobilien, in: Drüen, Klaus-Dieter (Hrsg.), Immobilien im Steuerrecht, DStJG, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Köln 2022, S. 39.
- Kempny, Simon*: Gedanken zum „Leistungsfähigkeitsprinzip“ – Rekonstruktion eines Schlüsselbegriffs als Beitrag zur Rationalisierung des Diskurses über Steuergerechtigkeit, StuW 2021, 85.
- Kempny, Simon*: Steuerstaat oder Gebührenstaat? – Zur Finanzierung von Polizeieinsätzen bei Fußballspielen, DVBl 2017, 862.
- Kempny, Simon*: Steuerrecht und Verfassungsrecht, StuW 2014, 185.
- Kempny, Simon*: Finanzverteilungsrecht, VR 2014, 300.
- Kempny, Simon/Reimer, Ekkehart*: Die bundesstaatliche Finanzverfassung nach dem Auslaufen des Solidarpakts II, NJW-Beilage 2014, 39.
- Kempny, Simon/Reimer, Ekkehart*: Neuordnung der Finanzbeziehungen – Aufgabengerechte Finanzverteilung zwischen Bund, Ländern und Kommunen. Gutachten D zum 70. Deutschen Juristentag, München 2014, D 5.
- Keuschnigg, Christian*: Öffentliche Finanzen: Einnahmenpolitik, Tübingen 2005.
- Kirchhof, Ferdinand*: Steuern und nichtsteuerliche Abgaben in der höchstrichterlichen Rechtsprechung, Drüen, Klaus Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Bd. I, Köln 2018, S. 557.

- Kirchhof*, Ferdinand: Umweltabgaben – Die Regelungen in der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten (§ 38), in: Rengeling, Hans-Werner (Hrsg.), Handbuch zum europäischen und deutschen Umweltrecht, Bd. I Allgemeines Umweltrecht, Köln 2003.
- Kirchhof*, Ferdinand: Die Tauglichkeit von Abgaben zur Lenkung des Verhaltens, DVBl 2000, 1166.
- Kirchhof*, Ferdinand: Grundsätze der Finanzverfassung des vereinten Deutschlands, VVDStRL 52 (1993), 71.
- Kirchhof*, Ferdinand: Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, Die Verwaltung 21 (1988), 137.
- Kirchhof*, Ferdinand: Die Höhe der Gebühr – Grundlagen der Gebührenbemessung, Berlin 1981.
- Kirchhof*, Gregor: Schutz vor Arbeitszwang und Zwangsarbeit (§ 110), in: Stern, Klaus/Sodan, Helge/Mörtl, Markus (Hrsg.), Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland im europäischen Staatenverbund, Bd. IV, 2. Aufl., München 2022.
- Kirchhof*, Gregor: Die lenkende Abgabe: Maßstäbe, Erscheinungsformen und Perspektiven der rechtfertigungsbedürftigen Ausnahme, Die Verwaltung 46 (2013), 349.
- Kirchhof*, Paul: Steuervereinfachung – Schritt für Schritt, DStR 2021, 2761.
- Kirchhof*, Paul: Die Gleichheit vor dem Steuergesetz – Maßstab und Missverständnisse, StuW 2017, 3.
- Kirchhof*, Paul: Das Bundessteuergesetzbuch in der Diskussion, Baden-Baden 2013.
- Kirchhof*, Paul: Bundessteuergesetzbuch: ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, Heidelberg 2011.
- Kirchhof*, Paul: Der materielle Gehalt von Kompetenznormen, in: Ipsen, Jörn/Stüer, Bernhard (Hrsg.), Europa im Wandel: Festschrift für Hans-Werner Rengeling zum 70. Geburtstag am 25. Februar 2008, Köln 2008, S. 567.

- Kirchhof*, Paul: Die Steuern (§ 118), in: Isensee, Josef/ders. (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. V, 3. Aufl., Heidelberg 2007.
- Kirchhof*, Paul: Nichtsteuerliche Abgaben (§ 119), in: Isensee, Josef/ders. (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. V, 3. Aufl., Heidelberg 2007.
- Kirchhof*, Paul: Die staatsrechtliche Bedeutung der Steuerreform, in: Häberle, Peter (Hrsg.), Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart (Neue Folge), Bd. 54, Tübingen 2006, S. 1.
- Kirchhof*, Paul: Die Staatsverschuldung als Ausnahmeinstrument, in: Grupp, Klaus/Hufeld, Ulrich (Hrsg.), Recht – Kultur – Finanzen, Festschrift Reinhard Mußgnug zum 70. Geburtstag am 26. Oktober 2005, Heidelberg 2005, S. 131.
- Kirchhof*, Paul: Lenkungssteuern, in: Tipke, Klaus/Söhn, Hartmut (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik, Köln 2005, S. 395.
- Kirchhof*, Paul: Der Karlsruher Entwurf und seine Fortentwicklung zu einer Vereinheitlichten Ertragsteuer, StuW 2002, 3.
- Kirchhof*, Paul: Die Steuer als Ausdruck der Staatsverfassung, in: Franßen, Everhardt/Redeker, Konrad/Schlichter, Otto/Wilke, Dieter (Hrsg.), Bürger – Richter – Staat, Festschrift für Horst Sandler zum Abschied aus seinem Amt, München 1991, S. 65.
- Kirchhof*, Paul: Staatliche Einnahmen (§ 88), in: Isensee, Josef/ders. (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, 1. Aufl., Heidelberg 1990.
- Kirchhof*, Paul: Die Finanzierung des Leistungsstaates, Jura 1983, 505.
- Kirchhof*, Paul: Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981), 215.
- Kirchhof*, Paul/*Kirchhof*, Gregor: Das Recht auf unentgeltliche Sicherheit, Tübingen 2020.
- Kirchhof*, Paul/*Seer*, Roman (Hrsg.): Einkommensteuergesetz Kommentar, 24. Aufl., Köln 2025.

- Klinski, Stefan/Keimeyer, Friedhelm*: Zur finanzverfassungsrechtlichen Zulässigkeit der CO₂-Bepreisung nach dem Brennstoffemissionshandelsgesetz (BEHG), ZUR 2020, 342.
- Klinski, Stefan/Keimeyer, Friedhelm*: Zur finanzverfassungsrechtlichen Zulässigkeit eines nationalen Zertifikatehandels für CO₂-Emissionen aus Kraft- und Heizstoffen, 2019, abrufbar unter: https://www.oeko.de/fileadmin/oekodoc/Verfassungsrecht_Emissionshandel_Gebaeude-Verkehr.pdf. (zit.: *Klinski/Keimeyer*, Zertifikatehandel)
- Klinski, Stefan/Keimeyer, Friedhelm*: Die Besteuerung von CO₂ und andere Umweltabgaben im Lichte des Finanzverfassungsrechts, NVwZ 2019, 1465.
- Kloepfer, Michael*: Gesamtfinanzverfassung, in: Jochum, Heike/Elicker, Michael/Lampert, Steffen/Bartone, Roberto (Hrsg.), Freiheit, Gleichheit, Eigentum – Öffentliche Finanzen und Abgaben, Festschrift für Rudolf Wendt zum 70. Geburtstag, Berlin 2015, S. 599.
- Kloepfer, Michael*: Finanzverfassungsrecht, München 2014.
- Kloepfer, Michael*: Die lenkende Gebühr, AöR 97 (1972), 232.
- Kloepfer, Michael*: Das Geeignetheitsgebot bei wirtschaftslenkenden Steuergesetzen, NJW 1971, 1585.
- Koch, Thorsten*: Gefährliche Entkopplung, 2025, abrufbar unter: <https://verfassungsblog.de/gefahrliche-entkoppelung/>.
- Köck, Wolfgang*: Umweltsteuern als Verfassungsproblem, JZ 1991, 692.
- Köck, Wolfgang/Rheinschmitt, Christoph*: Länderkompetenzen für die Erhebung einer nichtsteuerlichen Abgabe auf die Windenergienutzung im Außenbereich, NVwZ 2020, 1697.
- Köck, Wolfgang/Wiegand, Sophie*: Anm. zum Beschluss des BVerfG vom 23. März 2022, Aktenzeichen 1 BVR 1187/17, ZUR 2022, 412.

- Koenig, Ulrich (Hrsg.): Abgabenordnung, 6. Aufl., München 2026. (zit.: *Bearb.*, in: Koenig (Hrsg.), AO)
- Kolms, Heinz: Finanzwissenschaft, Bd. 1: Grundlegung. Öffentliche Ausgaben, Berlin 1963.
- Korioth, Stefan: Finanzverfassung (§ 135), in: Kube, Hanno/Mellinghoff, Rudolf/Morgenthaler, Gerd/Palm, Ulrich/Puhl, Thomas/Seiler, Christian (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Bd. II, Staat und Bürger, Heidelberg 2013, S. 1469.
- Korioth, Stefan: Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, Tübingen 1997.
- Krämer-Hoppe, Rike: Den Schritt ins „verfassungsrechtliche Neuland“ wagen. Die „CO₂-Steuer“ und Verfassungsrecht, 2020, abrufbar unter: <https://verfassungsblog.de/den-schritt-in-finanzverfassungsrechtliches-neuland-wagen/>.
- Kreuter-Kirchhof, Susanne/Schlacke, Sabine (Hrsg.): Klimaschutzrecht, 1. Aufl., Baden-Baden 2025. (zit.: *Bearb.*, in: Kreuter-Kirchhof/Schlacke (Hrsg.), Klimaschutzrecht)
- Kube, Hanno: Finanz- und Steuerstaat (§ 42), in: Kischel, Uwe/ders. (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. II, 1. Aufl., Heidelberg 2024.
- Kube, Hanno: Steuerverfassungsrecht (§ 54), in: Stern, Klaus/Sodan, Helge/Möstl, Markus (Hrsg.), Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland im europäischen Staatenverbund, Bd. II, 2. Aufl., München 2022. (zit.: *Kube*, in: Stern/Sodan/Möstl (Hrsg.), Staatsrecht, § 54)
- Kube, Hanno: Verfassungsrechtliche Problematik der fortgesetzten Erhebung des Solidaritätszuschlags, DStR 2017, 1792.
- Kube, Hanno: Die Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, Tübingen 2004.
- Lampart, Daniel: Kommerzielle Sportveranstalter und ihre Verantwortlichkeit für Polizeikosten, Baden-Baden 2019.
- Lang, Andrej: Polizeikosten für Hochrisikospiele unter dem Grundgesetz, NJW 2025, 45.

- Lange, Julia*: Die Vorteilsabschöpfungsabgabe im Abgabensystem des Grundgesetzes, Aachen 2014.
- Lege, Joachim*: Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und die Polizeikosten bei Fußball-Bundesligaspielen – One size fits all?, JZ 2025, 477.
- Lehner, Moris*: Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, Tübingen 1993.
- Leines, Marcel*: Die Kostentragung für Polizeieinsätze anlässlich von Fußballspielen, Baden-Baden 2018.
- Leisner-Egensperger, Anna*: Polizeikosten bei Fußballspielen, jM 2019, 290.
- Lemke, Tristan*: Übergewinnsteuer durch die Hintertür. Zur Verfassungskonformität der Übergewinnsteuer des drittens Maßnahmenpakets, 2022, abrufbar unter: <https://verfassungsblog.de/ubergewinnsteuer-durch-die-hintertur/>.
- Lepsius, Oliver*: Die maßstabsetzende Gewalt, in: Jestaedt, Matthias/Lepsius, Oliver/Möller, Christoph/Schönberger, Christoph (Hrsg.), Das entgrenzte Gericht, Berlin 2011, S. 159.
- Lerche, Peter*: Werbung und Verfassung, München 1967.
- Löwer, Wolfgang*: Der Staat als Wirtschaftssubjekt und Auftraggeber, VVDStRL 60 (2001), 416.
- Lübbe-Wolff, Gertrude*: Instrumente des Umweltrechts - Leistungsfähigkeit und Leistungsgrenzen, NVwZ 2001, 481.
- Manssen, Gerrit*: Die Einführung von Steuern und Sonderabgaben durch Landesgesetz, in: ders. (Hrsg.), Rechtswissenschaft im Aufbruch, Greifswalder Antrittsvorlesungen, Köln 1996, S. 145.
- Marquardsen, Maria*: Abgabengerechtigkeit - Gedanken zum Verhältnis steuerlicher und nichtsteuerlicher Abgaben, StuW 2022, 293.
- Martini, Mario/Gebauer, Jochen*: »Alles umsonst?« Zur Zuteilung von CO₂-Emissionszertifikaten: Ökonomische Idee und rechtliche Rahmenbedingungen, ZUR 2007, 225.

- Mayer, Marius*: Polizeikosten im Profifußball, Berlin 2018.
- Mellinghoff, Rudolf*: Eröffnung der Tagung und Rechtfertigung des Themas, in: Sieker, Susanne (Hrsg.), Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Bd. 39, Köln 2016, S. 1.
- Meyer, Susanne*: Gebühren für die Nutzung von Umweltressourcen, Unzulässiger Preis für Freiheitsausübung oder zulässiges Bewirtschaftungsinstrument?, Berlin 1995.
- Möckel, Stefan*: Steuererfindungsrecht und Verbrauchsteuerbegriff – Grundlegende Fragen aus Anlass der verfassungsrechtlichen Zweifel an der Kernbrennstoffsteuer, DÖV 2012, 265.
- Morgenthaler, Gerd*: Finanzverfassungsrechtliche Maßstäbe für den Abbau von Steuersubventionen, in: Depenheuer, Otto/Heintzen, Markus/Jestaedt, Matthias/Axer, Peter (Hrsg.), Staat im Wort. Festschrift für Josef Isensee, Heidelberg 2007, S. 911.
- Müller, Thorsten/Kahl, Hartmut*: Zur verfassungsrechtlichen Einordnung des Brennstoffemissionshandelsgesetzes: Stellungnahme zur Anhörung des Ausschusses für Umwelt, Naturschutz und nukleare Sicherheit im Deutschen Bundestag am 06.11.2019, abrufbar unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/666344/a78fd3836b10226f16d3d9d62a1e8b29/19-16-293-f-mueller-data.pdf>. (zit.: Müller/Kahl, Brennstoffemissionshandelsgesetz)
- Müller-Eiselt, Gerrit*: Polizeikosten bei Fußballspielen, SpuRt 2020, 54.
- Müller-Eiselt, Gerrit*: Die Bremische Lex Fußball – ein rechtlicher, sportpolitischer und gesellschaftlicher Fehlgriff, SpuRt 2018, 95.
- Murswiek, Dietrich*: Ein Schritt in Richtung auf ein ökologisches Recht – Zum „Wasserpennig“-Beschluss des BVerfG, NVwZ 1996, 417.
- Murswiek, Dietrich*: Die Ressourcennutzungsgebühr, NuR 1994, 170.
- Muscheid, Jutta*: Die Steuerpolitik in der Bundesrepublik Deutschland 1949 – 1982, Berlin 1986.

- Ossenbühl*, Fritz: Grundsätze der Grundrechtsinterpretation (§ 15), in: Merten, Detlef/Papier, Hans-Jürgen (Hrsg.), Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa, Bd. I, Heidelberg 2004.
- Papier*, Hans-Jürgen: Grundgesetz und Wirtschaftsordnung (§ 18), in: Benda, Ernst/Maihofer, Werner/Vogel, Klaus (Hrsg.), Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 2. Aufl., Berlin 1994, S. 799.
- Perlitius*, Claudia: Die vorteilsabschöpfende Verwaltungsgebühr, Berlin 2010.
- Pompl*, Raphael: Kapazitätssicherung im europäisierten Stromwirtschaftsrecht, 2019.
- Pracht*, Robert: Die Sonderabgabe als prominentes Beispiel für geschaffenes Richterrecht, JA 2024, 657.
- Preuß*, Ulrich K.: Rechtsstaat – Steuerstaat – Sozialstaat, in: Deiseroth, Dieter/Hase, Friedhelm/Ladeur, Karl-Heinz (Hrsg.), Ordnungsmacht? Über das Verhältnis von Legalität, Konsens und Herrschaft, Frankfurt am Main 1981, S. 46.
- Püttner*, Günter: Zum Wert der „Schuldenbremse“ des Art. 115 Abs. 2 GG, in: Jochum, Heike/ Elicker, Michael/Lampert, Steffen/Bartone, Roberto (Hrsg.), Freiheit, Gleichheit, Eigentum – Öffentliche Finanzen und Abgaben Festschrift für Rudolf Wendt zum 70. Geburtstag, Berlin 2015, S. 671.
- Reimer*, Ekkehart: Finanzverantwortung (§ 136), in: Kube, Hanno/Mellinghoff, Rudolf/Morgenthaler, Gerd/Palm, Ulrich/Puhl, Thomas/Seiler, Christian (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Bd. II, Staat und Bürger, Heidelberg 2013, S. 1477.
- Reshöft*, Jan/Schäfermeier, Andreas (Hrsg.): EEG Kommentar, 4. Aufl., Baden-Baden 2014. (zit.: *Bearbeiter*, in: Reshöft/Schäfermeier (Hrsg.), EEG)
- Reus*, Andreas/Mühlhausen, Peter: Haushaltsrecht in Bund und Ländern, München 2014.
- Rheinschmitt*, Christoph: BVerfG-Beschluss zum Bürger- und Gemeindenbeteiligungsgesetz Mecklenburg-Vorpommern, ZUR 2022, 532.

- Rodi, Michael*: Der Steuerstaat, in: Ismer, Roland/Reimer, Ekkehard/Rust, Alexander/Waldhoff, Christian (Hrsg.), Territorialität und Personalität, Festschrift für Moris Lehner, Köln 2019, S. 377.
- Rodi, Michael*: Der Rechtsrahmen für den Einsatz ökonomischer Instrumente in der Ressourcenschutzpolitik, ZUR 2016, 531.
- Rodi, Michael*: Ökonomische Analyse des Öffentlichen Rechts, Heidelberg 2014.
- Rodi, Michael*: Ökonomische, ökologische und andere öffentliche Zwecke im Abgaberecht, JZ 2000, 827.
- Rodi, Michael*: Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem: dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer, München 1994.
- Rodi, Michael*: Ökosteuern – Steuerrecht als Mittel der Umweltpolitik, in: Becker-Schwarze, Kathrin/Köck, Wolfgang/Kupka, Thomas/von Schwanenflügel, Matthias (Hrsg.), Wandel der Handlungsformen im Öffentlichen Recht, Bremen 1991, S. 121.
- Rodi, Michael/Antoni, Johannes/Borger, Julia/Kalis, Michael/Schäfer-Stradowsky, Simon/Selinger, Joschka*: Verfassungsmäßigkeit des Entwurfs zum Brennstoffemissionshandelsgesetzes (BEHG-E), Rechtswissenschaftliches Kurzgutachten und Stellungnahme, Berlin 2019, abrufbar unter: https://www.ikem.de/wp-content/uploads/2019/11/2019-11-05_IKEM_Kurzgutachten_BEHG-E_final.pdf. (zit.: *Rodi et al.*, Brennstoffemissionshandelsgesetz)
- Ronellenfitch, Michael*: Wirtschaftliche Betätigung des Staates (§ 98), in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, 3. Aufl., Heidelberg 2006.
- Sachs, Michael* (Hrsg.): Grundgesetz Kommentar, 10. Aufl., München 2024. (zit.: *Bearb.*, in: Sachs (Hrsg.), GG)
- Sacksofsky, Ute*: Staatsfinanzierung durch Gebühren?, in: dies./Wieland, Joachim (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, Baden-Baden 2000, S. 188.

- Sacksofsky, Ute*: Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben – zugleich ein Beitrag zur Geltung des Steuerstaatsprinzips, Tübingen 2000.
- Sacksofsky, Ute*: Verfolgung ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts, NJW 2000, 2619.
- Schenke, Ralf Peter*: Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Steuerrecht und die zwei Phasen des Öffentlichen Rechts, in: Appel, Ivo/Hermes, Georg/Schönberger, Christoph (Hrsg.), Öffentliches Recht im offenen Staat, Festschrift für Rainer Wahl zum 70. Geburtstag, Berlin 2011, S. 803.
- Schirra, Andreas*: Die Indienstnahme Privater im Lichte des Steuerstaatsprinzips, Mannheim 2002.
- Schmehl, Arndt*: Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, Tübingen 2000.
- Schmidt, Thorsten Ingo*: Öffentliches Finanzrecht, 1. Aufl., Tübingen 2023.
- Schneider, Jens-Peter*: Bundesstaatliche Finanzbeziehungen im Wandel, Der Staat 40 (2001), 272.
- Schoch, Friedrich/Wieland, Joachim*: Finanzierungsverantwortung für gesetzgeberisch veranlasste kommunale Aufgaben, Baden-Baden 1995.
- Scholz, Rupert*: Art. 12 GG, in: Maunz, Theodor/Dürig, Günter (Begr.), Grundgesetz-Kommentar, 47. Ergänzungslieferung, München 2006.
- Schön, Wolfgang*: Grenzüberschreitungen der Steuerrechtswissenschaft, StuW 2018, 201.
- Schön, Wolfgang*: Besteuerungsgleichheit und Subventionsgleichheit, in: Mellinghoff, Rudolf/Schön, Wolfgang/Viskorf, Hermann-Ulrich (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler, Köln 2011, S. 189.
- Schön, Wolfgang*: Steuergesetzgebung zwischen Markt und Grundgesetz, StuW 2004, 62.
- Schuppert, Gunnar Folke*: Staatswissenschaft, Baden-Baden 2003.

- Schwarz, Kyrill-Alexander: Grundfragen (§ 20), in: Stern, Klaus/Sodan, Helge/Möstl, Markus (Hrsg.), Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland im europäischen Staatenverbund, Bd. III, 2. Aufl., München 2022. (zit.: Schwarz, in: Stern/Sodan/Möstl (Hrsg.), Staatsrecht, § 20)
- Schwennicke, Andreas: Ohne Steuer kein Staat, Frankfurt am Main 1996.
- Seer, Roman: Erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmens-(anteils-)erwerbs – nach wie vor ein Fall für das BVerfG, StuW 2021, 111.
- Seiler, Christian: Indienstnahme Privater im Besteuerungsverfahren, in: Drüen, Klaus Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Bd. II, Köln 2018, S. 1761.
- Selbertinger, David: Entscheidungsbesprechung BVerfG, Urt. v. 14.1.2025 – 1 BvR 548/22, ZJS 2025, 768.
- Selmer, Peter: Die Föderalismusreform - Eine Modernisierung der bundesstaatlichen Ordnung?, JuS 2006, 1052.
- Selmer, Peter: Die sogenannte Gruppennützigkeit der Sonderabgabe – eine Zulässigkeitsvoraussetzung im Wandel, in: Grupp, Klaus/Hufeld, Ulrich (Hrsg.), Recht – Kultur – Finanzen, Festschrift Reinhard Mußgnug zum 70. Geburtstag am 26. Oktober 2005, Heidelberg 2005, S. 217.
- Selmer, Peter: Verfassungsrechtliche und finanzrechtliche Rahmenbedingungen, in: Breuer, Rüdiger/Kloepfer, Michael/Marburger, Peter/ Schröder, Meinhard (Hrsg.), Umweltschutz durch Abgaben und Steuern, 7. Trierer Kolloquium zum Umwelt- und Technikrecht, Heidelberg 1991, S. 15.
- Selmer, Peter: Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, Kassel 1971.
- Selmer, Peter/Brodersen, Carsten: Die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts, DVBl 2000, 1153.

- Smith*, Adam: Der Wohlstand der Nationen, Eine Untersuchung seiner Natur und seiner Ursachen, London 1789.
- Sodan*, Helge (Hrsg.): Grundgesetz, Kommentar, 5. Aufl., München 2024. (zit.: *Bearb.*, in: Sodan (Hrsg.), GG)
- Starck*, Christian: Maximen der Verfassungsauslegung (§ 271), in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul, Handbuch des Staatsrechts, Bd. XII, 3. Aufl., Heidelberg 2014.
- Statistisches Bundesamt (Destatis)*: Die ergiebigsten Steuern 2024, online: https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/_Grafik/_Interaktiv/ergiebigste-steuerarten.html (zuletzt: 09.01.2026).
- Statistisches Bundesamt (Destatis)*: Kassenergebnisse des Öffentlichen Gesamthaushalts, online: unter https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Oeffentliche-Finanzen/Ausgaben-Einnahmen/Publikationen/_publikationen-innen-kassenergebnisse.html (zuletzt: 09.01.2026).
- Steinbach*, Armin/*Valta*, Matthias: Ein CO₂-Preis für Energieträger, JZ 2019, 1139.
- Stephan*, Frederic: Die Interpretation von Gesetzgebungskompetenzen, Berlin 2022.
- Stober*, Rolf: Rein gewerbliche Betätigung der öffentlichen Hand und Verwaltung, ZHR 145 (1981), 565.
- Strohm*, Joachim: Grundrechtsschutz im Ertragsteuerrecht, in: Krumm, Marcel (Hrsg.), Grundrechtsschutz im Steuerrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Bd. 47, Köln 2025, S. 167. (zit.: DStJG 47)
- Sureth-Sloane*, Caren: Steuerpolitische Perspektiven der neuen Legislaturperiode – Chancen und Herausforderungen, FR 2022, 325.
- Tappe*, Henning: Das Brennstoffemissionshandelsgesetz: Zur Verfassungsmäßigkeit der CO₂-Bepreisung in der Einführungsphase, EurUP 2021, 249.
- Tappe*, Henning: Das Scheitern der Kernbrennstoffsteuer, EurUP 2017, 186.
- Tappe*, Henning/*Wernsmann*, Rainer: Öffentliches Finanzrecht, 3. Aufl., Heidelberg 2023.

Thiemann, Christian: Verluste im Steuerrecht, Tübingen 2020.

Tipke, Klaus: Mehr oder weniger Gestaltungsfreiheit für den Steuergesetzgeber?, *StuW* 2014, 273.

Tipke, Klaus/*Kruse*, Heinrich Wilhelm (Begr.): Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, 187. Aktualisierung, Köln 2024. (zit.: *Bearb.*, in: *Tipke/Kruse* (Begr.), AO/FGO)

Tipke, Klaus/*Lang*, Joachim: Steuerrecht, 25. Aufl., Köln 2024.

Trzaskalik, Christoph: Inwieweit ist die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts zu empfehlen?, Gutachten E zum 63. Deutschen Juristentag Leipzig 2000, München 2000.

Unruh, Peter: Der Verfassungsbegriff des Grundgesetzes, Tübingen 2002.

Viarisio, Verena/*Schaller*, Katrin/*Kahnert*, Sarah/*Pötschke-Langer*, Martina: Tabaksteuererhöhungen und Rauchverhalten in Deutschland, Deutsches Krebsforschungszentrum, Heidelberg 2014, abrufbar unter: https://www.dkfz.de/fileadmin/user_upload/Krebspraevention/Download/pdf/AdWfdP/AdWfdP_2014_Tabaksteuererhoe-hungen-und-Rauchverhalten-in-Deutschland.pdf. (zit.: *dkfz.*, Tabaksteuererhöhungen und Rauchverhalten in Deutschland)

Vogel, Klaus: Der Finanz- und Steuerstaat (§ 30), in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. II, 3. Aufl., Heidelberg 2007.

Vogel, Klaus: Das ungeschriebene Finanzrecht des Grundgesetzes, in: Selmer, Peter/Münch, Ingo von (Hrsg.), *Gedächtnisschrift für Wolfgang Martens*, Berlin 1987, S. 265.

Vogel, Klaus: Der Finanz- und Steuerstaat (§ 27), in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul, *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. I, 1. Aufl., Heidelberg 1987.

Vogel, Klaus: Die Rechtfertigung der Steuer: Eine vergessene Vorfrage, *Der Staat* 25 (1986), 481.

- Vogel*, Klaus: Der Sozialstaat als Steuerstaat, in: Randelzhofer, Albrecht/Süss, Werner (Hrsg.), Konsens und Konflikt – 35 Jahre Grundgesetz, Berlin 1985, S. 133.
- Vogel*, Klaus: Die Abschichtung von Rechtsfolgen, *StuW* 1977, 97.
- Vogel*, Klaus/*Waldhoff*, Christian: Vorbem. zu Art. 104a-115 GG, in: *Kahl*, Wolfgang/*Waldhoff*, Christian/*Walter*, Christian (Hrsg.), Bonner Kommentar zum Grundgesetz, 81. Ergänzungslieferung, Heidelberg 1997.
- Vollmer*, Miriam: BEHG/Nationales Brennstoffemissionshandelssystem (nEHS) (§ 16), in: Rodi, Michael (Hrsg.), Handbuch Klimaschutzrecht, München 2022.
- von *Münch*, Ingo/*Kunig*, Philip (Begr.): Grundgesetz-Kommentar, 8. Aufl., München 2025.
(zit.: *Bearb.*, in: von *Münch*/*Kunig* (Begr.), GG)
- von *Mutius*, Albrecht/*Lünenbürger*, Simone: Verfassungsrechtliche Aspekte einer umfassenden ökologischen Ressourcenwirtschaft, *NVwZ* 1996, 1061.
- Voßkuhle*, Andreas/*Wischmeyer*, Thomas: Grundwissen – Öffentliches Recht: Das Staatsprinzip, *JuS* 2015, 693.
- Wahl*, Rainer: Der Vorrang der Verfassung, *Der Staat* 20 (1981), 485.
- Waldhoff*, Christian: Steuerverfassungsrecht als Instrument eines prinzipiengeleiteten Steuerrechts – dargestellt anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips, *DStR* 2023, 381.
- Waldhoff*, Christian: Finanzverantwortung (§ 137), in: Kube, Hanno/Mellinghoff, Rudolf/Morgenthaler, Gerd/Palm, Ulrich/Puhl, Thomas/Seiler, Christian (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Bd. II, Staat und Bürger, Heidelberg 2013, S. 1491.
- Waldhoff*, Christian: Das Finanzsystem der Kommunen aus rechtlicher Sicht: Steuern, Abgaben und Finanzausgleich, in: Wieland, Joachim (Hrsg.), Kommunalsteuern und -abgaben, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Bd. 35, Köln 2012, S. 11.
- Waldhoff*, Christian: Finanzautonomie und Finanzverflechtung in gestuften Rechtsordnungen, *VVDStRL* 66 (2007), 216.

- Waldhoff*, Christian: Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes (§ 116), in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. V, 3. Aufl., Heidelberg 2007.
- Waldhoff*, Christian: Die Zwecksteuer – Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtlichen Bindung des Aufkommens von Abgaben, *StuW* 2002, 285.
- WD 4 – 3000 – 037/21, WD 8 – 3000 – 039/21: Verfassungsmäßigkeit der CO₂-Bepreisung nach dem Brennstoffemissionshandelsgesetz, 2021, abrufbar unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/847918/614fbf0528120965386b54f9c199e11a/WD-8-039-21-WD-4-037-21-pdf-data.pdf>.
- Weber*, Klaus (Hrsg.): Rechtswörterbuch, 31. Edition, München 2023.
- Weber-Grellet*, Heinrich: Lenkungssteuern im Rechtssystem, *NJW* 2001, 3657.
- Weber-Grellet*, Heinrich: Der Steuerstaat – Inhalt und Grenzen, in: Düwell, Franz Josef (Hrsg.), *Anwalt des Rechtsstaates*, Festschrift für Dieter Posser, Köln 1997, S. 395.
- Wegner*, Nils: Verfassungsrechtliche Fragen ordnungsrechtlicher Teilhabemodelle am Beispiel des Bürger- und Gemeindenbeteiligungsgesetzes Mecklenburg-Vorpommern, *Würzburger Studien zum Umweltenergierecht* Nr. 8, 2018.
- Weißefeld*, Pia Sophie: Effiziente Preisgestaltung im Recht der Benutzungsgebühren, Wiesbaden 2022.
- Wendt*, Rudolf: Finanzhoheit und Finanzausgleich (§ 139), in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. VI, 3. Aufl., Heidelberg 2008.
- Wernsmann*, Rainer: 75 Jahre Finanzverfassung des Grundgesetzes: Orientierungsmarken in der Rechtsprechung des BVerfG, *NVwZ* 2024, 694.
- Wernsmann*, Rainer: Steuervergünstigungen und Steuerbefreiungen, *DStR* 2023, 386.
- Wernsmann*, Rainer: Steuergerechtigkeit in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, *StuW* 2022, 280.

- Wernsmann, Rainer*: Verfassungswidrigkeit der CO₂-Bepreisung nach dem Brennstoffemissionshandelsgesetz (BEHG), insbesondere im Zeitraum von 2021 bis 2025, Rechtsgutachten, Passau 2020, abrufbar unter: https://www.fdpbt.de/sites/default/files/2020-06/Rechtsgutachten_BEHG_FDP.pdf.
- Wernsmann, Rainer*: Gebühr und Beitrag in der Finanzverfassung, in: Jochum, Heike/Elicker, Michael/Lampert, Steffen/Bartone, Roberto (Hrsg.), Freiheit, Gleichheit, Eigentum – Öffentliche Finanzen und Abgaben, Festschrift für Rudolf Wendt zum 70. Geburtstag, Berlin 2015, S. 1053.
- Wernsmann, Rainer*: Steuerlenkung (§ 152), in: Kube, Hanno/Mellinghoff, Rudolf/Morgenthaler, Gerd/Palm, Ulrich/Puhl, Thomas/Seiler, Christian (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Bd. II, Staat und Bürger, Heidelberg 2013, S. 1645.
- Wernsmann, Rainer*: Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, Tübingen 2005.
- Wernsmann, Rainer/Bering, Simon*: Verfassungsrechtliche Anforderungen an Vorteilsabschöpfungsabgaben. Am Beispiel der CO₂-Bepreisung nach dem Brennstoffemissionshandelsgesetz (BEHG), NVwZ 2020, 497.
- Wernsmann, Rainer/Bering, Simon*: Kommunale Entgelteinnahmen – Grenzen der Nutzerfinanzierung, in: Schweisfurth, Tilmann/Wallmann, Walter (Hrsg.), Haushalts- und Finanzwirtschaft der Kommunen in der Bundesrepublik Deutschland, Berlin 2019, S. 277.
- Wieland, Joachim*: Finanzverfassung (§ 24), in: Herdegen, Matthias/Masing, Johannes/Poscher, Ralf/Gärditz, Klaus Ferdinand (Hrsg.), Handbuch des Verfassungsrechts, 1. Aufl., München 2021.
- Wienbracke, Mike*: Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr, Berlin 2004.
- Wohlfel, Anne/Kaeser, Christian*: Lenkung durch Gebühren, in: Tipke, Klaus/Söhn, Hartmut, Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik, Köln 2005, S. 431.

Wolff, Johanna: Kommunaler Klima- und Umweltschutz durch Steuern und nichtsteuerliche Abgaben, NdsVBl 2024, 33.

Zacher, Hans F.: Das soziale Staatsziel (§ 28), in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. II, 3. Aufl., Heidelberg 2004.

Zenke, Ines/Telschow, Carsten: CO₂-Bepreisung durch nationalen Emissionshandel – Das Brennstoffemissionshandelsgesetz (BEHG), EnWZ 2020, 157.

Zimmermann, Horst/Henke Klaus-Dirk/Broer, Michael: Finanzwissenschaft: Eine Einführung in die Staatsfinanzen, München 2024.

Züllighoven, Leila: Lastengleichheit in der grundgesetzlichen Wertordnung, Baden-Baden 2019.

