

Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung

Kommentar

von

Alexander von Wedelstädt, Prof. Dr. Roberto Bartone, Karl Blesinger, Prof. Dr. Frank Hardtke, Dr. Werner Kuhfus,
Dr. Norbert Lemaire, Dr. Klaus J. Wagner, Dr. Francesca Werth

21. Auflage

Schäffer-Poeschel Stuttgart 2015

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 7910 3419 5

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Ergänzende Unterlagen zum Buch bieten wir Ihnen unter **[www. schaeffer-poeschel.de/webcode](http://www.schaeffer-poeschel.de/webcode)** zum Download an.

Für den Zugriff auf die Daten verwenden Sie bitte Ihre E-Mail-Adresse und Ihren persönlichen Webcode. Bitte achten Sie bei der Eingabe des Webcodes auf eine korrekte Groß- und Kleinschreibung.

Ihr persönlicher Webcode:

Erster Teil

Einleitende Vorschriften

Erster Abschnitt

Anwendungsbereich

§ 1 AO**Anwendungsbereich**

(Zuletzt geändert durch Gesetz zur Neuordnung der Telekommunikationsüberwachung und anderer verdeckter Ermittlungsmaßnahmen sowie zur Umsetzung der Richtlinie 2006/24/EG vom 21.12.2007, BGBl I, 3198)

(1) Dieses Gesetz gilt für alle Steuern einschließlich der Steuervergütungen, die durch Bundesrecht oder Recht der Europäischen Gemeinschaften geregelt sind, soweit sie durch Bundesfinanzbehörden oder durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Es ist nur vorbehaltlich des Rechts der Europäischen Gemeinschaften anwendbar.

(2) Für die Realsteuern gelten, soweit ihre Verwaltung den Gemeinden übertragen worden ist, die folgenden Vorschriften dieses Gesetzes entsprechend:

1. die Vorschriften des Ersten, Zweiten und Vierten Abschnitts des Ersten Teils (Anwendungsbereich, Steuerliche Begriffsbestimmungen, Steuerheimnis),
2. die Vorschriften des Zweiten Teils (Steuerschuldrecht),
3. die Vorschriften des Dritten Teils mit Ausnahme der §§ 82 bis 84 (Allgemeine Verfahrensvorschriften),
4. die Vorschriften des Vierten Teils (Durchführung der Besteuerung),
5. die Vorschriften des Fünften Teils (Erhebungsverfahren),
6. die §§ 351 und 361 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3,
7. die Vorschriften des Achten Teils (Straf- und Bußgeldvorschriften, Straf- und Bußgeldverfahren).

(3) Auf steuerliche Nebenleistungen sind die Vorschriften dieses Gesetzes vorbehaltlich des Rechts der Europäischen Gemeinschaften sinngemäß anwendbar. Der Dritte bis Sechste Abschnitt des Vierten Teils gilt jedoch nur, soweit dies besonders bestimmt wird.

II. Regelung durch Bundesrecht oder durch Recht der Europäischen Gemeinschaften	8
1. Regelung durch Bundesrecht	9–10
2. Regelung durch das Recht der Europäischen Gemeinschaften	11–15
III. Durch Bundes- oder Landesbehörden verwaltet	16–18
IV. Anwendungsbereich für Realsteuern (§ 1 Abs. 2 AO)	19–20
V. Sinngemäße Anwendung auf steuerliche Nebenleistungen (§ 1 Abs. 3 AO)	21–22
VI. Sinngemäße Anwendung auf Landesabgaben, Kirchensteuern, Förderungs-, Prämiengesetz kraft Verweisung	23–25

Schrifttum

HENKE/HUCHATZ, Das neue Abgabenverwaltungsrecht für Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, ZfZ 1996, 226; GELLERT, Anwendbarkeit der nationalen Abgabenordnung auch nach Inkrafttreten des Zollkodexes, ZfZ 2004, 182.

A. Bedeutung der Vorschrift

Die Vorschrift regelt den sachlichen Anwendungsbereich des Gesetzes. Zum Verständnis der Regelung müssen allerdings die in § 3 AO enthaltenen Begriffsbestimmungen herangezogen werden.

Nach § 1 Abs. 1 AO gilt die AO für alle Steuern einschließlich der **Steuervergütungen**, die durch Bundesrecht oder Recht der Europäischen Gemeinschaften geregelt sind. Weitere Voraussetzung ist, dass die Steuern durch Bundes- und Landesfinanzbehörden verwaltet werden (s. Art. 105, 108 GG). Zusätzlich können Vorschriften der Abgabenordnung gem. § 1 Abs. 2 AO auf die **Realsteuern** entsprechend angewandt werden, soweit ihre Verwaltung von den Ländern auf die Gemeinden übertragen worden ist und soweit sie im Katalog des § 1 Abs. 2 AO enthalten sind.

§ 1 Abs. 1 Satz 2 stellt klar, dass dieses Gesetz nur **vorbehaltlich des Rechts der EG** anwendbar ist. Dies regelt § 1 Abs. 3 Satz 1 AO ebenfalls für steuerliche Nebenleistungen (**Verspätungs-, Säumniszuschläge, Zinsen, Zwangsgeld und Kosten**, s. § 3 Abs. 4 AO). Beide Regelungen sind lediglich deklaratorisch. Der Zollkodex (ZK) genießt als EGVO bereits gemäß Art. 288 Abs. 2 AEUV gegenüber der AO Anwendungsvorrang hinsichtlich der Ein- bzw. Ausfuhrabgaben.

B. Anwendungsbereich (§ 1 Abs. 1 AO)**I. Geltung für Steuern einschließlich Steuervergütungen**

Der Anwendungsbereich dieses Gesetzes beschränkt sich nach § 1 Abs. 1 Satz 1 AO auf Steuern, einschließlich Steuervergütungen sowie Steuererstattungen (s. § 37 Abs. 1 AO).

Inhaltsübersicht

A. Bedeutung der Vorschrift	1–2
B. Anwendungsbereich der Vorschrift (§ 1 Abs. 1 AO)	
1. Geltung für Steuern einschließlich Steuervergütungen	3–7

4 **Steuervergütungen** zielen auf die Rückgewähr zu Recht entrichteter Steuern (z.B. Vorsteuerabzug nach § 15 UStG). Sie kommen in Betracht, wenn der Entrichtende nicht derjenige ist, der die Steuer nach Vorstellung des Gesetzgebers tragen soll. Steuervergütungen stellen somit Ansprüche aus dem Steuerverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO) dar. Steuervergütungen fallen nur in den Anwendungsbereich der AO, wenn sie sich auf Steuern beziehen, die von § 1 AO erfasst sind.

5 Auch das **Kindergeld** ist gesetzestechnisch gemäß § 31 Satz 3 EStG als Steuervergütung ausgestaltet. Zwar passt der vom Gesetz verwendete Begriff »Steuervergütung« nicht (s. *Birk* in HHSp, § 1 AO Rz. 21). Da es vom Gesetzgeber aber ausdrücklich so bezeichnet, sowie durch Bundes- und Landesfinanzbehörden (Familienkasse und FA) verwaltet wird, findet die AO gleichwohl Anwendung (BFH v. 14.07.1999, VI B 89/99, BFH/NV 1999, 1597, BFH v. 24.10.2000, VI B 144/99, BFH/NV 2001, 423; BFH v. 26.07.2001 VI R 163/00, BStBl II 2002, 174, zuletzt BFH v. 31.01.2007, III B 167/06, BFH/NV 2007, 865). Als Familienkassen fungieren die bisherigen Kindelgeldkassen der Bundesagentur für Arbeit, die nach § 6 Abs. 2 Nr. 6 AO, § 5 Abs. 1 Nr. 11 Satz 10 FVG als Bundesfinanzbehörde gelten und der Fachaufsicht des Bundeszentralamtes für Steuern unterstehen (zu den verfassungsrechtlichen Bedenken im Hinblick auf die staatsorganisationsrechtliche Vorschrift des Art. 108 Abs. 4 GG s. FG RP v. 31.07.1996, 1 K 1686/96, EFG 1997, 367).

6 **Steuererstattungen** zielen auf die Rückzahlung von rechtsgrundlos gezahlten Steuern. Auch diese fallen nur in den Anwendungsbereich der AO, wenn sie sich auf Steuern beziehen, die von § 1 AO erfasst sind.

7 Die AO gilt grundsätzlich nicht für Abgaben, Prämien und Zulagen. Eine Anwendbarkeit wird jedoch häufig durch eine spezielle Rechtsvorschrift bestimmt: (wie beispielsweise gem. § 14 Investitionszulagengesetz 2010 und § 8 Abs. 1 und 2 Wohnungsbauprämien-gesetz). Darüber hinaus gilt das Gesetz auch für Angelegenheiten, die nicht unmittelbar der Besteuerung dienen, aber auf Grund der Verwaltungskompetenz für diese Steuern in den Zuständigkeitsbereich der Finanzbehörde fallen. Beispiel ist die Erteilung von Bescheinigungen in Steuersachen und die Ausstellung von Einkommensbescheinigungen für nicht steuerliche Zwecke (s. AEAO zu § 1, Nr. 4).

II. Regelung durch Bundesrecht oder durch Recht der Europäischen Gemeinschaften

8 Die AO gilt nur für diejenigen Steuern, die durch Bundesrecht oder Recht der Europäischen Gemeinschaften geregelt sind.

1. Regelung durch Bundesrecht

Landesrechtlich geregelte Steuern (Art. 105 Abs. 2a GG) werden von § 1 Abs. 1 AO nicht erfasst. Insoweit könnte der Bund gemäß Art. 108 Abs. 5 Satz 2 GG ohnehin nur Verfahrensvorschriften erlassen. Diese Beschränkung wird von den in der AO enthaltenen Regelungen bei Weitem überschritten, da diese in erheblichem Umfang auch materielles Recht beinhalten. Diese Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen den beiden Rechtsgebieten vermeidet das Gesetz, indem es nur bundesrechtliche Steuern erfasst. Da der Anwendungsbereich der AO zugunsten der Kommunalabgabengesetze bei den örtlichen **Verbrauch- und Aufwandsteuern** geregelt wurde, findet die AO nur insoweit Anwendung, als der jeweilige Landesgesetzgeber dies ausdrücklich anordnet. S. Rz. 23 für einen Katalog der einzelnen Verweise. Auf Grund der landesgesetzlichen Verweise finden die Vorschriften der AO auf Gebühren, Beiträge und Sonderabgaben der Länder teilweise Anwendung.

Auch auf die der Landesgesetzgebung unterliegenden Steuern der Religionsgemeinschaften findet die AO kraft Verweisung teilweise Anwendung; s. Rz. 24.

2. Regelung durch das Recht der Europäischen Gemeinschaften

§ 1 Abs. 1 AO statuiert, dass die Steuern durch das Recht der EG »geregelt« sein müssen. Es kommt also darauf an, ob eine Regelung tatsächlich vorliegt, nicht dass die EG über eine entsprechende Regelungskompetenz verfügt. Das gilt auch für das Bundesrecht (s. *Birk* in HHSp, § 1 AO Rz. 33). Die für das Abgabenrecht bedeutsamste EGVO ist der **Zollkodex** (ZK; VOEWG Nr. 2913/92 des Rates vom 12.10.1992, Abl. EG Nr. L 302 S. 1), der seit dem 01.01.1994 die wesentliche Grundlage des Zollrechts der Europäischen Gemeinschaft bildet. Neben diese VO treten die auf gemeinschaftlicher (und einzelstaatlicher) Ebene erlassenen Durchführungsvorschriften. In diesem Zusammenhang ist auf verfahrensrechtlicher Ebene das ZollVG vom 21.12.1992, BGBl I 1992, 2125 und im Übrigen die Zollverordnung (ZV) vom 23.12.1993, BGBl I 1993, 2449 zuletzt geändert durch Art. 8 der VO des BMF v. 05.10.2009, BGBl I 2009, 3262 zu beachten.

Der ZK enthält unter anderem auch

- einige grundlegende Begriffsbestimmungen (Art. 1 bis 4 ZK),
- allgemeine verwaltungsverfahrenrechtliche Vorschriften (Art. 5 bis 19 ZK),
- Vorschriften über Sicherheitsleistungen für den Zollschuldbetrag (Art. 189 bis 200 ZK),
- über das Entstehen der Zollschuld sowie die Person des Zollschuldners (Art. 201 bis 216 ZK),

- über die Erhebung sowie buchmäßige Erfassung des Zollschuldbetrages und die Mitteilung an den Zollschuldner (Art. 217 bis 221 ZK),
- über die Fristen und Modalitäten für die Errichtung des Abgabebetrages (Art. 222 bis 232 ZK), das Erlöschen der Zollschuld (Art. 233, 234 ZK),
- über die Erstattung und den Erlass (Art. 235 ff. ZK),
- einen Mindeststandard für Rechtsbehelfe (Art. 243 ZK), wobei die Einzelheiten des Rechtsbehelfsverfahrens der Regelung durch die Mitgliedstaaten vorbehalten bleiben (Art. 245 ZK),
- eine eigene Vorschrift die Aussetzung der Vollziehung betreffend (Art. 245 ZK).

Keine Regelung trifft der ZK bezüglich der Vollstreckung (s. Art. 232 Satz 1 ZK) und des Rechts der Zuwiderhandlungen (s. Art. 212 Satz 3 ZK, auch s. Art. 246 ZK).

Die AO-Vorschriften können neben dem ZK angewendet werden (s. BT-Drs. 14/7341 S. 16 f.), wenn

- im Gemeinschaftszollrecht keine Regelung getroffen wurde (so z.B. hinsichtlich der Haftung, Vollstreckung, Straf- und Bußgeldvorschriften sowie Organisation der Zollverwaltung; insoweit gelten uneingeschränkt die AO-Vorschriften),
- das Gemeinschaftsrecht im Vergleich zur Regelungsdichte der AO lückenhaft ist,
- unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet werden,
- das Gemeinschaftsrecht auf nationales Recht verweist,
- den Mitgliedsstaaten oder ihren Zollbehörden eine Regelungsbefugnis hinsichtlich bestimmter Einzelheiten eingeräumt ist oder
- den Zollbehörden ein Ermessen bei der Anwendung des Zollrechts eingeräumt ist.

12 Soweit gemeinschaftsrechtliche Vorschriften von denen der AO abweichen und das nationale Recht verdrängen, hat das **Gemeinschaftsrecht Vorrang** (§ 1 Abs. 1 Satz 2 AO). Das gilt auch soweit das innerstaatliche Verbrauchsteuerrecht die Vorschriften des ZK für anwendbar erklärt (bspw. s. § 21 Abs. 2 UStG, § 13 BierStG, § 19 EnergieStG und die übrigen im Zusammenhang mit dem Verbrauchsteuer-Binnenmarktgesetz v. 21.12.1992, BGBl I 1992, 2150, erlassenen bzw. geänderten Gesetze).

13 Eindeutig Vorrang vor dem nationalen Recht haben die die Erstattung und den Erlass der Abgaben regelnden Art. 235 ff. ZK. Dies führt dazu, dass §§ 163, 227 AO keine Anwendung finden auf Abgaben, die dem Gemeinschaftsrecht unterliegen bzw. auf die das Gemeinschaftsrecht anwendbar ist. Dasselbe gilt für die Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO: Die in Art. 221 Abs. 3 Satz 1 ZK genannte Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld (von § 170 Abs. 1 AO abweichender Beginn!) ist vorrangig. Anders jedoch hinsichtlich der besonderen (zehnjährigen) Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 AO

bei Hinterziehung: Hier gilt das nationale Recht. Verdrängt durch den ZK werden auch §§ 130, 131 AO (Rücknahme und Widerruf) sowie alle Anwendungsvorschriften der AO für Steuerbescheide (also §§ 172 ff AO).

Zu den den Mitgliedsstaaten vorbehaltenen Rechten der Zuwiderhandlungen (Art. 454 Abs. 3 Satz 5 SKDV) hat der EuGH auch den im ZK nicht vorgesehenen Verspätungszuschlag gezählt (s. EuGH v. 25.10.1995, C 36/94, EGHE 1995, 3573). Umstritten ist auch, ob Zinsen nach den Vorschriften der AO festgesetzt werden dürfen, obwohl der ZK dies weder vorsieht noch ausdrücklich zulässt (dafür BMF, ZfZ 1994, 153; *Rüsken* in Klein, § 235 AO Rz. 7; *Gellert*, ZfZ 2004, 182, dagegen *Henke/Huchatz*, ZfZ 1996, 226). Hinsichtlich des Katalogs der abschließenden Regelungen des ZK wird auf die Synopse des BMF vom 03.05.1996 (Beilage zu ZfZ 1996) verwiesen.

Über den ZK hinaus besteht das Recht der Europäischen Gemeinschaften aus Abgaben des gemeinsamen Agrarmarktes (Art. 40 Abs. 2 AEUV). Diese Abgaben fließen größtenteils in den Haushalt der Gemeinschaften (Art. 310 ff. AEUV). Die genannten Abgaben unterliegen nur dann § 1 Abs. 1 AO, wenn es sich bei ihnen um Steuern i.S. des § 3 Abs. 1 AO handelt. Dies ist für Zölle – neuere Terminologie des Art. 4 Nr. 10 und 11 ZK Ein- und Ausfuhrabgaben – ausdrücklich geregelt (§ 3 Abs. 3 AO), während andere Abgaben die Legaldefinition des § 3 Abs. 1 Satz 1 AO erfüllen müssen.

III. Durch Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwaltet

Weitere Voraussetzung für die Anwendung der AO ist, dass die bundesrechtlich oder durch EG-Recht geregelten Steuern durch Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Nach Art. 108 Abs. 1 GG werden Zölle, Finanzmonopole (heute nur noch das Branntweinmonopol), die bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer und die Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften durch Bundesfinanzbehörden verwaltet. Zum Begriff der Bundesfinanzbehörden s. § 1 FVG und § 6 AO. Die übrigen Steuern werden durch die Landesfinanzbehörden (s. § 2 FVG und § 6 AO) verwaltet (Art. 108 Abs. 2 GG). Soweit solche Steuern ganz oder zum Teil dem Bund zufließen, werden sie im Auftrag des Bundes verwaltet (Art. 108 Abs. 3 GG).

Für die den Gemeinden (Gemeindeverbänden) ausschließlich zufließenden Steuern kann die den Landesfinanzbehörden zustehende Verwaltung durch die Länder ganz oder zum Teil auf die Gemeinden (Gemeindeverbände) übertragen werden (Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG). Dies ist in den Flächenländern auf dem Gebiet der Realsteuern in der Weise geschehen, dass die Landesfinanzbehörden lediglich für die Festsetzung und

Zerlegung der Steuermessbeträge zuständig sind, im Übrigen die Verwaltung den Gemeinden übertragen worden ist. Inwieweit die AO anwendbar ist richtet sich nach § 1 Abs. 2 AO (s. Rz. 19). In den Stadtstaaten hingegen obliegt sowohl die Feststellung des Steuermessbetrages als auch die Festsetzung und Erhebung der Steuer den Landesfinanzbehörden. Die Anwendung der AO resultiert aus § 1 Abs. 1 AO.

- 18 Zur Verwaltung der Steuer gehören das Steuerermittlungsverfahren, das Steueraufsichtsverfahren, das Steuerfestsetzungsverfahren, das Verfahren über außergerichtliche Rechtsbehelfe, das Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren und schließlich das Verfahren zur Ermittlung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten. Im Übrigen s. §§ 3, 5, 8 Abs. 1 und 4; 6, 12 Abs. 2 AO, § 17 Abs. 2 FVG und die Erläuterungen hierzu.

IV. Anwendungsbereich für Realsteuern (§ 1 Abs. 2 AO)

- 19 Soweit in Übereinstimmung mit Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG die Verwaltung der Realsteuern den Gemeinden übertragen worden ist, hat Art. 108 Abs. 5 Satz 2 GG den Bund mit der vollen Gesetzgebungskompetenz für das Verfahren ausgestattet. Als Folge hiervon wird in § 1 Abs. 2 AO im Einzelnen bestimmt, inwieweit die AO in diesem Fall auf Realsteuern anwendbar ist (s. § 3 AO Rz. 37). In dem in sieben Nummern zusammengefassten Vorschriftenkatalog fehlen im Wesentlichen nur die Vorschriften der AO über die Vollstreckung und das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren.

Der Ausschluss der Vorschriften über die Vollstreckung (§§ 249–346 AO, s. BayVGh v. 05.08.1998, 4 C 97/2908, NVwZ – RR 1999, 619) folgt der Zweckmäßigkeitserwägung, den Gemeinden die Vollstreckung nach den Landesvorschriften zu gestatten, die sie generell zur Vollstreckung anwenden. Ebenso wenig gelten die Vorschriften des 7. Teils über das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren (§§ 347–368 AO) mit Ausnahme der §§ 351, 361 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 AO. Es gilt also grundsätzlich das **Widerspruchsverfahren** nach der VwGO und die Klage vor dem VerwG (§ 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO gilt nicht). Es wurde die Tradition berücksichtigt, dass der Rechtsweg in Realsteuersachen, soweit die Gemeinden zuständig sind, zu den allgemeinen VerwG führt (BFH v. 13.02.1990, VIII R 188/85, BStBl II 1990, 582 m. w. N.), so dass das in der VwGO geregelte außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren des Widerspruchs vorzuschalten war.

- 20 Das Problem der hierbei möglichen Überschneidung mit § 110 AO (**Wiedereinsetzung in den vorigen Stand**) ist in Übereinstimmung mit der amtlichen Gesetzesbegründung (BT-Drs. VI/1982) in der Weise zu lösen, dass für das Widerspruchsverfahren § 70 Abs. 2

VwGO i. V. m. § 60 VwGO den Vorrang hat (so auch *Birk* in HHSp, § 1 AO Rz. 75; *Seer* in Tipke/Kruse, § 1 AO Rz. 45; a. A. *Pahlke* in Pahlke/Koenig, § 1 AO Rz. 22). § 1 Abs. 2 Nr. 6 AO ergänzt die Vorschriften der VwGO über das Widerspruchsverfahren durch die der VwGO fremden Bestimmungen über die beschränkte Anfechtbarkeit von geänderten Verwaltungsakten, von Folgebescheiden (§ 351 AO) und über die Vollziehung bzw. deren Aussetzung bei den Folgebescheiden (§ 361 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 AO). Folgerungen hinsichtlich der Anwendbarkeit der für das finanzgerichtliche Verfahren geltenden entsprechenden Bestimmungen der FGO (§ 42 FGO, § 69 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 4–6 FGO) können hieraus nicht gezogen werden.

V. Sinngemäße Anwendung auf steuerliche Nebenleistungen (§ 1 Abs. 3 AO)

Die sinngemäße Anwendung der Vorschriften der AO auf steuerliche Nebenleistungen regelt § 1 Abs. 3 AO. Der Begriff umfasst nach § 3 Abs. 4 AO Verzögerungsgelder (§ 146 Abs. 2b AO), die Verspätungszuschläge (§ 152 AO), Zuschläge gem. § 162 Abs. 4 AO, die Zinsen (§§ 233 bis 239 AO), die Säumniszuschläge (§ 240 AO), die Zwangsgelder (§ 329 AO) und die Kosten (§§ 89, 178, 178a und §§ 337 bis 345 AO). Die Prüfung der sinngemäßen Anwendbarkeit kann unterbleiben, wenn das Gesetz eine ausdrückliche Regelung im Hinblick auf steuerliche Nebenleistungen enthält (so z. B. §§ 32 Nr. 1, 46 Abs. 1, 69, 72, 233 Satz 2 AO). Der mit den besonderen Verfahrensvorschriften befasste Dritte bis Sechste Abschnitt des Vierten Teils gilt allerdings nach § 1 Abs. 3 Satz 2 AO nur, soweit dies besonders bestimmt wird. Dies ist zum einen in § 155 Abs. 3 AO (Verbindung von Verwaltungsakten durch zusammengefasste Steuerbescheide) geschehen. Zum anderen enthält § 156 Abs. 1 AO die Ermächtigung des BMF, durch Rechtsverordnung die Nichtfestsetzung von Steuern und steuerlichen Nebenleistungen anzuordnen. Nach § 156 Abs. 2 AO kann auch die Festsetzung von steuerlichen Nebenleistungen unterbleiben, wenn dies keinen Erfolg haben wird. Aber auch s. §§ 178 Abs. 4; 239 Abs. 1 Satz 1 AO.

Die Nichteinbeziehung der steuerlichen Nebenleistungen kann sich jedoch trotz grundsätzlicher Anwendbarkeit aus Sonderregelungen herleiten, s. § 233 Satz 2 AO. Die pauschale uneingeschränkte sinngemäße Anwendbarkeit wird als zu vage, zu pauschal und verwirrend bezeichnet (s. *Seer* in Tipke/Kruse, § 1 AO Rz. 46 ff.).

VI. Sinngemäße Anwendung auf Landesabgaben, Kirchensteuern, Förderungs-, Prämien-gesetz kraft Verweisung

- 23 Neben dem durch § 1 AO ausdrücklich eröffneten Anwendungsbereich der Abgabenordnung wird diese kraft Verweisung in vielen Fällen für anwendbar erklärt.

Durch Verweisung in den Landesgesetzen findet die AO über § 1 Abs. 1 AO auf landesrechtlich geregelte Steuern Anwendung.

Entsprechende Verweise enthalten die Kommunalabgabengesetze: §§ 3; 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3; 8 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 KAG BadWürtt. i.d.F. v. 17.03.2005 GBl. 206; Art. 13–15 Bay. KAG i.d.F. v. 04.04.1993 GVBl. 264; AO-Anwendungsgesetz Berlin i.d.F. v. 21.06.1977 GVBl. 1394; §§ 12, 14 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3, 15 Abs. 4 KAG Bdb. i.d.F. v. 31.03.2004 GVBl. I 174; § 3 AbgabenG Bremen v. 15.05.1962 GBl. 139; §§ 1 ff. AbgabenG Hamburg v. 17.02.1976 GVBl. 45; §§ 4, 5a Abs. 1 Satz 2, Abs. 3, 4 Hess. KAG v. 17.03.1970 GVBl. I 225; §§ 12, 16 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3, 17 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 KAG M-V v. 12.04.2005 GVBl. 146; §§ 11, 16 Abs. 3, Abs. 4, 18 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 NKAG i.d.F. v. 11.02.1992 GVBl. 29; §§ 12, 17 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3, 20 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 KAG NRW v. 21.10.1969 GVBl. 712; §§ 3, 14 Abs. 3, 15 Abs. 1 Satz 2, 16 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 KAG RheinlPfalz v. 20.06.1995 GVBl. 175; §§ 12, 13 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3, 14 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 KAG Saarld. i.d.F. v. 29.05.1998 ABl. 691; §§ 3, 5 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3, 6 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 Sächs. KAG i.d.F. v. 26.08.2004 GVBl. 418; §§ 13, 13a Abs. 1 Satz 5, 15 Abs. 3, Abs. 4, 16 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 KAG SaAnh i.d.F. v. 13.12.96 GVBl. 406; §§ 11 Abs. 1 Satz 2, 15 Satz 1, 16 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3, 18 Abs. 1 Satz 2, Abs. 5 SchlHolst. KAG i.d.F. v. 10.01.05 GVBl. 27; §§ 15, 16 Abs. 1 Satz 2, 17 Satz 2 Thür. KAG v. 19.09.2000 GVBl. 301.

- 24 Auch die der Landesgesetzgebung unterliegenden Steuern der Religionsgesellschaften (Kirchensteuern; s. Art. 140 GG i. V.m. Art. 137 Abs. 8 WRV) werden von § 1 Abs. 1 AO nicht erfasst.

Jedoch finden sich auch in den Kirchensteuergesetzen der Länder Verweise auf die AO: §§ 1 Abs. 1 Satz 2, 15, 21 Abs. 3 KiStG BadWürtt. i.d.F. v. 15.06.1978 GBl. 379; Art. 18 Abs. 1–3, 19 Abs. 3 Bay. KiStG i.d.F. v. 10.12.2005 GVBl. 584; § 7 KiStG Berlin i.d.F. v. 03.02.2009 GVBl. 23; §§ 8 Abs. 6 Satz 2 Bbg KiStG v. 18.12.2008 GVBl. I 358; § 8 Abs. 6, Abs. 7 KiStG Bremen i.d.F. v. 23.08.2001 GBl. 263; §§ 8 Abs. 2 Satz 1, Satz 2, 12 Abs. 1 Satz 1, Hmb KrStG i.d.F. v. 18.07.2001 GVBl. 218; § 15 Abs. 1 HKiStG i.d.F. v. 12.02.1986 GVBl. 90; §§ 9 Abs. 1 Satz 3, 2 Satz 1, 22 Abs. 2 Satz 2, 23 Abs. 1 Satz 1 KiStG M-V v. 20.10.2008 GVBl. 414; § 6 Abs. 1 Nds. KiStRG i.d.F. v. 10.07.1986 GVBl. 281; §§ 8 Abs. 1, 12, 14 Abs. 2 Satz 2 KiStG NRW i.d.F. v. 22.04.1975 GVNW 438; § 11 Abs. 2 Satz 1 KiStG RheinlPfalz v.

24.02.1971 GVBl. 59; §§ 11 Abs. 1, 16 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 1 KiStG-Saar i.d.F. v. 01.06.1977 ABl. 596; § 9 Abs. 1 SchlHolst. KiStG i.d.F. v. 10.03.2009 GVBl. Schl.-H. 87; § 12 Abs. 1 SächsKiStG i.d.F. v. 14.02.2002 GVBl. 82; § 8 Satz 1 KiStG LSA v. 07.12.2001 GVBl. 557; § 9 Abs. 1 Satz 2, 10 ThürKiStG v. 03.02.2000 GVBl. 12.

Verweise auf die AO finden sich schließlich noch in §§ 5–7 InvZulG 2005, §§ 11, 13, 14 InvZulG 2007, § 14 InvZuLG 2010, § 96 EStG für Altersvorsorgezulage, § 15 Abs. 1 EigZulG, § 8 Abs. 1–2 WoPG, § 14 Abs. 2, 3 des 5. VermBG, und in § 159 StBerG.

§ 2 AO Vorrang völkerrechtlicher Vereinbarungen

(1) Verträge mit anderen Staaten im Sinne des Art. 59 Abs. 2 Satz 1 des Grundgesetzes über die Besteuerung gehen, soweit sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind, den Steuergesetzen vor.

(2) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung mit Zustimmung des Bundesrates Rechtsverordnungen zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zu erlassen. Konsultationsvereinbarungen nach Satz 1 sind einvernehmliche Vereinbarungen der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten eines Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Ziel, Einzelheiten der Durchführung eines solchen Abkommens zu regeln, insbesondere Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des jeweiligen Abkommens bestehen, zu beseitigen.

Inhaltsübersicht

A. Bedeutung der Vorschrift	1
B. Anwendungsbereich	
I. Verträge mit anderen Staaten	
i.S. des Art. 59 Abs. 2 GG	2–3
II. Über die Besteuerung	4
1. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)	5–6
2. Europäisches Gemeinschaftsrecht	7–9
3. Sonstige Verträge	10–11
III. Vorrangbefehl des § 2 AO	12–14
VI. Konsultationsvereinbarungen (§ 2 Abs. 2 AO)	15

Schrifttum

FRÖTSCHER, Treaty Override und § 50d Abs. 10 EStG, IStR 09, 593; WEIGEL, »Treaty Override« durch § 20 Abs. 2 AStG?, IStR 09, 636; FRÖTSCHER, Treaty Override ohne Grenzen?, StbJb 09/10, 151; VOGEL, Völkerrechtliche Verträge und innerstaatliche Gesetzgebung, IStR 2005; GOSCH, Vielerlei Gleichheiten – Das Steuerrecht im Spannungsfeld von bilateralen, supranationalen und verfassungsrechtlichen Anforderungen, DStR 2007, 1553; GRUBE, Der Einfluss

des EU-Beihilfenrechts auf das deutsche Steuerrecht, DStZ 2007, 371; KEMPF, Hat Treaty Override in Deutschland eine Zukunft?, DB 2007, 1377; ZORN/TWARDOSZ, Gemeinschaftsgrundrechte und Verfassungsgrundrechte im Steuerrecht, DStR 2007, 2185.

A. Bedeutung der Vorschrift

- 1 § 2 AO soll klarstellen, dass »völkerrechtliche Vereinbarungen, soweit sie innerstaatliches Recht geworden sind, Vorrang vor den innerstaatlichen Steuergesetzen haben und deshalb allein durch spätere innerstaatliche Gesetze nicht abgeändert werden können« (BT-Drs. 7/4292, 15). Jedoch kann § 2 AO keinen allgemeinen Vorrang völkerrechtlicher Verträge begründen. In Art. 25 Satz 2 GG wird zwar der Vorrang allgemeiner Regeln des Völkerrechts statuiert, aber die in Art. 59 Abs. 2 GG genannten völkerrechtlichen Verträge zählen nicht alle zu den allgemeinen Regeln des Völkerrechts (Drüen in Tipke/Kruse, § 2 AO Rz. 2). Die in Art. 59 Abs. 2 GG angeordnete Ranggleichheit zwischen völkerrechtlichen Verträgen und innerstaatlichem Recht kann § 2 AO als Norm des einfachen Bundesrechtes nicht beseitigen.

B. Anwendungsbereich

I. Verträge mit anderen Staaten i.S. des Art. 59 Abs. 2 GG

- 2 Verträge mit anderen Staaten i.S. des Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG sind Verträge, in denen die politischen Beziehungen des Bundes geregelt werden oder die sich auf Gegenstände der Bundesgesetzgebung beziehen. Sie bedürfen der Zustimmung oder der Mitwirkung der jeweils für die Bundesgesetzgebung zuständigen Körperschaften in der Form eines Bundesgesetzes (Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG). Das Zustimmungsgesetz hat die Wirkung, dass das Staatsoberhaupt innerstaatlich zum Abschluss des Vertrages ermächtigt wird, so dass alle Bestimmungen, die Rechte und Pflichten der Staatsbürger betreffen, kraft des so erlaubten Vertragsabschlusses unmittelbar in das innerstaatliche Recht eingehen (BVerfG v. 22.03.1983, BvR 475/78, BVerfGE 63, 343, 355; BVerfG v. 14.05.1986, 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 241).
- 3 Völkerrechtliche Verwaltungsabkommen i.S. des Art. 59 Abs. 2 Satz 2 GG gehen innerstaatlichen Gesetzen niemals vor und fallen nicht unter § 2 AO. Als völkerrechtliche Verwaltungsabkommen gelten alle Regelungen, die, falls sie durch einen innerstaatlichen Rechtsakt festgelegt würden, durch eine Verwaltungsvorschrift, einen Verwaltungsakt oder sonstige Verwaltungszwangsmaßnahmen geregelt würden (administrative Verwaltungsabkommen). Auch normative Verwaltungsabkommen, die Gegenstände innerhalb einer Verordnungsermächtigung zugunsten der Bundesre-

gierung oder eines Fachministers nach Art. 80 Abs. 1 GG regeln, fallen nicht unter § 2 AO (Drüen in Tipke/Kruse, § 2 AO Rz. 6).

II. Über die Besteuerung

Die Verträge beziehen sich auf die Besteuerung, wenn sie die Zulässigkeit oder das Ausmaß der steuerlichen Eingriffe zum Inhalt haben (Pahlke in Pahlke/Koenig, § 2 AO Rz. 2; Birk in HHSp, § 2 AO Rz. 36).

1. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

Verträge über die Besteuerung dienen häufig der Vermeidung von Doppelbesteuerungen. Eine Doppelbesteuerung liegt vor, wenn in mindestens zwei Staaten von demselben Stpfl. für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum vergleichbare Steuern erhoben werden. Durch das DBA verpflichten sich die Vertragsstaaten, diejenigen Steuern nicht oder nur in begrenzter Höhe zu erheben, die das Abkommen dem jeweils anderen Staat zuweist (Drüen in Tipke/Kruse, § 2 AO Rz. 27). Eine Übersicht über den Stand der DBA und der beabsichtigten Abkommen wird vom BMF jährlich herausgegeben (s. BMF v. 21.01.2008, IV B 5-S-1301–07/0013, BStBl I 2008, 310).

Die Regelung des § 2 AO löst die sonst bestehende Gesetzeskollision zwischen nationalem Steuerrecht und völkerrechtlichen Verträgen aber nur unbefriedigend. § 2 AO vermittelt den Eindruck, als sei ein DBA im Verhältnis zu den innerstaatlichen Steuergesetzen ein *lex superior* mit der Folge, dass es durch spätere innerstaatliche Einfallgesetze allein nicht mehr abgeändert werden könnte. Dem ist aber nicht so (s. Rz. 14), denn dazu hätte es vielmehr einer Art. 25 Satz 2 GG entsprechenden Ergänzung des GG bedurft (s. Drüen in Tipke/Kruse, § 2 AO Rz. 1 sowie Birk in HHSp, § 2 AO Rz. 3 ff.). § 2 AO kann nur insoweit den Vorrang der DBA vor den nationalen Steuergesetzen klarstellen, als die DBA *leges speciales* gegenüber den nationalen Steuergesetzen sind (Wassermeyer, StuW, 1990, 411; BFH v. 13.07.1994, I R 120/93, BStBl II 1995, 129).

2. Europäisches Gemeinschaftsrecht

Auch das Europäische Gemeinschaftsrecht leitet sich aus völkerrechtlichen Verträgen (sogenannte Integrationsverträge) ab (Drüen in Tipke/Kruse, § 2 AO Rz. 46). Dem EG-Recht kommt jedoch unabhängig von § 2 AO ein Anwendungsvorrang vor dem nationalen Recht zu (Pahlke in Pahlke/Koenig, § 2 AO Rz. 14; Crube DStZ 2007, 371; Zorn/Twardosz DStR 2007, 2185). Dieser ergibt sich aus der in Art. 23 Abs. 1 GG angeordneten Möglichkeit, Hoheitsrechte auf zwischenstaatliche Einrichtungen zu übertragen. Die Übertragung von be-

stimmten Hoheitsrechten erfolgte durch die Gründungsverträge einschließlich der zugehörigen Protokolle, Anhänge und Ergänzungen (sogenanntes Primärrecht; *Drüen* in Tipke/Kruse, § 2 AO Rz. 47).

- 8 Der EG wurde im Gemeinschaftsrecht kein **Steuererfindungsrecht** eingeräumt. Die Einführung von **Gemeinschaftssteuern** ist gem. Art. 311 Abs. 3 AEUV nur durch einen entsprechenden Ratsbeschluss und durch Ratifikation in den Mitgliedsstaaten möglich. Als Gemeinschaftssteuern können derzeit nur die Besteuerung von EG-Bediensteten und die sogenannte EGKS-Umlage nach Art. 49 EGKS-Vertrag genannt werden (*Pahlke* in Pahlke/Koenig, § 2 AO Rz. 26). Dem Rat wurde jedoch durch Art. 192 Abs. 2 AEUV die Kompetenz eingeräumt, Vorschriften steuerlicher Art im Bereich der Umweltpolitik zu erlassen (*Pahlke* in Pahlke/Koenig, § 2 AO Rz. 26).
- 9 Die **Verwaltungshoheit** liegt – auch für Steuern, die durch eine EG-Richtlinie harmonisiert wurden – bei den Mitgliedsstaaten. Selbst die der EG zustehenden Abgaben werden von den nationalen Finanzverwaltungen erhoben. Bei diesem Verfahren muss aber die wirksame Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts gewährleistet werden (*effet utile*).

3. Sonstige Verträge

- 10 Als weiteren Vertrag über die Besteuerung ist das **Wiener Übereinkommen v. 18.04.1961 über die diplomatischen Beziehungen** (WÜD; s. BGBl II 1964, 959). Durch Art. 34 WÜD werden Diplomaten von den staatlichen und kommunalen direkten und persönlichen Steuern befreit. Gleiches gilt nach dem **Wiener Übereinkommen v. 23.04.1963 über konsularische Beziehungen** (WÜK; BGBl II 1971, 1285) für Konsuln.
- 11 Soweit es an einschlägigen vertraglichen Regelungen fehlt, gelten die allgemeinen völkerrechtlichen Grundsätze als Bestandteil des Bundesrechts. Sie gehen den Steuergesetzen vor (s. Art. 25 GG). Als Rechtsquellen kommen die allgemeinen Rechtsgrundsätze und das Völkergewohnheitsrecht in Frage. Als Beispiel sind die Befreiung der Botschafter und Gesandten von direkten Steuern als Ausfluss der Exterritorialität, desgleichen der Konsuln im Fall der Gegenseitigkeit zu erwähnen, sofern sich diese Steuerbefreiung nicht ausdrücklich aus dem Wiener Übereinkommen über diplomatische bzw. konsularische Beziehungen ergibt (siehe auch BMF v. 18.04.2001, IV B 3 S – 1311–75/01, BStBl I 2001, 286). Die allgemeinen völkerrechtlichen Grundsätze gewinnen Raum, wenn nicht schon die in § 2 AO genannten Verträge eingreifen.

III. Vorrangbefehl des § 2 AO

§ 2 AO kann als einfaches Bundesgesetz die in Art. 59 Abs. 2 GG angeordnete Ranggleichheit zwischen völkerrechtlichen Verträgen und innerstaatlichem Recht nicht beseitigen (s. Rz. 2 f.). Die Vorranganordnung des § 2 AO kann daher nur als völkerrechtsfreundliche Auslegungsregel verstanden werden.

Dies führt jedenfalls dazu, dass der für Regelungen gleicher Stufe eigentlich geltende Rechtssatz »lex posterior derogat legi priori« im Verhältnis von völkerrechtlichen Verträgen zu nationalem Recht keine Anwendung findet. Dies hat zur Folge, dass eine später erlassene allgemeine Norm des Steuerrechts der früheren Norm des völkerrechtlichen Abkommens nicht vorgeht (s. hierzu *Birk* in HHSp, § 2 AO Rz. 172).

Dem Gesetzgeber ist es aber trotz § 2 AO unbenommen, die innerstaatliche Verbindlichkeit einer völkervertraglichen Vereinbarung durch ein späteres innerstaatliches Gesetz zu ändern oder gar außer Kraft zu setzen (**treaty overriding**) (BFH v. 28.04.2004, I R 39/04, BStBl II 2004, 878; FG RP v. 11.10.2007 6 K 1611/07, EFG 2008, 632; *Pahlke* in Pahlke/Koenig, § 2 AO Rz. 20; *Drüen* in Tipke/Kruse, § 2 AO Rz. 38). Solche Vorschriften, die bestehende DBA abändern, sind z.B. §§ 32b Abs. 1 Nr. 2, 50d EStG, 20 AStG oder § 16 Abs. 2 REIT-Gesetz. Bei § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG kommt es nicht darauf an, ob es ausdrücklich ein »treaty overriding« enthält, da Art. 23 Abs. 2 Buchst. a Satz 2 DBA-USA 1989 lediglich deklaratorischer Natur ist (Urt. des BFH v. 19.12.2001, I R 63/00, BStBl II 2003, 302).

IV. Konsultationsvereinbarungen (§ 2 Abs. 2 AO)

Das Jahressteuergesetz 2010 (JStG v. 08.12.2010, BGBl I 2010, 1768; *Melchior*, Das Jahressteuergesetz 2010 im Überblick, DStR 2010, 2481) schafft durch die Einfügung eines Absatzes 2 in § 2 AO Rechtssicherheit in Bezug auf die Bindungswirkung von Konsultationsvereinbarungen, die für die deutsche Verwaltung völkerrechtliche Verbindlichkeit besitzen, jedoch mangels Transformation gemäß Art. 59 Abs. 2 GG umstritten ist, ob dies auch für deutsche Gerichte gilt. Durch § 2 Abs. 2 AO erfolgt die Transformation durch Rechtsverordnungen des BMF, die nach Art. 97 Abs. 9 EGAO ab dem VZ 2010 erlassen werden dürfen.

Zweiter Abschnitt

Steuerliche Begriffsbestimmungen

§ 3 AO
Steuern, steuerliche Nebenleistungen

- (1) Steuern sind 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; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.
- (2) Realsteuern sind die Grundsteuer und die Gewerbesteuer.
- (3) Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach Art. 4 Nr. 10 und 11 des Zollkodexes sind Steuern im Sinne dieses Gesetzes.
- (4) Steuerliche Nebenleistungen sind Verzögerungsgelder (§ 146 Abs. 2b), Verspätungszuschläge (§ 152), Zuschläge gemäß § 162 Abs. 4, Zinsen (§§ 233 bis 237), Säumniszuschläge (§ 240), Zwangsgelder (§ 329) und Kosten (§§ 89, 178, 178a und §§ 337 bis 345) sowie Zinsen im Sinne des Zollkodexes und Verspätungsgelder nach § 22a Absatz 5 des Einkommensteuergesetzes.
- (5) Das Aufkommen der Zinsen auf Einfuhr- und Ausfuhrabgaben im Sinne des Artikels 4 Nr. 10 und 11 des Zollkodexes steht dem Bund zu. Das Aufkommen der übrigen Zinsen steht den jeweils steuerberechtigten Körperschaften zu. Das Aufkommen der Kosten im Sinne des § 89 steht jeweils der Körperschaft zu, deren Behörde für die Erteilung der verbindlichen Auskunft zuständig ist. Das Aufkommen der Kosten im Sinne des § 178a steht dem Bund und den jeweils verwaltenden Körperschaften je zur Hälfte zu. Die übrigen steuerlichen Nebenleistungen fließen den verwaltenden Körperschaften zu.

Inhaltsübersicht

A. Bedeutung der Vorschrift	1
B. Anwendungsbereich	2–5
C. Tatbestandsmerkmale der Steuer (§ 3 Abs. 1 AO)	6
I. Geldleistung	7
II. Hoheitliche Auferlegung	8
III. Einnahmeerzielung	9–11
IV. Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	12–18
V. Fehlen einer Gegenleistung	19–20
D. Abgrenzung zu anderen Abgaben	21
I. Vorzugslasten (Beiträge/Gebühren)	22–26
II. Sonderabgaben	27–30
E. Einteilung der Steuern (§ 3 Abs. 1, 2 und 3 AO)	31
I. Besteuerungsgegenstand	32–38

II. Direkte und indirekte Steuer	39
III. Ertragshoheit	40–46
F. Steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4)	47
G. Ertragskompetenz	48

Schrifttum

KRUSE, Abschied von Einheitswerten, BB 1996, 717; DRÜEN, Typus und Typisierung im Steuerrecht, StuW, 1997, 367; KRUSE, Öko-steuern und Ökoabgaben, BB 1998, 2285; LIST, Gedanken zur Öko-Stromsteuer, DB, 1999, 1623; BALMES, Belastungsgleichheit privater Veräußerungsgeschäfte oder die Spekulation mit Erhebungsdefiziten, FR 2000, 1069; TIPKE, Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage, 2000; WEBER-GRELLET, Lenkungssteuern im Rechtssystem, NJW 2001, 3657; WALDHOF, Die Zwecksteuer – Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtlichen Bindung des Aufkommens von Abgaben, StuW 2002, 285; CREZELIUS, Die Erbschaft- und Schenkungsteuer nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 07.11.2006, DStR 2007, 415; ELICKER, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in der Besteuerung, DVBl. 2006, 2772; WERNSMANN, Die Steuer als Eigentumsbeeinträchtigung, NJW 2006, 1169; PAPIER, Steuerrecht im Wandel – verfassungsrechtliche Grenzen der Steuerpolitik, DStR 2007, 973; PEZZER, Gleichmäßiger Gesetzesvollzug in der Steuerrechtsordnung, StuW 2007, 101; TIPKE, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW 2007, 201; SIMON, Die neue Gebührenpflicht für die Bearbeitung von verbindlichen Auskünften, DStR 2007, 557; SEER, Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen der Massenverwaltung, DStJG 31 (2008), 7 ff.; AX/GROSSE/MELCHIOR, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 20. Auflage, 2010, S. 10 ff..

A. Bedeutung der Vorschrift

Die Legaldefinition der Steuer in § 3 Abs. 1 AO hat für die Steuerpraxis keine nennenswerte Bedeutung. Der Steuerbegriff wird hauptsächlich für die Abgrenzung der in Art. 105 bis 108 GG normierten Steuerhoheiten benötigt. Er ist relevant für die Fragen der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit von Abgaben, die als Steuer, aber auch als Gebühren, Beiträge oder Sonderabgaben qualifiziert werden können. Renaissance erlebte die Steuerdefinition anlässlich der steuerpolitischen und steuerverfassungsrechtlichen Diskussion über die Zulässigkeit von Umweltsteuern. Praxisrelevanz entfaltet allenfalls die Definition der steuerlichen Nebenleistungen in § 3 Abs. 4 AO.

B. Anwendungsbereich

Die Begriffsbestimmungen in § 3 Abs. 1 bis 4 AO beschreiben gemeinsam mit § 1 AO den Anwendungsbereich der AO. § 3 Abs. 5 AO knüpft an die Begriffsbestimmung des § 3 Abs. 3 und 4 AO an und regelt die Ertragshoheit für steuerliche Nebenleistungen. § 3 Abs. 1 AO definiert nur den Steuerbegriff. Das BVerfG vertritt die Auffassung, dass der Verfassungsgeber den einfach gesetzlichen Steuerbegriff in § 1 der RAO von 1919 übernommen habe (sogenanntes Rezeptionsargument, zuletzt BVerfG v. 06.11.1984, 2 BvL 19/83, BVerf-

GE 67, 256, 282 zu Investitionshilfeabgaben). Diese Definition gilt nicht nur innerhalb der durch § 1 AO beschriebenen Anwendungsbereiche, sondern nach Maßgabe der landesrechtlichen KAG auch für Kommunalabgaben. Auch den Kirchensteuergesetzen der Bundesländer liegt der Steuerbegriff des § 3 Abs. 1 AO zugrunde, es existiert noch kein EU-rechtlicher Steuerbegriff.

3 **Steuern** (althochdeutsch »stiura« = Beihilfe), **Gebühren, Beiträge und Sonderabgaben** sind die vier Hauptkategorien der Staatseinnahmen. Während den **Steuern** eine konkrete »Gegenleistung« des Staates nicht gegenübersteht, wird durch die **Gebühr** in der Regel eine bestimmte staatliche Tätigkeit abgegolten, deren Entgelt sie ist und zu deren Kostendeckung sie beiträgt. Zu den Gebühren zählen z.B. die Gebühren für amtliche Bescheinigungen, Genehmigungen, Beurkundungen, Abschriften, also für besondere Amtshandlungen (Abwasser-, Kanalgebühren etc.), die im Interesse, meist auf Antrag, des Einzelnen vorgenommen werden. Häufig tritt der an der Kostendeckung orientierte Entgeltcharakter zugunsten einer taxartigen Pauschalgebühr zurück, die zwar steuerähnlich ist, sich von den Steuern aber dadurch unterscheidet, dass sie mit einem konkreten öffentlich-rechtlichen Verhalten im Zusammenhang steht (so genanntes Äquivalenzprinzip).

4 Die **Legaldefinitionen** der Vorzugslasten (Gebühren und Beiträge) enthalten die Kommunalabgabengesetze, z.B. § 4 Abs. 2 KAG-NW. **Beiträge** sind häufig zur Finanzbedarfsdeckung auferlegte Aufwandsersatzleistungen für die Herstellung, Anschaffung oder Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen, für die Verbesserung von Straßen, Wegen und Plätzen (bspw. Legaldefinition in § 8 Abs. 2 KAG-NW). Aufwandsersatz wird erhoben, weil eine konkrete Gegenleistung in Anspruch genommen werden kann, d.h. die Möglichkeit hierzu geboten wird. Während Steuern dazu dienen, den allgemeinen, in den Haushaltsplänen ausgewiesenen Finanzbedarf der Steuergläubiger zu decken, sind **Sonderabgaben** Abgaben zur Finanzierung besonderer Aufgaben, die nicht in den Haushaltsplänen erfasst sind (sogenannte parafiskalische Abgaben, grundlegend *Friauf*, Festschrift für Jahrreiß, Köln 1974; BVerfG v. 10.12.1980, 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274, 308 und zuletzt BVerfG v. 07.11.1995, 2 BvR 413/88, BVerfGE 93, 319, 344; s. den Überblick bei *Lang* in *Tipke/Lang*, § 3 Rz. 24 ff.).

5 **Steuern** sind dazu bestimmt, den nicht durch Sondereinnahmen befriedigten, allgemeinen Geldbedarf des Staates zu decken. Die Steuerpolitik ist in steigendem Maße zu einem **Mittel der Wirtschaftspolitik** geworden. Das BVerfG hat in ständiger Rspr. (s. BVerfG v. 21.12.1966, 1 BvR 33/64, BVerfGE 21, 54; BVerfG v. 09.03.1971, 2 BvR 326/69, BStBl II 1971, 433) darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber bei der Erschlie-

ßung von Steuerquellen eine weitgehende Gestaltungsfreiheit hat, wobei er sich von **finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen und steuertechnischen Erwägungen** leiten lassen kann. Der Gesetzgeber der AO hat dem **Lenkungscharakter der Steuer** durch Anfügung des zweiten Halbsatzes in § 3 Abs. 1 AO Rechnung getragen. Die Bestimmung lässt es zu, dass der fiskalische Hauptzweck »Erzielung von Einnahmen« gegenüber dem von der Steuer in erster Linie verfolgten Sozialzweck zu einem Nebenzweck wird. Der Fiskalzweck »Erzielung von Einnahmen« darf aber nicht völlig entleert sein. Der Steuerbegriff ist nicht erfüllt, wenn die Abgabe lediglich dem Zweck dienen soll, den Betroffenen wirtschaftlich zu **erdrosseln**. Der aktuelle Sozialzweck der Steuern wird hauptsächlich durch spezielle Verbrauch- und Aufwandsteuern verfolgt: Tabak-, Alkoholsteuern, Energie- sowie Stromsteuer als sogenannte Ökosteuern, aber auch neue Steuern, wie die sogenannte Kampfhundesteuer oder die Kraftfahrzeugsteuer als Verkehrssteuer, die eine CO₂-Reduzierung erreichen soll.

C. Tatbestandsmerkmale der Steuer (§ 3 Abs. 1 AO)

Die in Abs. 1 formulierte **Definition des Steuerbegriffs** ist abstrakt. Hiernach sind Geldleistungen (s. Rz. 7) unter folgenden Voraussetzungen als Steuern anzusehen:

Sie müssen:

- a) von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen auferlegt werden (s. Rz. 8),
- b) dem Zwecke der Einnahmeerzielung dienen (s. Rz. 9 ff.),
- c) gleichmäßig allen bei Tatbestandsverwirklichung auferlegt werden (s. Rz. 12 ff.) und
- d) ohne Beziehung zu einer besonderen Gegenleistung des Steuergläubigers gefordert werden (s. Rz. 19).

I. Geldleistung

7 **Geldleistungen** sind auf Zahlung von Geldbeträgen gerichtete Leistungen. Die geschuldete Leistung aus dem Steuerschuldverhältnis wird durch einen Geldbetrag konkretisiert (§ 224 AO). **Naturalleistungen, Dienste, Sachlieferungen** stellen daher keine Steuern dar. Hand- und Spanndienstpflichten, eine allgemein auferlegte Feuerwehrdienstpflicht, die allgemeine Wehrpflicht oder aber auch die Zeugenpflicht, die Pflicht zur Übernahme ehrenamtlicher Richterämter ebenfalls nicht. Für die Qualifizierung einer Geldleistung als Steuer ist es ohne Bedeutung, ob sie einmalig oder fortlaufend erhoben wird.

II. Hoheitliche Auferlegung

- 8 Diese Geldleistung muss »auferlegt« sein; der Rechtsgrund ist eine einseitige Verpflichtung durch Hoheitsakt. Die auferlegenden öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen sind in diesem Zusammenhang vor allem die Gebietskörperschaften, d.h. der Bund, die Länder, die Gemeinden und Gemeindeverbände. Das Besteuerungsrecht der Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts beruht auf einer ausdrücklichen gesetzlichen Verleihung durch den Staat (BVerfG v. 14.12.1965, 1 BvR 413/60, BVerfGE 19, 206, 217 ff.). Die Auferlegung ist ein Hoheitsakt und erfolgt durch öffentlich-rechtliche Vorschriften mit Rechtsnormcharakter. Freiwillige Leistungen, wie z.B. Spenden, sind nicht hoheitlich auferlegt.

III. Einnahmeerzielung

- 9 Grundsätzlich muss das Ziel der Steuern die Erzielung von Einnahmen zugunsten von öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen sein. Rückzahlbare Abgaben (Zwangsanleihen) sind keine Steuern, weil sie zwar der Erzielung von vorübergehenden Einnahmen dienen, aber keine endgültigen Einkünfte bewirken (BVerfG v. 06.11.1984, 2 BvL 19/83, BStBl II 1984, 858). Keine Steuern waren daher der Konjunkturzuschlag (BVerfG v. 15.12.1970, 1 BvR 559/70, BVerfGE 29, 402, 408) sowie die Investitionshilfeabgabe (BVerfG v. 06.11.1984, 2 BvL 19/83, BVerfGE 67, 256, 281). Keine Steuer ist die sogenannte Bauabzugsteuer nach §§ 48–48d EStG, die als bloßes Sicherungsmittel auf eine spätere Verrechnung abzielt (Diebold, DStZ 2002, 256; Balmes, AO-StB, 2002, 232). Sogenannte Erdrosselungssteuern sind keine Steuern, weil sie dem einem Steuergesetz begrifflich zugeordneten Zweck, Einnahmen zu erzielen, zuwider laufen (s. BVerfG v. 03.05.2001, 1 BvR 634/00, NVwZ 2001, 1264 sowie zuletzt zum sog. »Halbteilungsgrundsatz« BVerfG v. 18.01.2006, 2 BvR 2194/99, NJW 2006, 1191; Wernsmann, NJW 2006, 1169; Neumann in Beermann/Gosch, § 3, Rz. 19).
- 10 § 3 Abs. 1 Satz 1 2. HS AO lässt es genügen, dass die Erzielung von Einnahmen nur als Nebenzweck in Erscheinung tritt. Der Hauptzweck einer Steuer kann demnach in der Förderung außerfiskalischer Ziele liegen (s. nur BVerfG v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, BStBl II 2007, 192; BVerfG v. 07.05.1998, 2 BvR 1991/95 und 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106). Beispiele hierfür sind etwa die Erhöhungen bei der ESt und KSt mit dem Ziel der Konjunkturdämpfung und der Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft ebenso wie die finanzielle Sonderbelastung des Exports nach dem sogenannten Absicherungsgesetz (s. BVerfG v. 09.03.1971, 2 BvR 326/69, WM 1973, 644).

Nicht eindeutig geklärt ist, ob die Einnahmeerzielung subjektiv wenigstens Nebenzweck sein muss oder ob es ausreicht, wenn die Erhebung einer Steuer jedenfalls objektiv i.S. eines Nebenzwecks zur Vermehrung der öffentlichen Einnahmen führt (s. BVerfG v. 22.05.1963, BvR 78/56, BVerfGE 16, 147 im Zusammenhang mit der Sonderbesteuerung des Werkfernverkehrs, die das BVerfG als »eine in das Gewand eines Steuergesetzes gekleidete wirtschaftliche Lenkungsmaßnahme« definiert).

Eine Geldleistung verliert ihre Steuereigenschaft auch nicht dadurch, dass das Aufkommen für ganz bestimmte Ziele verwendet wird, d.h. zweckgebunden ist (BVerfG v. 07.11.1995, 2 BvR 413/88, BVerfGE 93, 319, 348; Waldhoff, StuW 2002, 285, 291). Ohne Bedeutung ist weiterhin, ob die Einnahmen aus der Steuererhebung im Einzelfall dem allgemeinen Haushalt oder bestimmten von der öffentlichen Hand verwalteten Sondervermögen zufließen. So sind die Lastenausgleichsabgaben Steuern, obwohl sie dem Lastenausgleichsfonds (§ 5 LAG) zugute kommen und auch Zuschläge, die zur Auffüllung einer Konjunkturausgleichsrücklage (§ 9 des Stabilitätzuschlagsgesetzes, 26.06.1973, BGBl I 1973, 676) angesammelt oder auf Sonderkonten der Deutschen Bundesbank bis zum Zeitpunkt der Freigabe stillgelegt (§ 1 Abs. 5 KonjZG v. 23.07.1970, BGBl I 1970, 1125) werden.

IV. Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

Die Gesetzesformulierung des § 3 Abs. 1 AO, nach der Steuern allen aufzuerlegen sind, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, unterstellt den Steuerbegriff den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit (Tatbestandsmäßigkeit) der Besteuerung. Schon die WRV vom 11.08.1919 hat in Art. 134 WRV diese Grundsätze betont: »Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei«.

Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung stellt sich als spezieller Anwendungsfall des Art. 3 Abs. 1 GG dar. Tatsächliche Ungleichheiten, denen aus Erwägungen der Gerechtigkeit und Zweckmäßigkeit auch für das Recht unterscheidende Bedeutung zukommt, können zu unterschiedlicher Behandlung im Recht führen. Dies zu unterscheiden ist in erster Linie Sache des Gesetzgebers (BVerfG 08.04.1987, 2 BvR 909/82, BVerfGE 75, 108).

Jüngere Entscheidungen des BVerfG setzen dem Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers aber immer engere Grenzen (s. BVerfG v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, BStBl II 2007, 192 m.w.N. zur Erbschaft- und Schenkungsteuer; dazu Crezelius, DStR 2007, 415; Papier, DStR

2007, 973). Ein **Verstoß** gegen den allgemeinen Gleichheitssatz komme vor allem dann in Betracht, wenn der Gesetzgeber eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten **anders behandelt**, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, die die Ungleichbehandlung rechtfertigen könnten (so genannte neue Formel, BVerfG v. 19.02.1991, 1 BvR 1231/85, BVerfGE 83, 395, 401; BVerfG v. 06.03.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 105). Dem Gleichheitssatz wird von der herrschenden Lehre die Bedeutung der grundlegenden Gerechtigkeitsvorstellung des GG zugesprochen. Das BVerfG sieht in ihm das systemtragende Prinzip der Steuergerechtigkeit. Ein Abweichen von diesem Prinzip wird grundsätzlich als ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz bzw. gegen Art. 3 GG gewertet (s. Tipke, StRO, Bd. I, 479 ff. m.w.N.).

15 Der Gleichheitssatz verlangt nicht nur die rechtliche, sondern auch die tatsächliche Belastungsgleichheit, also die **Gleichheit der normativen Steuerpflicht ebenso wie die Gleichheit bei deren Durchsetzung in der Steuererhebung**. Wirkt sich eine Erhebungsregelung gegenüber einem Besteuerungstatbestand in der Weise strukturell gegenläufig aus, dass der Steueranspruch weitgehend nicht durchgesetzt werden kann, und ist dieses Ergebnis dem Gesetzgeber zuzurechnen, so führt die dadurch bewirkte Gleichheitswidrigkeit zur Verfassungswidrigkeit auch der materiellen Steuernorm (BVerfG v. 27.06.1991, 2 BvR 1493/89, BStBl II 1991, 654). Zu Recht hält daher der BFH einen Fall der Besteuerung von Spekulationsgewinnen wegen der ungleichen Überprüfungs- und Erfassungsmöglichkeit für verfassungswidrig (BVerfG v. 09.03.2004, 2 BvL 17/02, FR 2004, 470; zu diesem strukturellen Erhebungsdefizit siehe auch *Balmes*, FR 2000, 1069).

16 Auch die bis 01.01.2009 geltenden Regelungen zur Bewertung des Vermögens im **Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht** sind nach einem Beschluss des BVerfG mit dem Gleichsatz nicht vereinbar (BVerfG v. 07.11.2006, I BvL 10/02, BStBl II 2007, 192). Die Regelungen konnten nach Ansicht des vorliegenden BFH im Ergebnis dazu führen, dass Geldvermögen und sonstiges bewegliches Vermögen mit 100% des tatsächlichen Wertes angesetzt werden, während Immobilien und Anteile an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften nur mit erheblich geringeren Werten von teilweise weniger als der Hälfte des Verkehrswertes bewertet werden. Das BVerfG gewährte dem Gesetzgeber bis zum 31.12.2008 Zeit, das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz zu reformieren. Jedoch betonte das BVerfG, dass trotz der geforderten annähernd einheitlichen Bewertung aller Vermögensgegenstände, es dem Gesetzgeber grundsätzlich frei stehe, bei der Frage der erbschaftsteuerlichen Belastung der unterschiedlichen Vermögensarten bestimmte Lenkungszwecke zu berücksichtigen. Am 27.11.2008 verabschiedete der Bun-

destag das Erbschaftreformgesetz, der Bundesrat stimmte am 05.12.2008 zu und das Gesetz ist am 01.01.2009 in Kraft getreten (BGBl I 2008, 3018). Nach der neuen Regelung sind börsennotierte Anteile an Kapitalgesellschaften mit dem aktuellen Kurswert anzusetzen, während für nicht notierte Anteile der gemeine Wert maßgeblich ist. Die Finanzverwaltung veröffentlichte am 25.06.2009 die gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (BStBl I 2009, 698; BStBl I 2009, 713). Die Verfassungsgemäßheit der Erbschaftsteuerreformgesetze kann angezweifelt werden (*Balmes/Felten*, FR 2009, 271).

Der Grundsatz der **Gesetzmäßigkeit** der Besteuerung erhält in § 3 Abs. 1 AO seine spezielle Ausprägung durch die konditionale Verknüpfung der Leistungspflicht mit der Verwirklichung eines gesetzlichen Tatbestandes. Diese Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung äußert sich darin, ein Gesetz im formellen Sinn Steuertatbestände normieren können. Damit ist der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung nicht identisch mit dem in Art. 20 Abs. 3 GG verankerten Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, weil dort lediglich die Bindung der Verwaltung an Gesetz und Recht, also auch an sekundäre Rechtsnormen, als ausreichend bezeichnet ist. Diese Voraussetzungen können nicht erstmals in einer Rechtsverordnung geschaffen werden, wenngleich es zulässig ist, den gleichen Steuertatbestand im Verordnungswege zu konkretisieren und innerhalb der vom Gesetzgeber abgesteckten Grenzen näher zu umschreiben (s. Art. 80 GG). Die in einem Lebenssachverhalt verkörperte Realisierung des abstrakt umschriebenen Steuertatbestands begründet das öffentlich-rechtliche (Steuer-) Schuldverhältnis, das im materiellen Steuerrecht geregelt ist. Der Durchsetzung der hieraus entstandenen Ansprüche dient das formelle (Steuerverwaltungs-) Recht. Der einzelne **Steuerrechtssatz** lässt sich in **zwei Grundbestandteile** zerlegen, nämlich in die Beschreibung des jeweils auszufüllenden **Tatbestands** und die an die Tatbestandsverwirklichung anknüpfende **Rechtsfolge**, die steuerliche Leistungspflicht. Der BFH hat die Mindestbesteuerung (§§ 2 Abs. 3 Satz 2 bis 8, § 10d Abs. 1 Satz 2 bis 4, Abs. 2 Satz 2 bis 4, Satz 5 HS. 2 soweit auf die Sätze 2 bis 4 verwiesen wird und Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002) als in Tatbestand und Rechtsfolge zu unbestimmt und somit als Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung qualifiziert (BFH v. 06.09.2006, XI R 26/04, BStBl II 2007, 167 BVerfG-Beschluss v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, DB 2010, 2477).

Hinsichtlich des Tatbestandteils des Rechtssatzes verbieten der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und der Grundsatz des Gesetzesvorbehalts die Einräumung eines Ermessensspielraums

zugunsten der Verwaltung. Verwaltungsermessen kann sich nur auf dem Gebiet des Vollzugs der ebenfalls dem Gesetzesvorbehalt unterliegenden Rechtsfolge abspielen. Wegen des Begriffs und des Inhalts von Ermessensentscheidungen s. § 5 AO und die dortigen Erläuterungen.

V. Fehlen einer Gegenleistung

- 19 Gemäß § 3 Abs. 1 AO sind Steuern Abgaben, die **keine Gegenleistung** darstellen. Steuern sollen zur allgemeinen **Deckung des Finanzbedarfs** des Staates erhoben werden. Sie ist eine »Abgabe, die den Staat finanziell ausstattet, ohne im Abgabentatbestand bereits eine Ausgabenentscheidung festzusetzen« (*Kirchhof* in Isensee/Kirchhof, Bd. 4, § 88 Rz. 181). Wird eine besondere individuelle unmittelbare Gegenleistung erbracht, scheidet eine Steuer aus (BVerfG v. 07.11.1995, 2 BvR 413/88, BVerfGE 93, 319/346), es handelt sich dann um eine Vorzugslast, d.h. um Beiträge oder Gebühren. Im Falle der **Zwecksteuer**, bei der die Leistung dem Stpfl. mittelbar zu Gute kommt, handelt es sich ebenfalls um eine Steuer (*Drüen* in Tipke/Kruse, § 3 AO Rz. 18a; BVerfG v. 07.11.1995, 2 BvR 413/88, BVerfGE 93, 319/348 m.w.N. sowie zur Zulässigkeit der Ökosteuern BVerfG v. 20.04.2004, 1 BvR 1748/99 und 1 BvR 905/00, NVwZ 2004, 846).
- 20 Es werden jedoch auch vereinzelt Steuern nach dem **Äquivalenzprinzip** erhoben (*Kruse*, BB 1996, 717). So wird die Gewerbesteuer damit gerechtfertigt, dass die Gemeinden den Gewerbetreibenden die Infrastruktur, Kanalisation, Straßen, etc. zur Verfügung stellen (*Wernsmann* in HHSp, § 3 AO Rz. 151). Das Äquivalenzprinzip stellt darauf ab, dass die Stpfl. für ihre Steuerzahlung ein Äquivalent des Staates erhalten, was aber im Gegensatz zu den Vorzugslasten nicht nach dem Kostendeckungsprinzip vom Wert der Leistung abhängig ist; es bleibt bei der Qualifikation als Steuer. Das BVerfG sieht das Äquivalenzprinzip als verfassungsgemäß an (BVerfG v. 14.02.2001, 2 BvR 1488/93, FR 2001, 367).

D. Abgrenzung zu anderen Abgaben

- 21 Nicht unter den Steuerbegriff fallen die als **Gegenleistung für eine besondere Leistung** des öffentlich-rechtlichen Gläubigers zu qualifizierenden Geldleistungen. Solche Leistungen zählen vielmehr zu den **Vorzugslasten**, die unter den Bezeichnungen »Gebühren« und »Beiträge« wegen der Inanspruchnahme von Behördenleistungen und sonstigen öffentlichen Einrichtungen gefordert werden. Ebenfalls fallen Geldleistungen nicht unter den Steuerbegriff, die nicht der Erzielung von Einnahmen bzw. der Finanzierung des allgemeinen Haushaltes dienen.

I. Vorzugslasten (Beiträge/Gebühren)

Keine Steuern sind – außer von den als steuerliche Nebenleistungen in § 3 Abs. 4 AO definierten sonstigen Geldleistungen, die auf Grund der Steuergesetze geschuldet werden – folgende Geldleistungen:

Öffentlich-rechtliche Beiträge, z.B. zu den Industrie- und Handelskammern, Handwerkskammern, Landwirtschaftskammern, zu öffentlich-rechtlichen Zweckverbänden u.a. Ebenso wie die dem Grundstückseigentümer auferlegten Erschließungskostenbeiträge (s. §§ 127 ff. BauGB) werden diese Beiträge zur Deckung oder Verminderung der Kosten demjenigen angelastet, dem die besonderen Vorteile solcher Einrichtungen zur Verfügung stehen. Dabei ist ohne Bedeutung, ob im konkreten Fall die Einrichtungen tatsächlich in Anspruch genommen werden oder nicht. Wegen des Rechtscharakters der Beiträge an Sozialversicherungsträger s. BVerfG v. 08.04.1987, 2 BvR 909/82, 64/83, 142/84, BVerfGE 75, 108).

Gebühren für besondere Leistungen der öffentlich-rechtlichen Körperschaften oder durch deren Betriebe. Dies sind Verwaltungsgebühren, Benutzungsgebühren oder Verleihungsgebühren (Konzessionsabgaben).

Kosten der Steuerzeichen (Wertmarken und Banderolen), durch deren Verwendung die Steuerschuld getilgt wird, wie z.B. bei der Tabaksteuer. Die (gegen die Hingabe von Geld als Gegenleistung) erworbenen Steuerzeichen sind Wertpapiere und verbriefen einen Geldwert. Auf die Tabaksteuerzeichenschuld sind jedoch die für Verbrauchsteuern geltenden Vorschriften der AO sinngemäß anzuwenden (s. § 17 Abs. 2 TabStG). Bei der Verwendung eines Steuerstemplers wird dieser Geldwert durch den im Zählwerk festgehaltenen Einzelstempel repräsentiert; die Gegenleistung wird beim Kauf der Wertkarte erbracht.

Geldstrafen und Geldbußen, z.B. die in den §§ 369 ff. bzw. 377 ff. AO angedrohten Ahndungen von Steuervergehen und Steuerordnungswidrigkeiten. Diese Geldleistungen dienen – auch nicht als Nebenzweck – nicht der Erzielung von Einnahmen.

II. Sonderabgaben

Sonderabgaben sind ebenfalls keine Steuern. Sie dienen nicht der Finanzierung des allgemeinen Haushalts durch die Allgemeinheit der Steuerpflichtigen, sondern der Finanzierung von besonderen Aufgaben durch einzelne Gruppen von Bürgern. Das Aufkommen fließt regelmäßig in einen Sonderfonds außerhalb des Haushaltsplans. Die Sonderabgabenhoheit kann sich somit auch nicht aus Art. 105 ff. GG ergeben. Sie resultiert vielmehr aus der allgemeinen Sachzuständigkeit des Gesetzgebers gem. Art. 73 ff. GG (BVerfG v. 06.11.1984, 2 BvL 19/83, BVerfGE 67, 256, 274). Grund für die