



Sachstand

Verfassungsmäßigkeit einer Produktversandsteuer in Deutschland

Verfassungsmäßigkeit einer Produktversandsteuer in Deutschland

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 002/23
Abschluss der Arbeit: 16.02.2023
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.	Gegenstand der Untersuchung	4
2.	Steuerverordnung in Barcelona	4
2.1.	Steuertatbestand (Art. 2) und Ausnahmen (Art. 3 und 4)	5
2.2.	Steuersubjekte (Art. 5), Steuerbemessungsgrundlage (Art. 6) und Steuersatz (Art. 7)	5
3.	Konzept einer Produktversandsteuer	5
3.1.	Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen	6
3.2.	Variante Verbrauchsteuer	6
3.3.	Variante Verkehrsteuer	7
3.4.	Grundrechte und EU-Recht	7
4.	Verfassungsrechtlicher Rahmen für die Einführung einer Produktversandsteuer	7
5.	Gesetzgebungskompetenz des Bundes zur Einführung der Produktversandsteuer	7
5.1.	Produktversandsteuer als Steuer	8
5.2.	Spielraum des Gesetzgebers zur Einführung „neuer“ Steuern / kein Steuererfindungsrecht	8
5.3.	Einordnung einer Produktversandsteuer	9
5.3.1.	Einordnung als Einkommen- oder Körperschaftsteuer	9
5.3.2.	Einordnung als Umsatzsteuer	9
5.3.3.	Einordnung als Verbrauchsteuer	10
5.3.4.	Einordnung als Verkehrsteuer	11
5.4.	Erforderlichkeitsklausel, Art. 72 Abs. 2 GG	11
6.	Vereinbarkeit einer Produktversandsteuer mit Art. 3 Abs. 1 GG	13
6.1.	Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes für die Besteuerung	13
6.2.	Bestimmung des Prüfungsmaßstabs für eine Produktversandsteuer	14
6.3.	Weiter Spielraum bei Auswahl des Steuergegenstandes	15
6.4.	Sachlicher Grund für das Differenzierungskriterium	15
6.5.	Emissionsbelastung, hohes Verkehrsaufkommen und Stärkung des stationären Handels als sachliche Gründe	16

1. Gegenstand der Untersuchung

Untersucht wird im Folgenden, ob die Einführung einer Produktversandsteuer bzw. einer Produktversandabgabe verfassungskonform in Deutschland möglich ist. Hierbei soll es sich um eine Steuer oder Abgabe handeln, die speziell auf Produkte erhoben wird, die nicht im Laden gekauft und übergeben werden, sondern im Versandweg bezogen und somit geliefert werden müssen. Dazu werden zunächst das in Barcelona geplante Modell (dazu nachfolgend 2.) und die von Prof. Klinski vorgeschlagenen Regelungsalternativen als Verbrauch- oder Verkehrssteuer dargestellt (dazu nachfolgend 3.). Erkenntnisse über weitere Modelle in anderen EU-Ländern liegen nicht vor.¹ Sodann werden die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Produktversandsteuer dargestellt (dazu nachfolgend 4., 5. und 6.).

Die europarechtliche Prüfung erfolgt gesondert durch den Fachbereich Europa (PE 6 – 3000 – 002/23).

2. Steuerverordnung in Barcelona

Die Stadt Barcelona plant eine neuartige Abgabe zur Regulierung der Nutzung von öffentlichen Flächen durch große Paketzustelldienste. Die große Zunahme der Paketzustellungen infolge des Onlinehandels wirke sich sowohl negativ auf die Verkehrssituation, als auch auf die Umweltverschmutzung aus und bedeute gleichzeitig ein Ungleichgewicht im Wettbewerb mit lokalen Geschäften und Unternehmen. Die Verordnung soll nur für Unternehmen gelten, deren Jahresumsatz mehr als eine Million Euro aus Lieferungen an Verbraucher in Barcelona beträgt.²

Der Stadtrat in Barcelona soll am 28. Februar 2023 über die Verordnung abstimmen, die den Onlinehandel mit der Abgabe belegen wird. Begründet wird die Abgabe mit der Nutzung von öffentlichen Flächen durch die Zusteller. Barcelona wäre damit die erste Stadt in Spanien, aber auch in Europa, die eine solche erhebt. Die spanische Regierung hat allen Großstädten empfohlen, die Zulieferer mit einer solchen Abgabe zu belegen. Die betroffenen Onlinegeschäfte, die Waren im Wert von mehr als einer Million Euro in Barcelona direkt an den Endkunden liefern, werden 1,25% ihrer Gewinne abführen müssen. In Barcelona betrifft das 26 Onlinegeschäfte.³

Die entsprechende Verordnung „Ordenança fiscal relativa a la taxa per aprofitament especial del domini públic derivat de la distribució a destins finals indicats pels consumidors de béns adquirits per comerç electrònic (business to consumer, B2C)“ wurde vom Plenum des Stadtrats in

1 Vgl. aber Jung/Haase: Pakt für lebendige Innenstädte vom 19. Dezember 2020, unter: https://kpv.de/wp-content/uploads/2020_12_19-Jung_Haase_Lebendige_Innenstaedte.pdf, abgerufen am 14. Februar 2023.

2 Pioneering tax to regulate the use of public space by large postal operators, Veröffentlichung der Stadtverwaltung Barcelona, 2. Dezember 2022, unter: https://ajuntament.barcelona.cat/economiatreball/en/noticia/pioneering-tax-to-regulate-the-use-of-public-space-by-large-postal-operators_1234264, abgerufen am 14. Februar 2023.

3 Wandler: Barcelona bittet mit Amazon-Abgabe Onlinehandel zur Kasse, in der Standard, 5. Dezember 2022, unter: <https://www.derstandard.de/story/2000141519333/barcelona-bittet-amazon-abgabeonline-handel-zur-kasse-rollt-an>, abgerufen am 14. Februar 2023.

der Sitzung vom 23. Dezember 2022 vorläufig genehmigt und befindet sich derzeit noch in einem Öffentlichkeitsbeteiligungsverfahren.⁴

2.1. Steuertatbestand (Art. 2) und Ausnahmen (Art. 3 und 4)⁵

Der Steuer unterliegt die besondere Benutzung von öffentlichen Flächen durch Postdienstleister zum Be- und Entladen auf öffentlichen Straßen in Barcelona, um im Onlinehandel gekaufte Waren direkt an Endverbraucher nach Hause zu liefern. Nicht erfasst werden Lieferungen an Sammelstellen (Art. 10), an denen die Waren dann vom Endverbraucher abgeholt werden müssen.

Ausgenommen sind Unternehmen, die nicht als Postdienstleister am Markt auftreten, deren Auslieferung ohne die Verwendung von Fahrzeugen stattfindet, an eine besondere Sammelstelle und nicht zum Verbraucher nach Hause ausliefern oder die nicht an Endverbraucher, sondern an gewerbliche Kunden ausliefern.

Von der Steuer können sich Unternehmen mit einem jährlichen Umsatz von weniger als einer Million Euro in der Stadt Barcelona zudem befreien lassen.

2.2. Steuersubjekte (Art. 5), Steuerbemessungsgrundlage (Art. 6) und Steuersatz (Art. 7)

Steuerpflichtige sind die Postdienstleister, die im Onlinehandel erworbene Waren durch Fahrzeuge direkt an einen Endverbraucher in Barcelona ausliefern und ihre Waren auf öffentlichen Straßen entladen. Auch die Lieferung durch einen oder mehrere Subunternehmer ist mit umfasst.

Die Bemessungsgrundlage ergibt sich aus dem Bruttoumsatz der steuerpflichtigen Unternehmen, der die Lieferungen an Endverbraucher in Barcelona betrifft.

Der Steuersatz soll 1,25 % der Bemessungsgrundlage betragen und wird im Rahmen einer Selbstveranlagung verwaltet (Art. 9).

3. Konzept einer Produktversandsteuer

In einem Beitrag von Prof. Klinski⁶ wird aus verfassungsrechtlicher Sicht untersucht, ob es möglich ist, eine neue Steuer speziell auf Produkte zu erheben, die im Versandwege bezogen werden, bei denen die Ware also nicht im Laden übergeben, sondern geliefert wird. Zu dieser Frage, ob der Onlinehandel mit einer Abgabe belegt werden kann, kommt der Beitrag zum Ergebnis, dass steuerliche Konzeptionen möglich seien, außersteuerliche jedoch ausscheiden würden. Es gehe dabei nicht um die Besteuerung von Gewinnen von Onlineunternehmen, sondern um eine Ab-

4 <https://ajuntament.barcelona.cat/transparencia/ca/taxa-grans-operadores-B2C>, abgerufen am 14. Februar 2023.

5 https://ajuntament.barcelona.cat/transparencia/sites/default/files/10_text_ordenanca_fiscal_v2.pdf, abgerufen am 14. Februar 2023.

6 Klinski: Paketabgabe, Produktversandsteuer – was ist rechtlich möglich?, in KommunalPraxis spezial 2021, 22 – 28 mit Hinweis auf Klinski: Rechtliche Spielräume für eine Produktversandsteuer vom 17. September 2020 (unveröffentlicht).

gabe auf Handelsgeschäfte, die mit einer Warenlieferung verbunden sind. Deshalb soll eine Produktversandsteuer als Abgabe steuerlicher Art konzipiert werden. Die Einnahmen aus einer Produktversandsteuer würden als Verbrauchsteuer gemäß Art 106 Abs. 1 Nr. 2 GG in den allgemeinen Haushalt des Bundes, oder als Verkehrsteuer nach Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG in den allgemeinen Haushalt der Länder fließen und wären nicht zweckgebunden. Insbesondere wird im Beitrag darauf hingewiesen, dass der Bund nach dem in Art. 104a GG verankerten Konnexitätsprinzip den Gemeinden grundsätzlich keine Finanzmittel zuführen dürfe. Für eine finanzielle Unterstützung der Kommunen sei im Rahmen des Art. 104b GG unter anderem entweder die Zustimmung des Bundesrates oder eine zwischen dem Bund und allen Ländern getroffene Verwaltungsvereinbarung erforderlich. Die Steuer solle bei den Unternehmen, die die Produkte veräußern, erhoben werden und könne mit der Umsatzsteuer verbunden werden. Die Unternehmen sollen auch hier die Möglichkeit haben, die Steuer auf die Konsumenten abzuwälzen.

3.1. Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen

Zunächst wird dargelegt, dass der Bund keine neuen Steuertypen erfinden dürfe, sondern nur innerhalb der im Grundgesetz aufgeführten Typusgruppen der Art. 105 und 106 GG die Einführung neuer Steuern zulässig sei. Auch wird klargestellt, dass es für die Bewertung einer Abgabe nicht auf deren Bezeichnung als Steuer oder Abgabe ankomme, sondern nur der materielle Kern einer Regelung maßgeblich sei.

Dann lehnt der Beitrag die Einführung einer Sonderabgabe im engeren Sinne, als nichtsteuerliche Abgabe, mit der eine spezielle Aufgabe finanziert werden soll ab. Die Erfüllung der hierfür erforderlichen Voraussetzungen – Gruppenhomogenität, Gruppenverantwortung, Gruppennützigkeit – sei alles andere als sicher.⁷ Insoweit wird die von den Bundestagsabgeordneten Jung und Haase vorgeschlagene Paketabgabe mit Innenstadtfonds,⁸ bei denen die Mittel wohl zweckgebunden für Infrastrukturmaßnahmen der Gemeinden und für Unterstützungsleistungen an Einzelhandelsunternehmen verwendet werden sollen, abgelehnt.

Eine Produktversandsteuer ohne Zweckbindung sei verfassungsrechtlich jedoch möglich, wenn sie sich einem der in Art. 105, 106 GG aufgeführten Steuertypen zuordnen lasse.

3.2. Variante Verbrauchsteuer

Nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG habe der Bund nach Art. 105 Abs. 2 GG die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für Verbrauchsteuern, wie beispielsweise die Energie-, Strom-, Tabak-, Kaffee- oder Alkopopsteuer. Es wird ausgeführt, dass die Besteuerung nicht auf die Gewinnabschöpfung bei den belasteten Unternehmen hinauslaufen dürfe, sondern die Mehrbelastung vielmehr grundsätzlich von den Endkonsumenten getragen werden müsse und es nicht primär um die Besteuerung von Produktionsmittel gehen dürfe. Dies wird für die Produktversandsteuer bejaht. In diesem Fall würde die Steuer an den Bund gehen.

7 Klinski: Paketabgabe, Produktversandsteuer – was ist rechtlich möglich?, in KommunalPraxis spezial 2021, 22 – 28, dort unter III., 2.

8 Jung/Haase: Pakt für lebendige Innenstädte vom 19. Dezember 2020, unter: <https://kpv.de/wp-content/uploads/2020/12/19-Jung-Haase-Lebendige-Innenstaedte.pdf>, abgerufen am 14. Februar 2023.

3.3. Variante Verkehrsteuer

Nach Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG habe der Bund nach Art. 105 Abs. 2 GG in Verbindung mit Art. 72 Abs. 2 GG die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für Verkehrsteuern, wenn eine Erhebung auf Bundesebene erforderlich sei. Eine Verkehrsteuer besteuere einen Vorgang des Rechtsverkehrs, in welchem die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners seinen Ausdruck finde. Gegenstand der Steuer könne deshalb der Versandlieferungsvertrag sein. Auch diese Steuer könne auf den Erwerbenden abgewälzt werde. Die Erforderlichkeit einer bundesgesetzlichen Regelung würde sich aus der Funktionseinheit des Wirtschaftsraumes und einer drohenden Rechtszersplitterung ergeben. Auch diese Variante wird als zulässig gewertet. In dieser Variante würde die Steuer den Ländern zufließen.

3.4. Grundrechte und EU-Recht

Im Hinblick auf betroffene Grundrechte werden keine ernstlichen Probleme gesehen, da der Gesetzgeber bei der Auswahl der Steuerpflichtigen, der Bemessungsmaßstäbe und der Festlegung der Steuerhöhe grundsätzlich einen weitreichenden Gestaltungsspielraum habe. Insbesondere seien das steuerliche Übermaßverbot und das Gebot der Belastungsgleichheit gewahrt. Auch sei das Gleichheitsgebot aus Art. 3 Abs. 1 GG gewahrt, weil dadurch legitime Ziele des Gemeinwohls verfolgt würden, wie der Erhalt lokaler wirtschaftlicher, gesellschaftlicher und kultureller Strukturen in den Städten, die Herstellung einer fairen Wettbewerbsbalance zwischen lokalem Vor-Ort-Handel und überwiegend onlinegestütztem Versandhandel, die Stärkung des Mittelstandes und die Erzielung eines finanziellen Beitrags für lokale Infrastrukturen.

Eine spezifische Diskriminierung von Unternehmen, die ihre Waren direkt aus dem Ausland an deutsche Endkunden liefern, wird nicht angenommen, da die gleichen Steuern wie für inländische Waren zu entrichten wären. Auch würde die Verbrauchsteuersystemrichtlinie einer Produktversandsteuer nicht entgegenstehen, soweit deren Erhebung im grenzüberschreitenden Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehe. Darüber hinaus seien auch die Voraussetzungen einer Umsatzsteuer nicht erfüllt, so dass die Mehrwertsteuersystemrichtlinie keine Anwendung fände.

4. Verfassungsrechtlicher Rahmen für die Einführung einer Produktversandsteuer

Für die Einführung einer Produktversandsteuer in Deutschland ist zu prüfen, ob der Bund nach der Finanzverfassung des Grundgesetzes (GG) die Gesetzgebungskompetenz zur Einführung der Steuer hat und ob sich die Steuer als branchenbezogene Belastung insbesondere vor dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigen lässt.

5. Gesetzgebungskompetenz des Bundes zur Einführung der Produktversandsteuer

Um die Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungskompetenzen sowie die materiell-rechtlichen Anforderungen an eine Abgabe zu bestimmen, sind Abgaben zu klassifizieren. Liegt eine Steuer im verfassungsrechtlichen Sinne vor, bestimmt sich die Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 GG, die Ertragskompetenz nach Art. 106 GG und die Verwaltungskompetenz nach Art. 108 GG.

5.1. Produktversandsteuer als Steuer

Nach der Definition in § 3 Abs. 1 der Abgabenordnung (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.⁹ Die skizzierte Produktversandsteuer und das in Barcelona geplante Modell erfüllen die Merkmale des Steuerbegriffs. Es handelt sich jeweils um eine laufende Geldleistung, die ohne Gegenleistung zur Finanzierung des öffentlichen Finanzbedarfs erhoben wird. Sie hat also einen Finanzierungszweck. Soweit damit auch andere Zwecke verfolgt werden, ändert dies nichts am Charakter einer Abgabe als Steuer, solange sie nicht auf ein „Nullaufkommen“ abzielt oder erdrosselnde Wirkung hat und damit auf ein faktisches Verbot hinausläuft.¹⁰ Die formale Bezeichnung der Steuer dabei ist unerheblich.¹¹ Auch wenn das in Barcelona geplante Modell unter anderem an der Benutzung des öffentlichen Raumes anknüpft, soll im weiteren Verlauf ausschließlich die steuerrechtliche Ausgestaltung weiter verfolgt werden, da bei einer Ausgestaltung als Benutzungsgebühr mit erheblichen praktischen Umsetzungsschwierigkeiten zu rechnen sein dürfte.

5.2. Spielraum des Gesetzgebers zur Einführung „neuer“ Steuern / kein Steuererfindungsrecht

Die Gesetzgebungskompetenz für Steuern richtet sich nach Art. 105 GG. Nach Art. 105 Abs. 2 GG hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebung über die übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen. Übrige Steuern in diesem Sinne sind nur die in Art. 106 GG genannten Steuern bzw. Steuerarten. Über andere dort nicht ausdrücklich genannte Steuern oder Steuerarten haben Bund und Länder keine Gesetzgebungskompetenz; denn dem einfachen Gesetzgeber kommt kein freies Steuererfindungsrecht zur Einführung anderer Steuern zu (Sperrwirkung der Finanzverfassung).¹² Allerdings sind die in Art. 105 GG und Art. 106 GG genannten Steuern und Steuerarten Typusbegriffe und nicht in einem engen technischen Sinne zu verstehen. Neue Steuern sind daher daraufhin abzugleichen, ob sie dem Typus einer dort genannten Steuer entsprechen. Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) betont, dass der Gesetzgeber im Rahmen dieser durch Art. 105 GG und Art. 106 GG vorgegebenen Typusbegriffe über eine weitgehende Gestaltungsfreiheit verfügt, so dass es dem Gesetzgeber offensteht, neue Steuern zu „erfinden“ und bestehende Steuergesetze auch grundlegend zu verändern.¹³

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

10 Vgl. Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 220 f.

11 Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, 99. EL September 2022, GG Art. 106 Rn. 82.

12 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.

13 BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 64, 68; Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, 99. EL November 2022, GG Art. 106 Rn. 80 f.; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 2.5 f.

5.3. Einordnung einer Produktversandsteuer

Im Hinblick auf eine Produktversandsteuer ist also irrelevant, dass diese als solche in Art. 106 GG nicht genannt ist. Entscheidend ist vielmehr, ob sie einem der dort genannten Steuertypen zugeordnet werden kann. Die Zuordnung 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.¹⁴

5.3.1. Einordnung als Einkommen- oder Körperschaftsteuer

Die Steuer kann nicht als Einkommen- oder Körperschaftsteuer eingeordnet werden. Die Einkommensteuer erfasst als Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit die Einkommenserzielung, Steuergegenstand ist der Bezug von Einkommen, Maßgröße für die Steuer ist das zu versteuernde Einkommen.¹⁵ Die Einkommensteuer belastet das am allgemeinen Markt erzielte Einkommen natürlicher Personen, wobei als Einkommen der Bruttoertrag aus gesetzlich zu definierenden Erwerbsquellen (Einkunftsarten) abzüglich erwerbs- und existenzsichernder Aufwendungen (objektives und subjektives Nettoprinzip) zu verstehen ist; die Körperschaftsteuer betrifft das ebenso verstandene Einkommen der juristischen Personen.¹⁶

Die Berechnung der Steuer nach dem in Barcelona geplanten Modell knüpft an Werte an, die aus dem Umsatz abzuleiten sind und erfolgt nicht nach den für die Gewinnermittlung der Ertragsteuern üblichen Regeln. Sie hat ihren Bezugspunkt im Umsatz der Unternehmen ohne einen Abzug anhand des objektiven Nettoprinzips. Eine Produktversandsteuer nach Prof. Klinski ist bereits nach ihrer Konzeption keine Ertragssteuer.

5.3.2. Einordnung als Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer ist eine „Einkommenverwendungssteuer“, die die private Einkommensverwendung und damit den privaten Konsum beim Endverbraucher als Steuerträger belasten soll.¹⁷ Sie ist als indirekte Steuer ausgestaltet und auf Überwälzung angelegt. Sie ist wirtschaftlich eine Verbrauchsteuer, die technisch wie eine Verkehrsteuer angeknüpft ist.¹⁸ Vormals wurde sie als eine Verkehrsteuer angesehen, weil sie technisch an ein Rechtsgeschäft anknüpft. Heute wird sie überwiegend als allgemeine Verbrauchsteuer eingeordnet, nicht zuletzt weil sie in ihrer europarechtlich harmonisierten Gestalt auf eine Belastung gerade und ausschließlich des Endverbrauchers abzielt. Letztlich lässt sich die Umsatzsteuer – kompetenzrechtlich unschädlich – nicht

14 BVerfG, Beschluss vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, NJW 1984, 785 (787); Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, 99. EL November 2022, GG Art. 106 Rn. 82, Art. 105 Rn. 151.

15 BVerfG, Beschluss vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, NJW 1984, 785, 787.

16 Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, 99. EL September 2022, GG Art. 106 Rn. 138, 140 (bei der Körperschaftsteuer ohne Abzug existenzsichernder Aufwendungen).

17 Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, 99. EL September 2022, GG Art. 106 Rn. 142 f.

18 Drüen, in: Tipke/Kruse, 167. EL September 2021, AO § 3 Rn. 67.

eindeutig einordnen. Sie ist vielmehr je nach besteuertem Sachverhalt und gewählter Perspektive teils Verbrauchs-, teils Aufwandsteuer, bei Betonung des vorauszusetzenden Rechtsgeschäfts auch nach wie vor Verkehrsteuer. Vor diesem Hintergrund wird zugleich das Verhältnis der Steuerarten deutlich: Die Umsatzsteuer ist eine allgemeine Verbrauch-, Verkehrs- und/oder Aufwandsteuer, die als solche Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung belastet. Die besonderen Verbrauch-, Verkehrs- und Aufwandsteuern sind umgekehrt „Sonderumsatzsteuern“, die einen darüber hinausgehenden privaten Konsum belasten.¹⁹

Steuerobjekt der Umsatzsteuer sind nicht der Gebrauch oder Verbrauch als solcher, sondern die vom Endverbraucher/Konsumenten getätigten geldwerten Aufwendungen für den Konsum von Gütern und Dienstleistungen. Nur im Entgelt für die empfangenen Leistungen, nicht in deren Gebrauch oder Verbrauch manifestiert sich eine belastungswürdige steuerliche Leistungsfähigkeit.²⁰ Steuerobjekt der Umsatzsteuer sind Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes – UStG), die Einfuhr von Gegenständen im Inland (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG), sowie der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG).

Das Steuerobjekt der Steuer nach dem in Barcelona geplanten Modell sind die im Onlinehandel gekauften Waren, die direkt an die Endverbraucher nach Hause geliefert werden. Bei einer Produktversandsteuer nach Prof. Klinski wird ebenfalls nicht der gesamte private Konsum, sondern vielmehr nur der Warenversand der im Onlinehandel erworbenen Güter erfasst. Damit belasten alle Varianten zwar die Lieferung von Produkten im Allgemeinen und nicht nur bestimmter Produktarten über die allgemeine Lebensführung hinaus, jedoch betreffen sie damit nicht die allgemeine Einkommensverwendung, sondern die besondere Einkommensverwendung in Bezug auf gelieferte Produkte. Insoweit ist hier gut vertretbar, eine Einordnung als Umsatzsteuer abzulehnen.

5.3.3. Einordnung als Verbrauchsteuer

Verbrauchsteuern sind Warensteuern, die den Verbrauch vertretbarer, regelmäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmter Güter des ständigen Bedarfs belasten.²¹ Verbrauchsteuersteuern schöpfen die in der Einkommensverwendung zu Tage tretende steuerliche Leistungsfähigkeit des Konsumenten ab. Sie werden zwar in der Regel bei demjenigen Unternehmer erhoben, der das Verbrauchsgut für die allgemeine Nachfrage anbietet; sie sind aber auf Überwälzung auf den Verbraucher angelegt, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Fall gelingen muss.²² Der Typusbegriff der Verbrauchsteuer ist weit auszulegen, allerdings darf er dabei

19 Seiler: in: Dürig/Herzog/Scholz, 99. EL September 2022, GG Art. 106, Rn. 98.

20 Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021 Rn. 17.11.

21 BVerfG, Urteil vom 7.05.1998, 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106, 123.

22 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. Rn. 2.47.

nicht konturlos werden; bei der Auswahl des Steuergegenstands ist der Gesetzgeber typusbedingt eingeschränkt.²³

Mit Blick auf die Begründung zur Umsatzsteuer auch als Verbrauchsteuer, lässt sich die Einordnung einer Produktversandsteuer als Verbrauchsteuer gut vertreten. Dies gilt jedenfalls soweit damit der zur Ermöglichung des Verbrauchs konsumierbarer Güter getätigte finanzielle Aufwand belastet wird.²⁴ Für das in Barcelona geplante Modell lässt sich eine Einordnung als Verbrauchsteuer ebenfalls gut vertreten. Steuersubjekt ist der liefernde Unternehmer, der seine höheren Betriebsausgaben an die verbrauchenden Endkonsumenten in Form höherer Preise weitergeben kann. Ob diese Abwälzung gelingt, ist für die Einordnung nicht entscheidend.

5.3.4. Einordnung als Verkehrsteuer

Verkehrsteuern knüpfen an Akte oder Vorgänge des Rechtsverkehrs an.²⁵ Belastungsgrund der Verkehrsteuer ist aber nicht der Verkehrsakt, sondern das zum Beispiel vom Käufer bzw. Kunden zum Zwecke der Bezahlung eingesetzte Einkommen; Verbrauch-, Verkehr- und Aufwandsteuern ist daher gemein, dass sie Leistungsfähigkeit abschöpfen, die in der privat veranlassten Einkommensverwendung zum Ausdruck kommt.²⁶ Die Abwälzbarkeit kann dabei auch für die Verkehrsteuer charakteristisch sein, sofern der Schuldner des Rechtsgeschäfts indirekt erreicht werden soll.²⁷ Maßgeblich für die Abgrenzung zu Verbrauchsteuern ist der jeweilige tatbestandliche Anknüpfungspunkt: Verbrauchsteuern knüpfen an einen tatsächlichen Vorgang an und Verkehrsteuern an einen Akt des Rechtsverkehrs.²⁸

Nach der Intention einer Produktversandsteuer sollen die Unternehmen besteuert werden, die Lieferungen im Onlinehandel vornehmen. Rechtsgrund für diese Lieferungen sind stets Verträge des Endkunden mit den Unternehmen. Damit können als Anknüpfungspunkt der Steuer diese Verträge als Akte des Rechtsverkehrs betrachtet werden. Insoweit wäre auch die Einordnung einer Produktversandsteuer als Verkehrsteuer gut vertretbar. Die Einordnung des in Barcelona geplanten Modells als Verkehrsteuer ist hingegen nicht möglich. Anknüpfungspunkt ist die Benutzung des öffentlichen Raumes und der erzielte Umsatz der Unternehmen. Die zugrunde liegenden Verträge zur Lieferung spielen für die Besteuerung gerade keine Rolle.

5.4. Erforderlichkeitsklausel, Art. 72 Abs. 2 GG

Bei einer Ausgestaltung als Verkehrsteuer liegt die Gesetzgebungskompetenz gem. Art. 105 Abs. 2 Satz 2, Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG grundsätzlich bei den Ländern, sofern nicht die Voraussetzungen

23 BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, 2258.

24 Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, 99. EL September 2022, GG Art. 106 Rn. 90

25 BVerfG, Urteil vom 5.11.2014, 1 BvF 3/11, NVwZ 2015, 288, Rn. 30.

26 Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, 99. EL September 2022, GG Art. 106 Rn. 94, 97.

27 Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, 99. EL September 2022, GG Art. 106, Rn. 97.

28 Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, 99. EL September 2022, GG Art. 106, Rn. 94.

des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen. Dies ist der Fall, wenn Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht. Eine bundesgesetzliche Regelung ist zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich, wenn und soweit die mit ihr erzielbare Einheitlichkeit der rechtlichen Rahmenbedingungen Voraussetzung für die Vermeidung einer Rechtszersplitterung mit problematischen Folgen ist, die im Interesse sowohl des Bundes als auch der Länder nicht hingenommen werden kann.²⁹ Zur Wahrung der Wirtschaftseinheit ist eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich, wenn und soweit sie Voraussetzung für die Funktionsfähigkeit des gesamtstaatlichen Wirtschaftsraums ist, wenn also unterschiedliche Landesregelungen oder das Untätigbleiben der Länder erhebliche Nachteile für die Gesamtwirtschaft mit sich brächten.³⁰

Der Produkthandel im E-Commerce-Bereich ist nicht ortsgebunden, sondern die Verträge werden über das Internet abgeschlossen. Die Wahrung sowohl der Rechtseinheit als auch der Wirtschaftseinheit ist für gleiche Wettbewerbsbedingungen der Anbieter erforderlich, so dass eine bundesgesetzliche Regelung hier nicht zu beanstanden sein dürfte.³¹ Somit sind die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG erfüllt und dem Bund würde auch für den Fall der Ausgestaltung als Verkehrsteuer die Gesetzgebungskompetenz zustehen.

Hierbei wäre auch zu beachten, dass eine steuerrechtliche Regelung, die Lenkungswirkung in einem nicht steuerlichen Kompetenzbereich entfaltet, keine zur Steuergesetzgebungskompetenz hinzutretende Sachkompetenz voraussetzt. Das Grundgesetz trennt die Steuer- und die Sachgesetzgebungskompetenz als jeweils eigenständige Regelungsbereiche und verweist auch die Lenkungssteuer wegen ihres verbleibenden Finanzierungszwecks und der ausschließlichen Verbindlichkeit ihrer Steuerrechtsfolgen in die Zuständigkeit des Steuergesetzgebers. Der Steuergesetzgeber ist deshalb zur Regelung von Lenkungssteuern zuständig, mag die Lenkung Haupt- oder Nebenzweck sein. Der Gesetzgeber darf aber aufgrund einer Steuerkompetenz nur insoweit lenkend in den Kompetenzbereich eines Sachgesetzgebers übergreifen, als die Lenkung weder der Gesamtkonzeption der sachlichen Regelung noch konkreter Einzelregelungen zuwiderläuft.³²

Nach Art. 73 Abs. 1 Nr. 7 GG hat der Bund darüber hinaus die ausschließliche Gesetzgebung über das Postwesen. Hierzu zählen insbesondere die postalischen Dienstleistungen, namentlich der Brief- und Paketdienst. Auch zwischenzeitliche materielle Privatisierungen lassen die Reichweite der Gesetzgebungskompetenz grundsätzlich unberührt.³³ Bei einer bundesgesetzlichen Regelung liegen deshalb die Steuer- und die Sachgesetzgebungskompetenz in einer Hand und eine sich widersprechende Rechtsordnung kann vermieden werden.

29 BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 Rz. 109.

30 BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 Rz. 109.

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

32 BVerfG, Urteil vom 07.05.1998 – 2 BvR 1991-95 u. 2004-95 in NJW 1998, 2341

33 Uhle: in: Dürig/Herzog/Scholz, 99. EL September 2022, GG Art. 73, Rn. 157, 159.

6. Vereinbarkeit einer Produktversandsteuer mit Art. 3 Abs. 1 GG

In Hinblick auf die Vereinbarkeit der Steuer mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG wird insbesondere geprüft, ob sich eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung daraus ergibt, dass die Besteuerung an die ausgeübte Liefertätigkeiten der Unternehmen anknüpft.

Die Belastungswirkungen einer Produktversandsteuer, wie auch einer Steuer nach dem Modell in Barcelona müssen mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sein. Eine Ungleichbehandlung ergibt sich daraus, dass nur Unternehmen, die Waren durch den Versandweg liefern, belastet sind (Vergleichsgruppe 1) und Unternehmen, die ihre Waren stationär handeln, von der Steuer ausgenommen sind (Vergleichsgruppe 2). Das Differenzierungskriterium ist also die Ausübung von Liefertätigkeiten.

6.1. Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes für die Besteuerung

Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG folgt das Gebot, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln; dies gilt für ungleiche Belastungen und ungleiche Begünstigungen. Differenzierungen bedürfen der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. Dabei gilt ein stufenloser, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen.³⁴ Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen ergeben sich dabei unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die von gelockerten auf das Willkürverbot beschränkten Bindungen bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen reichen können. Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich aus den jeweils betroffenen Freiheitsgrundrechten ergeben; dies gilt auch, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für den Einzelnen verfügbar sind oder sich denen des Art. 3 Abs. 3 GG annähern.³⁵

Im Steuerrecht müssen die Steuerpflichtigen nach dem Grundsatz der Lastengleichheit durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Die Belastung mit Finanzzwecksteuern muss sich an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen ausrichten.³⁶ Der Gleichheitssatz wird im Steuerrecht daher bereichsspezifisch konkretisiert durch das

34 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791, Rn. 94; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 121.

35 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791, Rn. 95; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 122.

36 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 Rn. 106.

Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, insbesondere im Einkommensteuerrecht; danach darf der Gesetzgeber – zumindest für direkte Steuern – nicht auf finanzielle Mittel zugreifen, soweit keine individuelle Leistungsfähigkeit besteht.³⁷

Der Steuergesetzgeber hat einen weitreichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes.³⁸ Ist diese Wahl bzw. Belastungsentscheidung getroffen, müssen sich Abweichungen davon ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands) und bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag. Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit Umfang und Ausmaß der Abweichung.³⁹ Die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes muss folgerichtig im Sinne von belastungsgleich erfolgen und die Bemessungsgrundlage muss den wirtschaftlichen Vorgang sachgerecht aufnehmen und realitätsgerecht abbilden; der rein fiskalische Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung ist nach der Rechtsprechung des BVerfG nicht als besonderer sachlicher Grund in diesem Sinne anzuerkennen.⁴⁰ Die aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Bindung an die Grundsätze der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit gilt erst im Binnensystem der einzelnen Steuern und nicht für die Bestimmung des Steuergegenstandes und des Steuersatzes.⁴¹

6.2. Bestimmung des Prüfungsmaßstabs für eine Produktversandsteuer

Bei Anwendung des Willkürverbots ist Art. 3 Abs. 1 GG verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie einleuchtender Grund für die Ungleichbehandlung nicht finden lässt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Gesetzgeber unter mehreren Lösungen die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste gewählt hat.⁴² Bei strenger Prüfung ist der allgemeine Gleichheitssatz verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten oder Normbe-

37 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.121; Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 267. EL. April 2022, AO § 3 Rn. 48, 88 f.

38 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 Rn. 105; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 123; BVerfG, Beschluss vom 15.1.2008, 1 BvL 2/04, DStRE 2008, 1003, Rn. 82; Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 267. EL. April 2022, AO § 3 Rn. 97 (Art. 3 Abs. 1 GG hält „insoweit kaum Vorgaben bereit“); kritisch daher Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.118, 3.125 (Relativierung des Folgerichtigkeitsgebots). Für die Tarifgestaltung zieht der Gleichheitssatz nur „äußerste Grenzen“ (Wernsmann, a.a.O., AO § 4 Rn. 509); der Tarifverlauf unterliegt daher weitgehend dem Gestaltungswillen des Gesetzgebers und erweist sich nur in eingeschränktem Maße einer gerichtlichen Kontrolle als zugänglich (so Pfirmann, in: Kirchhof/Seer, 21. Aufl. 2022, EStG § 32a Rn. 3).

39 BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 123; siehe auch BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 Rn. 105.

40 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094 Rn. 104.

41 Tappe, NVwZ 2020, 517 (520); kritisch zu dieser Rechtsprechung Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.119, 3.125, die zumindest für die auf das Einkommen zugreifenden Steuern eine steuerübergreifende Betrachtung und eine inhaltliche Abstimmung der Steuern fordert.

42 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094 Rn. 101.

troffenen im Vergleich zu einer anderen anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können.⁴³

Für die Rechtfertigung der ungleichen Besteuerung nach einer Produktversandsteuer dürfte auf der stufenlosen Rechtfertigungsskala ein weniger strenger Prüfungsmaßstab gelten, so dass diese sich am Willkürverbot messen lassen muss. Dies gilt für die Grundentscheidung des Gesetzgebers bei Einführung einer Produktversandsteuer, also die Festlegungen der Steuerpflichtigen und des Steuergegenstandes.

6.3. Weiter Spielraum bei Auswahl des Steuergegenstandes

Bei der Auswahl des Steuergegenstandes verfügt der Steuergesetzgeber über einen weit reichenden Entscheidungsspielraum. Dazu führt das BVerfG aus:⁴⁴

„Steuerwürdigkeitsentscheidungen beruhen wesentlich auf politischen Wertungen, die nach dem GG der Legislative zustehen und von ihr im Wege der Gesetzgebung getroffen werden müssen. Die Entscheidung des Gesetzgebers ist deshalb nur daraufhin zu überprüfen, ob sie auf sachwidrigen, willkürlichen Erwägungen beruht.“

Die Festlegung des Kreises der Steuerpflichtigen und die Bestimmung des Produktversandes sind Grundentscheidungen, durch die der Gesetzgeber den Steuergegenstand einer Produktversandsteuer auswählt. Für die Steuerwürdigkeitsentscheidung zulasten der Vergleichsgruppe 1 durch das branchenbezogene Differenzierungskriterium benötigt der Gesetzgeber also einen sachlichen Grund.

Die Auswahl des Steuergegenstandes, bei der dem Gesetzgeber ein besonders weiter Spielraum zukommt, bezieht sich aber nicht nur auf die grundlegende Entscheidung, überhaupt eine Steuer einzuführen und auf die Festlegung der Gruppe der Steuerpflichtigen, sondern auch auf die Festlegung der wesentlichen Elemente des Steuergegenstandes⁴⁵. Die grundlegende Bestimmung des Steuergegenstandes mittels Umsatz – wie beim in Barcelona geplanten Modell – oder mittels Produktversand stellt ebenfalls eine solche Grundentscheidung dar, für die der Gesetzgeber über einen weiten Spielraum verfügt. Für die Verteilung der Steuerbelastungen innerhalb der Vergleichsgruppe 1 durch das Differenzierungskriterium benötigt der Gesetzgeber also ebenfalls einen sachlichen Grund.

6.4. Sachlicher Grund für das Differenzierungskriterium

Der Gesetzgeber muss zur Rechtfertigung der ungleichen Belastungswirkungen einer Produktversandsteuer einen sachlichen Grund für die Festlegung des Kreises der Steuerpflichtigen (Differenzierungskriterium) darlegen können.

43 Siehe Hein, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 3. Aufl. 2013, Art. 3 Rn. 20, 22.

44 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094 Rn. 102.

45 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 Rn. 116.

Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG ist der Steuergesetzgeber nicht gehindert, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen. Danach bedürfen Abweichungen vom Leistungsfähigkeitsprinzip und seinen konkretisierenden Prinzipien der Rechtfertigung durch „Gründe des Gemeinwohls“. Das rechtfertigende Prinzip bildet für eine Sozialzwecknorm den Vergleichsmaßstab, nach dem zu prüfen ist, ob eine steuergesetzliche Benachteiligung gerechtfertigt werden kann und ob die Sozialzwecknorm als solche gleichheitsgerecht ausgestaltet ist. Dabei sind folgende Prinzipien zu beachten:

Das Gemeinwohlprinzip ist das Generalprinzip. Das BVerfG verlangt, dass Sonderbelastungen durch Sozialzwecksteuern (z. B. Umweltsteuern) durch das Gemeinwohl gerechtfertigt sein müssen. Dabei darf das Leistungsfähigkeitsprinzip wohl eingeschränkt, aber nicht ausgeschaltet werden. So rechtfertigt selbst der hochrangige Gemeinwohlwert des Umweltschutzes keine existenzgefährdenden Steuerbelastungen.⁴⁶ Abgabenrechtliche Instrumente umweltpolitischer Lenkung in Form von Zusatzbelastungen beantworten dabei auch die Frage, wer für die Kosten des Umweltschutzes aufkommt dahingehend, dass nicht die Allgemeinheit, sondern die potentiellen Verursacher dafür einen Beitrag leisten müssen.⁴⁷

6.5. Emissionsbelastung, hohes Verkehrsaufkommen und Stärkung des stationären Handels als sachliche Gründe

Als sachlicher Grund käme die Unterstützung des stationären Handels in Betracht. Der stationäre Handel ist beispielsweise zur Zahlung von Abgaben für Müll und Straßenreinigung verpflichtet, der Onlinehandel hingegen nicht. Auch sind örtliche Einzelhändler zur Zahlung örtlicher Aufwand- oder Gewerbesteuern verpflichtet, was ebenfalls nicht für einen nicht ortsansässigen Onlinehändler gilt. Jedoch kann der Gesetzgeber nicht bestimmte Vertriebs- und Wirtschaftsmodelle ohne sachliche Gründe bevorzugen oder benachteiligen.⁴⁸ Dafür sind darüber hinausgehende Gründe erforderlich. Es besteht kein verfassungsrechtlich geschützter Bestandsschutz für den stationären Handel.⁴⁹

Ein weiterer sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung könnte die Minderung der Emissionsbelastung und des Verkehrsaufkommens sein. Die zugenommenen Paketzustellungen durch E-Commerce spielen nach dem Stadtrat Barcelona eine negative Rolle bei der Emissionsbelastung und dem hohen Verkehrsaufkommen in Barcelona.⁵⁰ Ähnliche Sachgründe könnten auch für eine Produktversandsteuer genannt werden.

46 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.132 f.

47 Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 7.113.

48 Vgl. Jarass, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 17. Auflage 2021, GG Art. 2, Rn. 25.

49 Vgl. Wissenschaftlicher Dienst, WD 4 – 3000 – 081/15, S. 3.

50 Pioneering tax to regulate the use of public space by large postal operators, Veröffentlichung der Stadtverwaltung Barcelona, 2. Dezember 2022, unter: https://ajuntament.barcelona.cat/economiatreball/en/noticia/pioneering-tax-to-regulate-the-use-of-public-space-by-large-postal-operators_1234264, abgerufen am 14. Februar 2023.

Dafür muss ein Unterschied zwischen dem Onlinehandel und dem stationären Handel mit Auswirkungen auf die Emissionsbelastung und dem Verkehrsaufkommen tatsächlich auch in Deutschland bestehen. Sofern derartige Auswirkungen festgestellt werden können, ist vom Vorliegen eines sachlichen Grundes auszugehen.⁵¹

Ein Verstoß gegen das Willkürverbot kann aber auch nur festgestellt werden, wenn die Unsachlichkeit evident ist.⁵² Sofern also Anhaltspunkte für die Sachlichkeit der Rechtfertigungsgründe, insbesondere des gestiegenen Verkehrsaufkommens gegeben sind und der Gesetzgeber das erhöhte Verkehrsaufkommen, sowie die erhöhte Emissionsbelastung darlegt, scheint dies als sachlicher Grund für das Differenzierungskriterium gut vertretbar.

51 Zur differenzierten Betrachtungsweise, siehe beispielsweise Bundesinstitut für Bau-, Stadt- und Raumforschung (BBSR), Verkehrlich-Städtebauliche Auswirkungen des Online-Handels Endbericht, Stand 16.08.2018, S. 8 f., unter: <https://www.bbsr.bund.de/BBSR/DE/forschung/programme/exwost/Studien/2015/SmartCities/SmartCities-VerkehrOnline/endbericht.pdf?blob=publicationFile&v=1>, abgerufen am 14. Februar 2023.

52 BVerfG, Beschluss vom 7.10.1980, 1 BvL 50/79, 1 BvL 89/79, 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72, 90; BVerfG, Beschluss vom 08.06.1993 - 1 BvL 20/85, BVerfGE 89, 15, 23.