



Sachstand

Steuerkompetenzen von Bund und Ländern

Verfassungsrechtliche Regelung der Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungskompetenzen für Steuern

Steuerkompetenzen von Bund und Ländern

Verfassungsrechtliche Regelung der Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungskompetenzen für Steuern

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 020/22
Abschluss der Arbeit: 23. Februar 2022
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff	4
3.	Gesetzgebungskompetenzen für Steuern	4
3.1.	Gesetzgebungskompetenzen des Bundes	4
3.2.	Gesetzgebungskompetenzen der Länder	6
3.3.	Sperrwirkung der vom Bund ausgeübten Gesetzgebungskompetenz	7
3.4.	Kein Steuererfindungsrecht	8
4.	Ertragskompetenzen für Steuern	8
4.1.	Primärer vertikaler Finanzausgleich (erste Stufe)	9
4.1.1.	Verteilung der Steuern nach dem Trennsystem	9
4.1.1.1.	Bund	9
4.1.1.2.	Länder	9
4.1.1.3.	Gemeinden	10
4.1.2.	Verteilung der Gemeinschaftsteuern	10
4.2.	Primärer horizontaler Finanzausgleich (zweite Stufe)	11
4.3.	Sekundärer horizontaler Finanzausgleich (dritte Stufe)	11
4.4.	Sekundärer vertikaler Finanzausgleich (vierte Stufe)	12
5.	Verwaltungskompetenzen für Steuern	12
5.1.	Bund	12
5.2.	Länder	13
5.3.	Durchbrechungen der Kompetenzverteilung	13
5.4.	Zusammenarbeit der Länder	14
5.5.	Verfahrensrecht	14
5.6.	Verwaltungsvorschriften	14

1. Fragestellung

Gefragt wird nach den Steuerkompetenzen im Verhältnis von Bund und Ländern. Dazu werden im Anschluss an die Bestimmung des Steuerbegriffs (dazu nachfolgend 2.) die Vorgaben des GG für die Gesetzgebungskompetenzen (dazu nachfolgend 3.), die Ertragskompetenzen (dazu nachfolgend 4.) sowie die Verwaltungskompetenzen (dazu nachfolgend 5.) für Steuern dargestellt. Dabei wird vor allem auf die Aufteilung dieser Kompetenzen zwischen Bund und Ländern eingegangen. Die entsprechenden Kompetenzen der Gemeinden werden berücksichtigt, soweit dies zur Klarstellung erforderlich ist.

2. Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff

Für Steuern im verfassungsrechtlichen Sinne bestimmt sich die Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 GG, die Ertragskompetenz nach Art. 106 GG und die Verwaltungskompetenz nach Art. 108 GG. Für nichtsteuerliche Abgaben richtet sich die Gesetzgebungskompetenz dagegen nach den Art. 70 ff. GG.¹ Nach der Definition in § 3 Abs. 1 AO 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; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein. Diese einfach-rechtliche Definition stimmt mit dem verfassungsrechtlichen Steuerbegriff überein.² Das BVerfG definiert Steuern als öffentliche Abgaben, die als Gemeinlast ohne individuelle Gegenleistung („voraussetzungslos“) zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs eines öffentlichen Gemeinwesens erhoben werden.³ Steuern dienen damit der Verwirklichung des Gemeinlastprinzips, wonach Staatsleistungen durch allgemein auferlegte Geldleistungspflichten finanziert werden, ohne dass eine bestimmte Staatsleistung einem bestimmten Nutznießer zugeordnet werden müsste.⁴

3. Gesetzgebungskompetenzen für Steuern

3.1. Gesetzgebungskompetenzen des Bundes

Die Gesetzgebungskompetenz für Steuern richtet sich nach Art. 105 GG. Der Bund hat die **konkurrierende** Gesetzgebungskompetenz für die **Grundsteuer** (ohne weitere Voraussetzungen)⁵ und für die **übrigen Steuern**, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht

1 Zur Abgrenzung von Steuern und nichtsteuerlichen Abgaben siehe Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Gesetzgebungskompetenz zur Einführung einer Mietensteuer durch ein Bundesland - zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit des Vorschlags des DIW Berlin für eine Mietensteuer“ vom 8.12.2021, WD 4 – 3000 – 095/21, Ziffer 4.

2 Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 214.

3 BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 100.

4 Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 265. EL. November 2021, AO § 3 Rn. 153.

5 Siehe zur Grundsteuer auch Art. 72 Abs. 3 Nr. 7 GG, wonach abweichende Landesregelungen ab 2025 möglich sein werden.

oder die Voraussetzungen des Artikels 72 Abs. 2 GG vorliegen (Art. 105 Abs. 2 GG). Übrige Steuern in diesem Sinne sind nur die in Art. 106 GG genannten Steuern bzw. Steuerarten; darüber hinaus hat der Gesetzgeber **kein freies Steuererfindungsrecht** (dazu nachfolgend 3.4.). Im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung haben die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung, solange und soweit der Bund von seiner Gesetzgebungszuständigkeit nicht durch Gesetz Gebrauch gemacht hat (Art. 72 Abs. 1 GG; zur **Sperrwirkung** von Bundesgesetzen nachfolgend 3.3.).

Unter Berücksichtigung der Ertragskompetenzen des Art. 106 GG (dazu nachfolgend 4.) hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für die folgenden Steuern:

- die Einkommensteuer,
- die Körperschaftsteuer,
- die Umsatzsteuer,
- die Verbrauchsteuern⁶, soweit sie nicht nach Art. 106 Abs. 2 GG den Ländern, nach Art. 106 Abs. 3 GG Bund und Ländern gemeinsam oder nach Art. 106 Abs. 6 GG den Gemeinden zustehen,
- die Straßengüterverkehrsteuer, die Kraftfahrzeugsteuer und sonstige auf motorisierte Verkehrsmittel bezogene Verkehrsteuern,⁷
- die Kapitalverkehrsteuern, die Versicherungsteuer und die Wechselsteuer,⁸
- die einmaligen Vermögensabgaben und die zur Durchführung des Lastenausgleichs erhobenen Ausgleichsabgaben,
- die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer (siehe Solidaritätszuschlagsgesetz),
- Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften.

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes folgt in diesen Fällen bereits daraus, dass ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht (Art. 105 Abs. 2 Satz 2 Alt. 1 GG). Soweit die

6 Das BVerfG definiert Verbrauchsteuern als Steuern, die den Verbrauch vertretbarer, regelmäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmter Güter des ständigen Bedarfs belasten und die aufgrund eines äußerlich erkennbaren Vorgangs (zum Beispiel Übergang in den Wirtschaftsverkehr) von demjenigen als Steuerschuldner erhoben werden, in dessen Sphäre sich der Vorgang verwirklicht; die Steuer wird wirtschaftlich regelmäßig nicht vom Steuerschuldner, sondern im Wege der Überwälzung vom Endverbraucher getragen (so die Definition in BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 113).

7 Zum Beispiel die Luftverkehrsteuer; die Straßengüterverkehrsteuer wird nicht mehr erhoben; siehe *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, 95. EL Juli 2021, GG Art. 106 Rn. 106, 108.

8 Kapitalverkehrsteuern und die Wechselsteuer werden nicht mehr erhoben, siehe *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 2.58.

Voraussetzungen der **Erforderlichkeitsklausel** des Art. 72 Abs. 2 GG (dazu nachfolgend 3.3.) vorliegen, hat der Bund darüber hinaus die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz auch für die folgenden Steuern (Art. 105 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 GG):

- die Vermögensteuer,
- die Erbschaftsteuer,
- die Verkehrsteuern,⁹ soweit sie nicht nach Art. 106 Abs. 1 GG dem Bund oder nach Art. 106 Abs. 3 GG Bund und Ländern gemeinsam zustehen, darunter die Grunderwerbsteuer¹⁰ und die Rennwett- und Lotteriesteuer¹¹,
- die Biersteuer,
- die Abgabe von Spielbanken,
- die Gewerbesteuer¹².

Bundesgesetze über Steuern, deren Aufkommen den Ländern oder den Gemeinden (Gemeindeverbänden) ganz oder zum Teil zufließt, bedürfen der Zustimmung des Bundesrates (Art. 105 Abs. 3 GG, Zustimmungsgesetze).

3.2. Gesetzgebungskompetenzen der Länder

Die Länder haben die Befugnis zur Gesetzgebung über die **örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern**¹³, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind (Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG, Gleichartigkeitssperre¹⁴). Die Länder delegieren diese Befugnis in der Regel in ihren Kommunalabgabengesetzen an die Gemeinden.¹⁵ Unter dem Vorbehalt, dass der Bund seine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz nicht unter Berufung auf das ihm zustehende Steueraufkommen bzw. auf die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG geltend gemacht hat (siehe 3.1.), haben die Länder die entsprechende Gesetzgebungskompetenz für die übrigen

9 Verkehrsteuern knüpfen an Akte oder Vorgänge des Rechtsverkehrs an (siehe BVerfG, Urteil vom 5.11.2014, 1 BvF 3/11, NVwZ 2015, 288, Rn. 30).

10 Zur Grunderwerbsteuer siehe unter Berücksichtigung von Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 2.40.

11 *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 2.40.

12 *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, 95. EL Juli 2021, GG Art. 105 Rn. 159.

13 Eine Aufwandsteuer knüpft an das Halten bzw. den Gebrauch von Gütern und Dienstleistungen an (*Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 2.48).

14 Siehe dazu *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 2.50.

15 Dies ist verfassungsrechtlich zulässig, siehe *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, 95. EL Juli 2021, GG Art. 105 Rn. 175.

Steuern. Die Länder haben außerdem die Befugnis zur Bestimmung des Steuersatzes der Grunderwerbsteuer (Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG). Ab 2025 haben sie die Befugnis für abweichende Regelungen der Grundsteuer (Art. 72 Abs. 3 Nr. 7 GG). Die Länder haben auch die Gesetzgebungskompetenz für die Kirchensteuer (Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 6 der Weimarer Reichsverfassung). Im Ergebnis dominiert im Bereich der Steuern allerdings die Gesetzgebungskompetenz des Bundes.¹⁶

3.3. Sperrwirkung der vom Bund ausgeübten Gesetzgebungskompetenz

Nach Art. 105 Abs. 2 Satz 2 GG hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebung über die übrigen Steuern, wenn das Aufkommen dem Bund ganz oder zum Teil zusteht *oder* wenn die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG erfüllt sind (siehe 3.1.). Die Gesetzgebungskompetenz für solche Steuern, die auch nicht zum Teil an den Bund fließen (dazu nachfolgend 4.), liegt daher nur unter der Bedingung beim Bund, dass die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen. Das ist nur der Fall, wenn und soweit die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechtseinheit oder die Wahrung der Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung *erforderlich* macht (sogenannte **Erforderlichkeitsklausel**).

Die vom Bund ausgeübte konkurrierende Gesetzgebungskompetenz **sperrt** gleichartige steuerliche Regelungen der Länder.¹⁷ Gesperrt sind damit auch Teilfragen der Besteuerung, also etwa die Änderung der Steuersätze, die Erhebung von Zuschlägen oder die Einführung von Hebesätzen durch die Länder.¹⁸ Allerdings kann sich der Bund im Rahmen seiner konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz auch auf Teilregelungen einer Materie beschränken, seine Kompetenz also bewusst nur teilweise ausüben und den Ländern Spielräume für eigene Regelungen überlassen (partielle Nichtregelung).¹⁹ Eine solche partielle Nichtregelung zugunsten der Länder durch ein bloßes Rahmengesetz des Bundes kann sich gerade bei Steuern anbieten, die zwar bundesweit geregelt werden können, aber ganz den Ländern zustehen, zum Beispiel indem der Bund den Ländern die Bestimmung der Steuersätze überlässt.²⁰

16 So *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 2.56.

17 Vgl. zur Sperrwirkung *Jachmann-Michel/Vogel*, in: von Mangoldt/Klein/Stark, 7. Aufl. 2018, GG Art. 105 Rn. 52; *Kube*, in: BeckOK GG, 49. Ed. 15.11.2021, GG Art. 105 Rn. 40.

18 Vgl. *Heintzen*, in: von Münch/Kunig, 7. Aufl. 2021, GG Art. 105 Rn. 52; *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, 95. EL Juli 2021, GG Art. 105 Rn. 143.

19 *Kment*, in: Jarass/Pieroth, 16. Aufl. 2020, GG Art. 72 Rn. 10; *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, 95. EL Juli 2021, GG Art. 105 Rn. 146 (Bundessteuergesetze dieser Art gibt es derzeit nicht).

20 So *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, 95. EL Juli 2021, GG Art. 105 Rn. 147, 158 (kritisch dagegen bei Steuern, die (auch) dem Bund zustehen).

3.4. Kein Steuererfindungsrecht

Über andere in Art. 106 GG nicht ausdrücklich genannte Steuern oder Steuerarten haben Bund und Länder keine Gesetzgebungskompetenz; dem einfachen Gesetzgeber kommt kein freies Steuererfindungsrecht zur Einführung anderer Steuern zu (Sperrwirkung der Finanzverfassung).²¹ Die in Art. 105 GG und Art. 106 GG genannten Steuern und Steuerarten sind Typusbegriffe; neue Steuern sind daher daraufhin abzugleichen, ob sie dem Typus einer herkömmlichen Steuer entsprechen.²² Die Zuordnung einer Abgabe zu einem Kompetenztitel des Art. 106 GG bestimmt sich nach den wesensprägenden Strukturmerkmalen der Steuer, also Subjekt (Schuldner) und Objekt (Gegenstand), Maßstab der Bemessung und Art der Erhebung; entscheidend ist, ob zwei Steuern materiell dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit abschöpfen.²³ Die in Art. 106 GG genannten Steuern können grundlegend umgestaltet werden; auch neuartige Steuern können eingeführt werden, wenn sie sich noch einem der in Art. 106 GG genannten Steuertypen zuordnen lassen.²⁴

4. Ertragskompetenzen für Steuern

Die Steuerertragshoheit ist nach dem GG von der Steuergesetzgebungshoheit (siehe 3.) abgekoppelt. Das GG regelt die Verteilung der Steuereinnahmen allerdings nicht abschließend; insbesondere bezüglich der Umsatzsteuer belässt es dem einfachen Gesetzgeber einen weiten Spielraum. Die bundesstaatliche Einnahmenverteilung (Finanzausgleich) vollzieht sich in **vier Stufen**.²⁵ Im Anschluss an die primäre vertikale Verteilung des Steueraufkommens zwischen Bund und Ländern (dazu nachfolgend 4.1.) und die primäre horizontale Verteilung zwischen den Ländern (dazu nachfolgend 4.2.) verlangt Art. 107 Abs. 2 GG einen sekundären Finanzausgleich, zum einen horizontal unter den Ländern (dazu nachfolgend 4.3.), zum anderen vertikal durch Zuweisungen des Bundes an die Länder (dazu nachfolgend 4.4.).²⁶

21 BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 69 ff., 94 ff. Zum Streit darum siehe *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 251 ff.

22 Innerhalb der durch Art. 105 GG und Art. 106 GG vorgegebenen Typusbegriffe verfügt der Gesetzgeber über eine weitgehende Gestaltungsfreiheit, BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 64. Zur Entwicklungsoffenheit der Begriffe siehe *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, 95. EL Juli 2021, GG Art. 106 Rn. 80 f.; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 2.5 f.

23 BVerfG, Beschluss vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, NJW 1984, 785, 787; *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, 95. EL Juli 2021, GG Art. 106 Rn. 82, Art. 105 Rn. 144.

24 *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 2.5 und Rn. 2.6 zu einer Umwandlung der Körperschaftsteuer zu einer allgemeinen Unternehmensteuer.

25 Siehe zu dem Folgenden *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 324 ff. Bei formaler Betrachtung handelt es sich zwar nur noch um drei Stufen, in materieller Hinsicht jedoch nach wie vor um vier Stufen, a.a.O. Rn. 323.

26 Siehe dazu Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand „Überblick zum Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern - zur Struktur, Entwicklung und Bedeutung des Finanzausgleichs“ vom 27.5.2021, WD 4 – 3000 – 056/21.

4.1. Primärer vertikaler Finanzausgleich (erste Stufe)

In einem ersten Schritt erfolgt die grundlegende Zuteilung des Steueraufkommens an den Bund und an die Gesamtheit der Länder. Dabei sieht das GG keine proportionale Zuteilung des gesamten Steueraufkommens vor, sondern weist das Steueraufkommen nach Steuerarten getrennt zu (**Trennsystem**). Für die aufkommenstarken Gemeinschaftsteuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer) gilt dagegen das Verbundsystem, bei dem die Einnahmen mehreren Ebenen zufließen (dazu nachfolgend 4.1.2.).

4.1.1. Verteilung der Steuern nach dem Trennsystem

4.1.1.1. Bund

Das Aufkommen der folgenden Steuern steht dem Bund zu (Art. 106 Abs. 1 GG):²⁷

- die Verbrauchsteuern, soweit sie nicht nach Art. 106 Abs. 2 GG den Ländern (zum Beispiel die Biersteuer), nach Art. 106 Abs. 3 GG Bund und Ländern gemeinsam (die Umsatzsteuer) oder nach Art. 106 Abs. 6 GG den Gemeinden (örtliche Verbrauchsteuern) zustehen,
- die Straßengüterverkehrssteuer, die Kraftfahrzeugsteuer und sonstige auf motorisierte Verkehrsmittel bezogene Verkehrssteuern,
- die Kapitalverkehrssteuern, die Versicherungssteuer und die Wechselsteuer,
- die einmaligen Vermögensabgaben und die zur Durchführung des Lastenausgleichs erhobenen Ausgleichsabgaben,
- die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer,
- Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften.

4.1.1.2. Länder

Das Aufkommen der folgenden Steuern steht den Ländern zu (Art. 106 Abs. 2 GG):

- die Vermögensteuer,
- die Erbschaftsteuer,
- die Verkehrssteuern²⁸, soweit sie nicht nach Art. 106 Abs. 1 GG dem Bund oder nach Art. 106 Abs. 3 GG Bund und Ländern gemeinsam zustehen,

²⁷ Siehe auch die Hinweise zu den einzelnen Steuern unter 3.1.

²⁸ Dazu gehören die Grunderwerbsteuer, die Feuerschutzsteuer und die Rennwett- und Lotteriesteuer, siehe *Seer*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, Rn. 2.59.

- die Biersteuer,
- die Abgabe von Spielbanken.

4.1.1.3. Gemeinden

Das Aufkommen der folgenden Steuern steht den Gemeinden zu:

- die Grundsteuer mit Hebesatzrecht für die Gemeinden (Art. 106 Abs. 6 Satz 1, 2 GG),
- die Gewerbesteuer mit Hebesatzrecht für die Gemeinden (Art. 106 Abs. 6 Satz 1, 2 GG) mit Beteiligung von Bund und Ländern durch eine Umlage nach Maßgabe eines Bundesgesetzes (Art. 106 Abs. 6 Satz 4 GG),
- die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern (Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG).

4.1.2. Verteilung der Gemeinschaftsteuern

Für die Gemeinschaftsteuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer) gilt das **Verbundsystem**, bei dem die Einnahmen mehreren Ebenen zufließen. Die Aufteilung der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer erfolgt hälftig auf Bund und Länder (Art. 106 Abs. 3 Satz 2 GG). Die Aufteilung der **Umsatzsteuer** erfolgt durch Bundesgesetz mit Zustimmung des Bundesrates (Art. 106 Abs. 3 Satz 3 GG) und ist daher verfassungsrechtlich flexibel ausgestaltet. Infolgedessen verändern sich die Anteile von Bund, Ländern und Gemeinden an der Umsatzsteuer jährlich.²⁹ Die Regeln über die Umsatzsteuerverteilung sind also von vornherein auf eine häufige Neufestsetzung angelegt und entsprechen damit dem Bedürfnis von Bund und Ländern nach einer beweglichen Stellschraube für die Verteilung des Steueraufkommens.³⁰ Materiell hat die Umsatzsteueraufteilung nach dem Grundsatz der gleichmäßigen Deckung der notwendigen Ausgaben beim Bund und den Ländern zu erfolgen (Deckungsquotenprinzip, Art. 106 Abs. 3 Satz 4 GG). Die Deckungsquote ist das rechnerische Verhältnis von Einnahmen (ohne Einnahmen aus Krediten) zu den Ausgaben (ohne Ausgaben für Tilgungen), wobei auf Landesebene die Kommunen einbezogen werden.³¹

Die Verteilung der **Umsatzsteuer** erfolgt auf der Grundlage des Finanzausgleichsgesetzes (FAG). Nach § 1 Abs. 1 FAG wird ihr Aufkommen ab 2020 auf Bund, Länder und Gemeinden nach folgenden Prozentsätzen aufgeteilt: Bund (52,81398351 %), Länder (45,19007254 %) und Gemeinden (1,99594395 %), modifiziert durch feste Beträge nach § 1 Abs. 2 FAG.

29 Siehe Überblick von 1995 bis 2020 bei Bundesministerium der Finanzen, Bund-Länder-Finanzbeziehungen auf der Grundlage der Finanzverfassung, 2021, S. 16.

30 *Kempny/Reimer*, Neuordnung der Finanzbeziehungen – Aufgabengerechte Finanzverteilung zwischen Bund, Ländern und Kommunen, Gutachten D zum 70. Deutschen Juristentag, 2014, S. 51.

31 Bundesministerium der Finanzen, Bund-Länder-Finanzbeziehungen auf der Grundlage der Finanzverfassung, 2021, S. 46, dort S. 47 zur Entwicklung der Deckungsquote von Bund und Ländern von 2005 bis 2020.

Die **Gemeinden** sind wie folgt am Aufkommen der Gemeinschaftsteuern beteiligt. Sie erhalten:

- einen Anteil an dem Aufkommen der Einkommensteuer, der von den Ländern an ihre Gemeinden auf der Grundlage der Einkommensteuerleistungen ihrer Einwohner nach Maßgabe eines Bundesgesetzes (Gemeindefinanzreformgesetz) weiterzuleiten ist (Art. 106 Abs. 5 Satz 1, 2 GG),
- einen Anteil an dem Aufkommen der Umsatzsteuer (siehe § 1 FAG), der von den Ländern auf der Grundlage eines orts- und wirtschaftsbezogenen Schlüssels an ihre Gemeinden nach Maßgabe eines Bundesgesetzes (Gemeindefinanzreformgesetz) weiterzuleiten ist (Art. 106 Abs. 5a GG),
- einen Anteil an dem Länderanteil am Gesamtaufkommen der Gemeinschaftsteuern nach Maßgabe der Landesgesetzgebung (Art. 106 Abs. 7 Satz 1 GG).

Außerdem erhalten sie einen Anteil am Aufkommen der Landessteuern nach Maßgabe der Landesgesetzgebung (Art. 106 Abs. 7 Satz 2 GG).

4.2. Primärer horizontaler Finanzausgleich (zweite Stufe)

Nach der Aufteilung des Steueraufkommens auf den Bund und die Gesamtheit der Länder muss eine Aufteilung auf die einzelnen Länder erfolgen. Nach Art. 107 Abs. 1 Satz 1 GG richtet sich die Verteilung des Aufkommens der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer nach dem Ort der Vereinnahmung (örtliches Aufkommen). Die Aufteilung der Umsatzsteuer hingegen erfolgt über das Kriterium der Einwohnerzahl (Art. 107 Abs. 1 Satz 4 GG). Die Verteilung nach der Einwohnerzahl rechtfertigt sich auch aus der besonderen Erhebungstechnik der Umsatzsteuer, die vielfach nicht dort vereinnahmt wird, wo sie wirtschaftlich durch die Endverbraucher erbracht wird; zugleich wird damit ein abstrakter Bedarfsmaßstab (gleichmäßige Pro-Kopf-Versorgung) in die Verteilung eingeführt.³²

4.3. Sekundärer horizontaler Finanzausgleich (dritte Stufe)

Nach der 2017 beschlossenen Reform der Bund-Länder-Finanzbeziehungen erfolgt der – durch Art. 107 Abs. 2 GG zwingend vorgegebene – sekundäre horizontale Finanzausgleich zur Angleichung der Finanzkraftunterschiede der Länder über Zu- und Abschläge bei der Umsatzsteuerverteilung (siehe §§ 4 bis 10 FAG). Materiell kommt es damit weiterhin zu einer Umverteilung des originären Steueraufkommens unter den Ländern.³³ Der sekundäre Finanzausgleich dient der Korrektur der Ergebnisse der primären Steuerverteilung, soweit diese unter Berücksichtigung der

32 So BVerfG, Urteil vom 24.6.1986, 2 BvF 1/83 u.a., NJW 1986, 2629, 2630.

33 *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 328.

Eigenstaatlichkeit der Länder aus dem Gedanken des bündischen Einstehens füreinander unangemessen erscheinen, insbesondere um die Erfüllung der verfassungsrechtlich zugewiesenen Aufgaben in allen Ländern zu gewährleisten.³⁴

4.4. Sekundärer vertikaler Finanzausgleich (vierte Stufe)

Abschließend sieht Art. 107 Abs. 2 Satz 5 und 6 GG die Möglichkeit von **Ergänzungszuweisungen** des Bundes an leistungsschwache Länder zur ergänzenden Deckung ihres allgemeinen Finanzbedarfs sowie zum Ausgleich von Sonderlasten vor. Ihre Zuteilung liegt im Ermessen des Bundesgesetzgebers, das sich zu einer Pflicht verdichten kann.³⁵ Es lassen sich vier Arten von Bundesergänzungszuweisungen unterscheiden: allgemeine Bundesergänzungszuweisungen, Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen, Gemeindesteuerkraftzuweisungen und Zuweisungen zum durchschnittsorientierten Forschungsförderausgleich.³⁶ Mit den letzten beiden Arten wurden durch die Reform 2017 neue Kategorien von Bundesleistungen geschaffen, zum einen zum Ausgleich einer besonders ausgeprägten kommunalen Steuerkraftschwäche, zum anderen an der Verteilungsstruktur der Forschungsförderung nach Artikel 91b GG orientierte Bundesleistungen.³⁷

5. Verwaltungskompetenzen für Steuern

Art. 108 GG regelt die verfassungsrechtliche Verteilung der Steuerverwaltungshoheit auf Bund und Länder als *lex specialis* gegenüber den Art. 83 ff. GG,³⁸ einfachrechtlich konkretisiert durch das Gesetz über die Finanzverwaltung (FVG). Verwaltungskompetenz ist das Recht zum Vollzug der Steuer- und Abgabengesetze; damit korrespondiert eine umfassende Vollzugspflicht.³⁹ Dafür gilt ein **Trennsystem**, das die Kompetenzen zwischen Bund und Ländern aufteilt.

5.1. Bund

Durch Bundesfinanzbehörden werden verwaltet (Art. 108 Abs. 1 GG):

- die bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern⁴⁰ einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer,

34 So unter Hinweis auf das BVerfG *Kube*, in: BeckOK GG, 49. Ed. 15.11.2021, GG Art. 107 Rn. 11.

35 *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 393.

36 Dazu *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 395 ff.

37 Siehe Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 13.2.2017, BT-Drs. 18/11131, S. 18.

38 BVerfG, Beschluss vom 27.6.2002, 2 BvF 4/98, BVerfGE 106, 1, 20.

39 So *Schwarz/Reimer*, JuS 2007, 119, 120.

40 Dazu gehört auch die Biersteuer, deren Aufkommen allerdings den Ländern zusteht (siehe 4.2.).

- die Kraftfahrzeugsteuer und sonstige auf motorisierte Verkehrsmittel bezogene Verkehrsteuern,
- die Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften.

Die Verwaltung erfolgt durch die Hauptzollämter als örtliche Bundesbehörden (Art. 12 Abs. 2 FVG).

5.2. Länder

Durch Landesfinanzbehörden werden **alle übrigen Steuern** verwaltet (Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG), insbesondere also auch die Gemeinschaftsteuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer, ohne Einfuhrumsatzsteuer). Die Verwaltung der Steuern ist folglich – mit Ausnahme der Verbrauchsteuern – überwiegend den Ländern zugewiesen. Die Länder verwalten die Steuern nach dem Grundsatz aus Art. 83 GG als eigene Angelegenheit (Landeseigenverwaltung). Bei der Verwaltung derjenigen Steuern, die ganz oder zum Teil dem Bund zufließen (siehe 4.), also insbesondere bei den Gemeinschaftsteuern und dem Solidaritätszuschlag, werden die Landesfinanzbehörden allerdings **im Auftrag des Bundes** tätig (Bundesauftragsverwaltung; Art. 108 Abs. 3 Satz 1 GG), um einen einheitlichen Steuervollzug im Bundesgebiet zu sichern.⁴¹ Verschiebungen dieser Verwaltungskompetenzen zwischen Bund und Ländern sind auch im gegenseitigen Einvernehmen nicht möglich, soweit nicht das GG selbst eine Verschiebung ermöglicht (dazu 5.3.).⁴²

5.3. Durchbrechungen der Kompetenzverteilung

Art. 108 Abs. 4 GG ermöglicht Durchbrechungen dieser Kompetenzverteilung. Danach kann bei der Verwaltung von Steuern ein Zusammenwirken von Bundes- und Landesfinanzbehörden erfolgen. Außerdem kann für Steuern, die unter Art. 108 Abs. 1 GG fallen (siehe 5.1.), die Verwaltung durch Landesfinanzbehörden vorgesehen werden. Und für andere Steuern (siehe 5.2.) kann die Verwaltung durch Bundesfinanzbehörden vorgesehen werden, wenn und soweit jeweils dadurch der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert wird.⁴³ So wird zum Beispiel die Versicherungsteuer entgegen Art. 108 Abs. 2 GG durch den Bund verwaltet (§ 5

41 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, Rn. 2.73.

42 Siehe Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Verfassungsmäßigkeit einer einheitlichen Steuerverwaltung durch den Bund im Auftrag der Länder („Landesauftragsverwaltung“)“ vom 20.11.2020, WD 4 – 3000 - 119/20, Ziffer 3.

43 Siehe dazu Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand „Steuerverwaltung für bestimmte Personen und Unternehmen durch den Bund - Verlagerung der Zuständigkeit auf den Bund im Rahmen des Art. 108 Abs. 4 GG“ vom 2.8.2021, WD 4 – 3000 – 068/21.

Abs. 1 Satz 1 Nr. 25 FVG). Wegen der drei Ausnahmetatbestände handelt es sich bei der originären Kompetenzverteilung (siehe 5.1. und 5.2.) um „nachgiebiges Verfassungsrecht“⁴⁴, das zur Disposition des Bundes steht (föderaler „Beweglichkeitsfaktor“⁴⁵ bei der Steuerverwaltung). Während der Bund von der Delegation auf die Landesfinanzbehörden bisher keinen Gebrauch gemacht hat,⁴⁶ sind insbesondere infolge der Europäisierung und Internationalisierung des Steuervollzugs immer mehr Kompetenzen auch im Bereich der Umsatz-, der Einkommen- und der Körperschaftsteuer auf das Bundeszentralamt für Steuern übertragen worden (siehe § 5 FVG).⁴⁷

5.4. Zusammenarbeit der Länder

Bei der Verwaltung von Steuern, die durch die Länder verwaltet werden (nicht im Fall der Bundesauftragsverwaltung) kann durch Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, ein Zusammenwirken von Landesfinanzbehörden und eine länderübergreifende Übertragung von Zuständigkeiten auf Landesfinanzbehörden eines oder mehrerer Länder im Einvernehmen mit den betroffenen Ländern vorgesehen werden, wenn und soweit dadurch der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert wird (Art. 108 Abs. 4a GG).

5.5. Verfahrensrecht

Das von den Bundesfinanzbehörden anzuwendende Verfahren wird durch Bundesgesetz geregelt (Art. 108 Abs. 5 Satz 1 GG). Das von den Landesfinanzbehörden anzuwendende Verfahren kann durch Bundesgesetz mit Zustimmung des Bundesrates geregelt werden (Art. 108 Abs. 5 Satz 2 GG). Auch für die Regelung des Verwaltungsverfahrens der durch die Länder verwalteten Steuern besteht also eine (fakultative) Gesetzgebungskompetenz des Bundes. Durch die Abgabenordnung hat der Bund davon Gebrauch gemacht, allerdings nur für die durch EU- und Bundesrecht geregelten Steuern (§ 1 Abs. 1 Satz 1 AO).

5.6. Verwaltungsvorschriften

Die Bundesregierung kann allgemeine Verwaltungsvorschriften erlassen, und zwar mit Zustimmung des Bundesrates, soweit die Verwaltung den Landesfinanzbehörden oder Gemeinden (Gemeindeverbänden) obliegt (Art. 108 Abs. 7 GG).⁴⁸

* * *

44 Kempny, in: Friauf/Höfling, Berliner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 75.

45 Drüen, in: Krüper, Die Organisation des Verfassungsstaats, Festschrift Morlok, 2019, Seite 587, 596; Seer, in: Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 129 (Art. 108 Abs. 4 GG sei entwicklungsoffen).

46 Kube, in: BeckOK GG, 49. Ed. 15.11.2021, GG Art. 108 Rn. 4.1.

47 Drüen, in: Krüper, Die Organisation des Verfassungsstaats, Festschrift Morlok, 2019, Seite 587, 603; siehe im Einzelnen Seer, in: Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 138 f.

48 Siehe näher Kube, in: BeckOK GG, 49. Ed. 15.11.2021, GG Art. 108 Rn. 21.