

Dissertation

„Existenz, Legitimation und Notwendigkeit unionaler
Sonderabgaben“

zur Erlangung des Grades

Doktor des Rechts (Dr. iur.)

an der Fakultät III Wirtschaftswissenschaften, Wirtschaftsinformatik und
Wirtschaftsrecht der Universität Siegen

von
Daniel Roggenkamp

Tag der Disputation: 24.09.2018

Gutachter: Prof. Dr. Marc Bungenberg, Prof. Dr. Gerd Morgenthaler, Dekan Prof. Dr. Volker Wulf

Grundlegend für so vieles und nicht genug zu würdigen, danke Sandra.

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis.....	II
Abkürzungsverzeichnis.....	VII
Einleitung	1
A. Das relevante deutsche Abgabesystem	4
I. Die Steuer.....	4
1. Übereinstimmung des einfachgesetzlichen und verfassungsrechtlichen Steuerbegriffs.....	4
2. Die Merkmale des Steuerbegriffs	8
3. Funktionen der Steuer.....	11
a. Finanzzweck	11
b. Lenkungssteuern.....	11
c. Zwecksteuern.....	12
II. Vorzugslasten	15
1. Gebühren.....	15
a. Der Gebührenbegriff.....	15
b. Die Bemessung der Gebührenhöhe	19
2. Beiträge.....	21
a. Der Beitragsbegriff	21
b. Verbandslasten als Beiträge im weiten Sinn.....	24
c. Zusammenfassung und kritische Würdigung	27
III. Sonderabgaben.....	28
1. Allgemeines zu Sonderabgaben.....	28
2. Sonderabgaben mit Finanzierungsfunktion	31
a. Sachzweck	32
b. Homogene Gruppe.....	33
c. Hinreichende Sachnähe zum Abgabezweck und eine daraus gefolgerte Finanzierungsverantwortlichkeit	34
d. Gruppennützige Verwendung	35
3. Sonderabgaben ohne Finanzierungsfunktion	36
a. Sonderabgaben mit Antriebsfunktion.....	36
b. Sonderabgaben mit Ausgleichsfunktion.....	38
c. Sonderabgaben mit Abschöpfungsfunktion	41
4. Kritische Auseinandersetzung mit den dargestellten Sonderabgabencharakteristika und der Rechtsprechung des BVerfG	43
IV. Kritische Würdigung des deutschen Abgabesystems in Bezug auf Sonderabgaben....	46
B. Die Existenz der unionalen Sonderabgabe im Abgabesystem der EU.....	49

I.	Die Historie des Eigenmittelsystems.....	50
1.	Die Finanzierungshistorie der EGKS	50
a.	Einführung.....	50
b.	Die Umlagen	52
aa.	Die allgemeine Umlage.....	52
bb.	Die Krisenumlage	54
cc.	Die Ausgleichsumlage und Sonderumlage	55
(1)	Die Ausgleichsumlage.....	55
(2)	Die Sonderumlage	56
c.	Die sonstigen Einnahmen.....	56
2.	Die Finanzierungshistorie der EAG-Versorgungsagentur	57
3.	Die Finanzierungshistorie der EWG	58
a.	Die grundlegende Finanzierungsphase der EWG.....	59
b.	Die Entwicklung der EWG-Finanzierung.....	59
aa.	Der 1. Eigenmittelbeschluss.....	60
bb.	Begründungsansätze für die Verwendung der Mittel als Eigenmittel.....	61
cc.	Die Schwächen des Eigenmittelsystems und die Einführung einer zusätzlichen Eigenmittelquelle im 3. Eigenmittelbeschluss	63
4.	Die Finanzierungshistorie der EU	65
a.	Das Maastricht-Urteil als Klarstellung der Finanzbefugnisse der EU	65
b.	Die Änderungen der unionalen Befugnisse in Haushaltsbelangen und Sachbereichsregelungen durch den Lissabon-Vertrag	66
aa.	Keine Einführung einer Kompetenz-Kompetenz, sondern Beibehaltung des Prinzips der begrenzten Einzelermächtigung	66
bb.	Art. 311 AUEV als angepasste aber nicht grundlegend reformierte Eigenmittelvorschrift.....	69
5.	Zwischenergebnis der historischen Betrachtung	70
II.	Das aktuelle Eigenmittelfinanzierungssystem des Art. 311 AEUV	71
1.	Der Begriff der Eigenmittel	71
2.	Der Eigenmittelbeschluss	74
3.	Die Eigenmittelarten	76
a.	Die traditionellen Eigenmittel	76
aa.	Zölle.....	76
bb.	Agrarabschöpfungen.....	77
b.	Mehrwertsteuer-Abgaben	80
c.	Brutto-Sozialprodukt-Abgaben.....	83
d.	Die nicht unter den Eigenmittelbegriff fallenden „sonstigen Einnahmen“.....	83
4.	Kritik an der Eigenmittelinkongruenz	85

5. Zwischenergebnis	85
III. Analyse der unionalen Abgabeterminologie.....	86
1. Der unionale Abgabebegriff.....	86
2. Der unionale Steuerbegriff.....	88
a. Die Regelungstiefe des Art. 110 AEUV	89
b. Der Steuerbegriff des Art. 113 AEUV	90
aa. Der Regelungsumfang des Art. 113 AEUV in Bezug auf gegenleistungsbezogene Abgaben	91
(1) Die wörtliche Auslegung	91
(2) Die wortlautunabhängige Auslegung	93
bb. Der Regelungsumfang des Art. 113 AEUV in Bezug auf nationale parafiskalische Sonderabgaben	96
c. Der Steuerbegriff des Art. 114 Abs. 2 AEUV	97
d. Der Steuerbegriff des Art. 192 Abs. 2 AEUV	101
e. Die Steuerbegrifflichkeit der Kommission	104
f. Zusammenfassung	105
3. Die nicht-steuerlichen Abgaben	105
a. Gebühren	106
aa. Die Gebührendefinition der EuGH-Rechtsprechung insbesondere im Rahmen der Warenverkehrsfreiheit	106
(1) Der Gegenleistungsbezug in eigenem Interesse	107
(2) Der Gegenleistungsbezug in allgemeinem Interesse	108
bb. Das Prinzip der Kostendeckung	110
cc. Zusammenfassung	112
b. Beiträge.....	113
aa. Der Beitragsbegriff des Primärrechts innerhalb des EWGV	113
bb. Der Beitragsbegriff der EuGH-Rechtsprechung und des Sekundärrechts	114
cc. Zusammenfassung	116
c. Parafiskalische Abgaben	116
4. Ergebnis zur Untersuchung der Terminologie.....	118
IV. Sachbereichsabgaben als Mittel der Union.....	119
1. Die Abgabenfindungskompetenz der EU	119
2. Die Ertragshoheit der EU.....	121
V. Kritik an der Existenzannahme unionaler Sonderabgaben als Folge der Übertragung nationaler Abgabesystematik auf das Europarecht.....	123
C. Qualifikation beispielhafter Unions-/ Gemeinschaftsabgaben	126
I. Die Abgabequalifikation der allgemeinen Umlage des Art. 49 EGKSV	126
1. Die Qualifikation der allgemeinen Umlage als Steuer	128
a. Die allgemeine Haushaltsfinanzierung der Umlage	129

b.	Die Umlage als Allgemeinlast	131
c.	Die Gegenleistungslosigkeit der Umlage	131
d.	Ergebnis	132
II.	Die Qualifikation der Euratom-Versorgungsagentur-Abgabe	132
III.	Besondere Einnahmen der EU innerhalb und außerhalb der Eigenmittel	133
1.	Die Zuckermarkt-Abgaben.....	134
a.	Allgemeines.....	134
b.	Die Qualifikation der Zuckerabgabe als Steuer.....	138
aa.	Die allgemeine Haushaltsfinanzierung	138
bb.	Die Gegenleistungslosigkeit der Abgabe.....	139
c.	Die Qualifikation der Zuckerabgabe als nicht steuerliche Last.....	140
aa.	Gegenleistung des hoheitlich angebotenen Vertriebswegs	140
bb.	Die Verursachung der Kosten	141
d.	Ergebnis	142
e.	Exkurs: Eigenmittelintegrierte Sachbereichsabgaben als systemwidriger Problembereich am Beispiel der durch Art. 43 AEUV gesetzten Agrarabgaben	142
2.	Die Mitverantwortungsabgabe Milch.....	144
a.	Allgemeines zur Mitverantwortungsabgabe Milch	144
b.	Die Einnahmequalifikation der MVA Milch als Eigenmittel	146
c.	Die materielle Qualifikation der MVA Milch als steuerliche Abgabe	150
d.	Die Qualifikation der MVA Milch als gegenleistungsbezogene Last	153
aa.	Die Existenzsicherung als Vorteil und dessen Abschöpfung	153
bb.	Das Verursacherprinzip innerhalb der MVA Milch	154
cc.	Ergebnis	156
3.	Die Sonderabgabenqualifikation der MVA Milch inkl. der Superabgabe anhand deutscher Abgabeklassifikationen.....	157
IV.	Keine nachweisbare Existenz unionaler Sonderabgaben innerhalb der untersuchten Abgabeformen, sondern eine Existenzannahme durch national geprägte Verständnisse	160
D.	Legitimationsansätze einer potentiellen unionalen Sonderabgabe	165
I.	Untersuchung von Legitimationsansätzen unionaler Abgaben	165
II.	Die Legitimationsmöglichkeit einer unionalen Abgabe durch die allgemeine Abgabesetzungscompetenz des Art. 352 AEUV.....	169
III.	Die Rechtmäßigkeit einer potentiellen unionalen Sonderabgabenfinanzierung am Beispiel des IASB.....	171
E.	Die Entbehrlichkeit des Konstrukts der unionalen Sonderabgabe durch den allgemeinen Gleichheitssatz des Unionsrechts.....	175
F.	Fazit	178
G.	Zusammenfassenden Thesen	181

I. Thesenblock Existenz der unionalen Sonderabgabe	181
II. Thesenblock Legitimation der unionalen Sonderabgabe	183
III. Thesenblock Notwendigkeit der unionalen Sonderabgabe	184
Literaturverzeichnis	187

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere(r) Ansicht
BNE	Brutto-National-Einkommen
EM	Eigenmittel
EMB	Eigenmittelbeschluss
EZU	Europäische Zahlungsunion
h. M.	herrschende Meinung
h. L.	herrschende Lehre
i. d. F.	in der Fassung
i. E.	im Ergebnis
i. e. S.	im engen Sinn
i. w. S.	im weiten Sinn
KOM	Dokumente der Kommission der Europäischen Union
MO	Marktordnung
MVA	Mitverantwortungsabgabe
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
o. g.	oben genannt/gesagt
(E)RE	Europäische Rechnungseinheit
ECU	Europäische Währungseinheit
sog.	sogenannte
vgl.	vergleiche
z. T.	zum Teil

Für weitere fachwissenschaftliche Abkürzungen wird auf einschlägige spezialjuristische Werke verwiesen, bspw.:

- Kirchner, Hildebert, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 7. Aufl., Berlin/Boston 2013.
- Das juristische Abkürzungsverzeichnis von Beck, zu finden unter: <http://www.beck-shop.de/verzeichnis-juristischer-abkuerzungen/SucheAbkuerzung.aspx>

Generelle Abkürzungen sind dem Duden (26. Aufl., Mannheim 2013) entnommen.

Einleitung

Seit jeher sind die Steuer, die Gebühr und der Beitrag (als sogenannte Vorzugslasten) anerkannte und grundsätzlich voneinander unterscheidbare Abgabeformen im deutschen Abgaberecht. Neben diesen drei Grundformen scheint die Sonderabgabe als zusätzliche Abgabeform, zumindest seit der grundlegenden Bundesverfassungsgerichtsentscheidung aus dem Jahr 1980, ihren festen Platz im deutschen Abgabekanon gefunden zu haben. Sie gilt national mittlerweile ebenso als allgemein anerkannter Abgabetypus mit höchstrichterlicher Akzeptanz.

Die Sonderabgabe stützt sich, wie die übrigen nicht-steuerlichen Abgaben, auf die Sachkompetenznormen der Art. 73 ff. GG. Die Sonderabgabe ist als Grauzonenabgabe jedoch nicht unumstritten; insbesondere ihre Existenznotwendigkeit innerhalb eines ausdifferenzierten Systems aus Steuer- und Vorzugslasten ist zweifelhaft. Es erscheint bereits im Hinblick auf die allgemeine Formel des Art. 3 Abs. 1 GG uneindeutig, weshalb die Sonderabgabe eine Verbesserung der Abgabepflichtsrechtfertigung gegenüber den Steuer- und Vorzugslastencharakteristika bewirke. Zudem ist haushaltsrechtlich zu beachten, dass diese parafiskalisch verbuchte Abgabeform einen nicht zu unterschätzenden Schattenhaushalt auszubilden vermag.

Die grundlegende Hinterfragung der Existenz, Legitimation und Notwendigkeit von Sonderabgaben findet auf Seiten der Literatur zunehmend auch für das Unionsrecht Bedeutung. Europarechtliche Abgaben, die vergleichbar zu den national bekannten Sonderabgaben wirken, qualifizieren einige deutsche Literaturstimmen als Sonderabgaben. Darüber hinaus wird in der Literatur die Sonderabgabeneinführung für bestimmte Finanzierungen unionaler Aufgaben vertreten.

Es erscheint, als ob die Übertragung der deutschen Abgabesystematik auf das Unionsrecht und auf dessen Abgabeformen den Ursprung der Existenzannahme sowie der Notwendigkeitsbefürwortung unionaler Sonderabgaben ausbildet. Insofern liegt der Schwerpunkt des Untersuchungsumfangs auf dem deutschen Verständnis nationaler sowie unionaler Abgaben. Die Übertragung des nationalen Verständnisrahmens auf abgaberechtliche Problemfelder im unionalen Bereich führt zu der zu untersuchenden Fragestellung, ob tatsäch-

lich unionale Sonderabgaben – nach nationalem Vorbild – existieren bzw. ob sie einer Einführung bedürfen.

Methodisch wird dafür zunächst die deutsche Abgabesystematik dargestellt, insbesondere wird die Sonderabgabe als spezielle Abgabeform von der Steuer, der Gebühr und dem Beitrag abgegrenzt. Im Anschluss wird kritisch die bundesverfassungsrechtliche Sonderabgabenrechtsprechung betrachtet, um die aktuellen Rechtfertigungsgründe sowie grundsätzlich die nationale Existenznotwendigkeit von Sonderabgaben herausstellen zu können.

Zur Gegenüberstellung der unionalen und nationalen abgaberechtlichen Begriffe wird im folgenden Teil die historische Entwicklung der EGKS, der E(W)G, der EAG und der EU, mit besonderer Schwerpunktsetzung auf deren Finanzierungsformen, dargestellt. Im Anschluss werden die Eigenmittel in die Untersuchung miteinbezogen, da sie die gegenwärtige Hauptfinanzierungsquelle der EU bilden und sich aus heterogenen Abgaben zusammensetzen. Es wird herausgestellt, was Eigenmittel formell und materiell bedingen und welche Abgabeformen als Eigenmittel Verwendung finden können. Ebenso wird in diesem Zuge untersucht, welche Abgabeformen die sogenannten sonstigen Einnahmen der Unionsfinanzierung, die neben die Eigenmittel treten, ausbilden können und ob diese Einnahmen eine potentielle Verbuchungsform ggf. existenter unionaler Sonderabgaben darstellen können, wie Ansichten vertreten. Nach dieser grundlegenden Untersuchung, werden anhand der expliziten Nennung innerhalb des AEUV der unionale Steuer-, Gebühren- und Beitragsbegriff in den Fokus gesetzt und deren jeweilige Unterscheidungsmerkmale dargestellt. Am Ende dieses Untersuchungsabschnittes wird es anhand der entwickelten Merkmale möglich sein, eine Abgrenzung der explizit existenten Abgaben innerhalb des AEUV vorzunehmen.

Im dritten Teil der Arbeit werden exemplarisch Abgaben untersucht, denen die deutsche juristische Literatur eine Sonderabgabeneigenschaft unterstellt. Dies sind u. a. die allgemeine EGKS-Umlage sowie innerhalb der Marktordnungsabgaben die Mitverantwortungsabgabe Milch, der auch die deutsche finanzgerichtliche Rechtsprechung eine Sonderabgabenähnlichkeit zuspricht. Abschließend kann nach dieser Untersuchung festgestellt werden, ob tatsächlich unionale Sonderabgaben innerhalb der exemplarisch betrachteten Abgabeformen zu benennen sind oder ob sich die Lasten den im zweiten Teil herausgearbeiteten Grundformen zuordnen lassen.

Diejenigen Stimmen, welche sich für eine unionale Sonderabgabenexistenz oder deren Einführung aussprechen, sehen verschiedene Rechtsgrundlagen für die Legitimation einer solchen Abgabe. Insbesondere die Art. 113, Art. 114, Art. 43 (beispielhaft für eine Sachbereichsabgabe) und Art. 352 AEUV bedürfen einer Untersuchung als potentielle Legitimationsgrundlagen im vierten Teil.

Am Ende dieser Arbeit kann schlussendlich die in der Literatur vertretene These, unionale Sonderabgaben seien notwendig – zumindest geeignet – für die Finanzierung bestimmter Aufgaben der EU, bewertet werden.

Insgesamt beinhaltet diese Arbeit eine kritische Reflexion national verwurzelter abgaberechtlicher Verständnisse, die von einigen Literaturmeinungen in die Bewertung und scheinbare Konkretisierung des Unionsrechts einfließen. Diese Dissertation fördert die Entwicklung des aktuellen Abgabeverständnisses der Europäischen Union, insbesondere im Hinblick auf die Differenzierung bestimmter Abgabeformen. Sie untersucht im Speziellen, ob eine Belastungsgleichheit von nationalen und unionalen Abgabeformen zwingend zu einer materiell identischen Klassifikation solcher Lasten führt und ermöglicht, dass der einzelstaatlichen Begriffsprägung unionaler Abgabetypen, insbesondere des deutschen Typus der Sonderabgabe, Einhalt geboten wird.

A. Das relevante deutsche Abgabesystem

Eine innerhalb dieser Dissertation zu untersuchende These lautet, dass die Annahme, es existieren unionale Sonderabgaben, sich auf eine hauptsächlich nationale Prägung der Abgabetypisierung zurückführen lässt, anstatt den unionalen Abgabekanon autonom zu betrachten und auszuformen. Insofern ist es notwendig, die nationalen Charakteristika der verschiedenen Abgaben untereinander abzugrenzen und die Sonderabgabe als Kernpunkt der Untersuchung zu setzen.

Das Grundgesetz enthält keine explizite Nennung der Sonderabgabe. Sie hat sich national dennoch zu einer mittlerweile etablierten Abgabeform entwickelt.¹ Es gilt demnach im Folgenden zu erarbeiten, was eine Sonderabgabe nach nationalem Verständnis bedingt sowie welche Legitimierungs- und Notwendigkeitsbegründungen zu ihrer Existenzakzeptanz im deutschen Recht geführt haben und welche Kritikpunkte den Sonderabgaben anhaften.

Abgabesystematisch lassen sich, sofern im Rahmen der nicht-steuerlichen Abgaben die Gebühr und der Beitrag dem Oberbegriff der Vorzugslasten zugeordnet werden, drei große Arten unterscheiden: Steuern, Vorzugslasten und Sonderabgaben.² Dieser Trias soll im Folgenden die Grundlage der Untersuchungen bilden und ist untereinander zu differenzieren.

I. Die Steuer

1. Übereinstimmung des einfachgesetzlichen und verfassungsrechtlichen Steuerbegriffs

Als Ausgangsbasis einer Abgrenzung der Abgabearten untereinander, muss zuerst der Begriff der Steuer betrachtet werden. Der Begriff der Steuer wird durch die Reichsabgabenordnung³ von 1919 geprägt; § 1 RAO besagt: „Steuern sind im Sinne der Reichsabgabenordnung einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Zölle fallen darunter; nicht darunter fallen

¹ Siehe die ständige Rspr. des BVerfG seit E 55, 274.

² Vgl. die entscheidungsgrundlegende Systematisierung des BVerfG u. a. in: BVerfGE 122, 316; BVerfGE 67, 256; BVerfGE 55, 274; ebenso Hennecke, GG, Art. 105 Rn. 9; ders. Öffentliches Finanzwesen Finanzverfassung, Rn. 274.

³ RGBl. 1919, S. 1993.

Gebühren für besondere Inanspruchnahme der Verwaltung und Beiträge (Vorzugslasten).“

Die Abgabenordnung ist 1977 in Kraft getreten. Die seit dem geltende Fassung der AO beschreibt den Steuerbegriff in § 3 Abs. 1 wie folgt: „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.“

Wird der Ansicht gefolgt, dass die Unterschiede der beiden Steuerdefinitionen keine inhaltlichen Auswirkungen begründen, sondern die Änderungen des § 3 Abs. 1 AO zur Version des § 1 RAO lediglich redaktioneller Art⁴ sind, so zeigt sich ein beständiger Steuerbegriff. Jedoch ist dieser Begriff nicht aus dem GG selbst entnommen, sondern eine in den jeweiligen Mantel-Gesetzen (RAO/AO) zur Steuergesetzgebung kodifizierte Begrifflichkeit. Der X. Abschnitt des GG zur Finanzverfassung regelt zwar die jeweilige Besteuerungs- und Ertragshoheit, der Gegenstand und die begriffliche Beschreibung dessen, was auf Grundlage der Art. 104a ff. GG erhoben und geteilt wird, fehlen dagegen und werden vorausgesetzt.⁵ Es ist bis heute umstritten, ob die o. g. Definition(en) der Steuer inhaltsgleich auf den im X. Abschnitt des GG vorausgesetzten Begriff der Steuer Anwendung findet oder ob vielmehr der verfassungsrechtliche Steuerbegriff einen anderen Gehalt innehat, der lediglich dem Einfachgesetzlichen (bislang) sehr ähnelt. Die Vertreter der sog. Rezeptionstheorie führen aus, der Steuerbegriff des § 1 RAO sei durch den historischen Verfassungsgeber in die Finanzverfassung des GG als feststehender Begriff übernommen worden, er habe sogar selbst Verfassungsrang eingenommen⁶ oder sei zumindest zum Verfassungsgewohnheitsrecht geworden⁷. Die Ge-

⁴ Puwalla, Qualifikation von Abgaben, S. 37; Düren, AO, § 3 Rn. 5; vgl. auch Brockmeyer, GG, Art. 105 Rn. 7.

⁵ Vogel/Waldhoff, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts, Rn. 360; Müller-Franken, Berliner Kommentar zum Grundgesetz, Rn. 58; Puwalla, Qualifikation von Abgaben, S. 37; Heun, GG, Art. 105 Rn. 10.

⁶ Müller, BB 1970, S. 1106 f.; Mussgnug, Die Zweckgebundene öffentliche Abgabe, S. 272, beschreibt, dass gelegentliche Angriffe gegen die Identitätsthese das BVerfG nicht beeindruckt hätten, diese Ansicht erscheint jedoch in Anbetracht der neueren Rspr. des BVerfG als nicht überzeugend, siehe z. B. BVerfGE 55, 274.

⁷ Starck, FS Wacke, S. 195, m. N. auf Kruse, RAO, 4. Aufl. (Stand Juli 1971), § 1 AO Anm. 1.

genansicht⁸ vertritt die Auffassung, dass eine deutliche Trennung der beiden Begriffe notwendig sei und dem § 1 RAO (§ 3 AO) kein Verfassungsrang zukomme, da der verfassungsrechtliche Steuerbegriff umfassender sei und Verfassungsrecht nicht durch einfachgesetzliche Normen sein Gepräge bekommen könne.

Es ist zumindest festzustellen, dass der verfassungsrechtliche Steuerbegriff, wie er in den Art. 104a ff. GG zugrunde gelegt wird, auf einem vorkonstitutionellen Steuerbegriff beruht und keine originäre Neuerfindung der historischen Verfassungsgeber ist.⁹ Nahezu einheitlich vertretene Meinung ist auch, dass der verfassungsrechtliche Begriff der Steuer an den des in § 1 RAO niedergelegten anknüpft.¹⁰ Dieser Steuerbegriff kann jedoch aufgrund des Vorranges der Verfassung gem. Art. 20 Abs. 3 GG, nach dem § 1 RAO höchstens eine Auslegungshilfe zur Bestimmung des verfassungsrechtlichen Steuerbegriffs darstellt¹¹, nicht als der abschließende verfassungsrechtliche Steuerbegriff anzusehen sein. Es liegt nahe, dass der in der RAO geprägte Begriff der Steuer die Grundlage des Steuerbegriffs des GG bildete, da für jenen bereits eine hohe Bekanntheit und Akzeptanz in der Reichsabgabenliteratur vorherrschte.¹² Das bedeutet indes nicht, dass die Definition des § 1 RAO unbestritten war und sich der Begriff nicht mit der Zeit wandeln kann und gewandelt hat. Was in der Fassung der RAO noch als Tatbestandsmerkmal Akzeptanz fand, nämlich „zur Erzielung von Einkünften“, wurde in der AO – fast 60 Jahre später – modifiziert. Die strikte Formulierung „[...] zur Erzielung von Einkünften [...]“ (RAO), wurde über „die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein“ (AO) abgeschwächt. Dies zeigt die Erneuerung und (Rechts-)Fortbildung des einfachgesetzlichen Steuerbegriffs. Es existiert daher nicht bloß der star-

⁸ Beckmann, Verfassungsrechtsfragen im Grenzbereich zwischen Steuern und besonderen Abgaben, S. 10; Vogel/Waldhoff, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts, Rn. 360; Hennecke, GG, Art. 105 Rn. 10; vgl. auch Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 177; sowie Jakob, Sonderabgaben – Fremdkörper im Steuerstaat?, FS Klein, S. 665 Fn. 6.

⁹ Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 177.

¹⁰ BVerfGE 67, 256; Puwalla, Qualifikation von Abgaben, S. 38; Hennecke, Öffentliches Finanzwesen Finanzverfassung, Rn. 283; Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 177; Piroth, GG, Art. 105 Rn. 3.

¹¹ Müller-Franken, Berliner Kommentar zum Grundgesetz, Rn. 59; Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 177 f. Fn. 8; Kirchhof, F., Grundriß des Abgabenrechts, Rn. 10; Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern unter dem Grundgesetz, S. 6; vgl. auch Heun, GG, Art. 105 Rn. 12; Heintzen, GG, Art. 105 Rn. 12.

¹² Vogel/Waldhoff, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts, Rn. 361.

ren Steuerbegriff der RAO¹³, sondern vielmehr ein Leitbild, was eine Steuer sein kann und deren Bedeutung umfassen soll. Dieses Leitbild unterliegt aber ebenso der ständigen Anpassung.¹⁴ So führt das BVerfG seine seit BVerfGE 3, 407 bestehende ständige Rechtsprechung ab BVerfGE 55, 274 zu einer gewissen Relativierung der Rezeptionsthese. Es führt aus, „dass der Steuerbegriff des Grundgesetzes an den Begriff des allgemeinen Abgabenrechts anknüpft, wenngleich er über das Konzentrat einfach-gesetzlicher Normen [...] hinausreicht“.¹⁵

Ein verfassungsrechtlicher Steuerbegriff, der von der Literatur vorgeschlagen wird, könnte nach Anlehnung an Vogel/Waldhoff¹⁶ lauten: „Steuern sind Geldleistungen, die dem Leistenden hoheitlich, an den Bund, die Länder oder die Gemeinden und die öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften, zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs voraussetzungslos auferlegt sind.“ Etwas anders formuliert Kirchhoff¹⁷: „Steuern sind einseitig auferlegte, hoheitliche Geldleistungen, die u. a. endgültige Mittel für den allgemeinen Finanzbedarf des Staates erbringen sollen und keine individuelle staatliche Leistung voraussetzen.“ Schaefer¹⁸ Definitionsansatz besagt, dass eine Steuer „eine durch eine Gebietskörperschaft ohne Gewährung einer Gegenleistung auferlegte, [...] nicht auf dem Verstoß gegen eine Rechtspflicht beruhende Geldleistungspflicht ist, die auch der Erzielung von endgültigen Einnahmen für eine Gebietskörperschaft zur Deckung deren Finanzbedarfs dient.“

Beim Vergleich des Sinngehalts der vier unterschiedlichen Formulierungen zeigen sich, trotz sprachlicher Differenzen, Gemeinsamkeiten. Bemerkenswert bleibt die Tatsache, dass keine der dargestellten Definitionen das Merkmal des möglichen Nebenzweckes der Steuer, wie er in § 3 Abs. 1 HS 2 AO zu finden ist, beinhaltet. Dies ist insoweit auch nicht zwingend notwendig, sofern

¹³ Vgl. dazu die Ansicht Otto Meyers, dass die Steuer „schlechthin zur Vermehrung der Staatseinkünften“ diene (Meyer, Otto, Dt. Verwaltungsrecht, 2. Aufl. 1914, S. 331) und die a. A. des BVerfG in z. B.: BVerfGE 3, 407; 13, 331; 19, 101.

¹⁴ Vgl. Beckmann, Verfassungsrechtsfragen im Grenzbereich zwischen Steuern und besonderen Abgaben, S. 10.

¹⁵ BVerfGE 55, 274. Das BVerfG (E 65, 325) definiert Steuern im Sinne des Grundgesetzes z. B. als: „einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft“. Dies entspricht weitestgehend der einfach gesetzlichen Definition des § 3 Abs. 1 AO.

¹⁶ Vogel/Waldhoff, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts, Rn. 393; so ähnlich auch Birk, AK GG, Art. 105 Rn. 10.

¹⁷ Kirchhoff, F., Grundriß des Abgabenrechts, Rn. 57.

¹⁸ Schaefer, Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff, S. 201.

dem BVerfG gefolgt wird, dass dem verfassungsrechtlichen Steuerbegriff per se eine Lenkungs- und Ordnungsfunktion innewohnt.¹⁹ Im Ergebnis ergibt sich eine Schnittmenge aus den verfassungsrechtlichen Definitionen der Steuer und der einfachgesetzlichen Definition des § 3 Abs. 1 AO, soweit letztere durch Erweiterung um den Nebenzweck der Einnahmenerzielung Lenkungszwecke eindeutig als zulässig herausstellt.²⁰ Gerade diese Erweiterung der einfachgesetzlichen Steuerdefinition des § 1 RAO um das Element der zulässigen Nebenzweckbestimmung einer Steuer führt zu weitgehender Parallelität beider Steuerbegriffe.²¹ Daher kann eine intensive Diskussion, ob und wie weit Divergenzen der Begrifflichkeiten bestehen, für die folgende Klassifikation von Abgaben, insbesondere von Sonderabgaben, offen bleiben. Für die Steuerdefinition werden im Folgenden demnach die gemeinsamen Tatbestandsmerkmale der o. g. Definitionen herangezogen.

2. Die Merkmale des Steuerbegriffs

Für die Klassifikation als Steuer müssen vier Tatbestandsmerkmale erfüllt sein:

Zunächst muss eine Geldleistung vorliegen. Die Geldleistung ist ein Transfer von Geldbeträgen an den Staat.²² Naturalleistungen i. S. v. Sach- oder Dienstleistungsverpflichtungen werden somit nicht vom Steuerbegriff umfasst.²³ Die noch im § 1 RAO enthaltene nähere Bestimmung der Geldleistung, dass es sich um eine einmalig oder laufende Geldleistung handeln kann, ist indes als begriffsimmanent und damit als überflüssige Klarstellung anzusehen.²⁴

Diese Geldleistung muss zudem vom öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen hoheitlich auferlegt worden sein. Öffentlich-rechtliche Gemeinwesen sind Gebietskörperschaften, welche eine originäre²⁵ oder eine derivative²⁶ Steuerer-

¹⁹ BVerfGE 67, 256; BVerfGE 55, 274.

²⁰ Heintzen, GG, Art. 105 Rn. 12; Kirchhof, F., Grundriß des Abgabenrechts, Rn. 52; vgl. auch Friauf, Zur Zulässigkeit von Sonderabgaben, JA 1981, S. 261, Fn. 4.

²¹ Düren, AO, § 3 Rn. 2a.

²² Vgl. BVerfGE 67, 256; Schaefer, Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff, S. 136; vgl. Düren, AO, § 3 Rn. 9.

²³ BVerfGE 92, 91; Scholz, AO, § 3 Rn. 5, Schaefer, Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff, S. 135; Heun, GG, Art. 105 Rn. 13; Rader, AO, § 3 Rn. 3; Balmes, AO, § 3 Rn. 7.

²⁴ Vgl. i. E. Vogel/Waldhoff, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts, Rn. 375; auch i. E. der Überflüssigkeit: Scholz, AO, § 3 Rn. 5; Schaefer, Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff, S. 135.

²⁵ Diese ergibt sich aus Art. 105 GG.

²⁶ Art. 106 IV 1 GG i. V. m. den KAG der Bundesländer, die diese Rechte einräumen.

hebungsbefugnis innehaben.²⁷ Außer diesen können auch Religionsgemeinschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, Steuern erheben.²⁸ Der Rechtsgrund, der die Geldleistungsverpflichtung begründet, muss von einem solchen Gemeinwesen einseitig und ohne Rücksicht auf den Willen des Verpflichteten bestimmt werden.²⁹

Für die Steuer ist kennzeichnend, dass sie ohne besondere staatliche Gegenleistung an den Abgabepflichtigen erhoben wird.³⁰ Das BVerfG³¹ spricht davon, dass die fehlende Abhängigkeit von einer Gegenleistung für den Steuerbegriff konstitutiv sei. Der Steuerpflichtige kann durch die bloße Zugehörigkeit zu einer Gebietskörperschaft zu Geldleistungspflichten herangezogen werden, welche die Körperschaft zur Erfüllung ihrer Aufgaben benötigt.³² Eine grundsätzliche Zweckbindung³³ des Steueraufkommens entspricht keiner Gegenleistung in diesem Sinne.³⁴ Es ermangelt an einer Unmittelbarkeit der Gegenleistung für den Abgabeschuldner.³⁵

Die Steuer muss ferner der Erzielung von Einkünften dienen. Bereits gemäß ihrer Definition in der RAO diene die Steuer der Erzielung von Einnahmen, die, so Otto Meyer³⁶, „schlechthin zur Vermehrung von Staatseinkünften auferlegt werden“. An dieser Grundfunktion hat sich bis heute nichts verändert. Allerdings verfestigte sich im Laufe der Zeit die Ansicht, dass die Einnahmeerzielung auch Nebenzweck sein kann.³⁷ Dies fand in § 3 Abs. 1 HS 2 AO Eingang. Damit ist, durch das Vorhandensein eines Lenkungszwecks, einer Ab-

²⁷ Arndt, Grundzüge des allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts, S. 49; Scholz, AO, § 3 Rn. 7; Elsner/Kaltenborn, Sonderabgaben im Steuerstaat, JA 2005, S. 826; Brodersen, FS Wacke, S. 108; Heun, Die Sonderabgaben als verfassungsrechtlicher Abgabetypus, DVBl. 1990, S. 667, differenziert in einen engen und weiten Steuerbegriff und unterstellt, dass das BVerfG den engen Begriff verwende, aber eine definitive Entscheidung vermeide; a. A. die auch andere juristische Körperschaften miteinbezieht Düren, AO, § 3 Rn. 11.

²⁸ Art. 104a GG i. V. m. Art. 137 IV WRV; Arndt, Grundzüge des allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts, S. 49; Düren, AO, § 3 Rn. 11a; Rader, AO, § 3 Rn. 5.

²⁹ Birk, Steuerrecht, Rn. 116; Düren, AO, § 3 Rn. 10; Rader, AO, § 3 Rn. 6; Balmes, AO, § 3 Rn. 8; Lang, Steuerrecht, § 3 Rn. 17.

³⁰ Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben, S. 9; Scholz, AO, § 3 Rn. 5/1; Heun, GG, Art. 105 Rn. 13.

³¹ BVerfGE 93, 319; vgl. auch BVerfGE 84, 239.

³² Elsner/Kaltenborn, Sonderabgaben im Steuerstaat, JA 2005, S. 825.

³³ Zu der Zwecksteuer siehe Teil A I 3 c.

³⁴ BVerfGE 7, 244; Düren, AO, § 3 Rn. 18a; Scholz, AO, § 3 Rn. 5/1; Heun, GG, Art. 105 Rn. 15.

³⁵ Düren, AO, § 3 Rn. 18a.

³⁶ Meyer, Otto, Dt. Verwaltungsrecht, 2. Aufl. 1914, S. 331.

³⁷ BVerfGE 55, 274; Starck, Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff, S. 199 ff.; Vogel, HStR, Bd. IV, 2. Aufl., § 87 Rn. 51.

gabe ihr Steuercharakter nicht genommen.³⁸ Lenkungsnormen bilden zusammen mit einer ebenso möglicherweise vorhandenen Ordnungsfunktion das vom BVerfG angesprochene Mehr, das „über das Konzentrat einfach gesetzlicher Normen hinausgeht“.³⁹ Die Steuer kann demnach das zentrale Lenkungsinstrument aktiver staatlicher Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik sein.⁴⁰ Obwohl der Zweck, Einkünfte für die Erfüllung allgemeiner Staatsaufgaben zu erzielen, sogar als Nebenzweck nicht selten völlig in den Hintergrund treten kann, bleibt die Ertragsrelevanz konstitutives Merkmal.⁴¹

Durch den fehlenden Zweck der Einnahmeerzielung fallen Strafzahlungen nicht unter den Begriff der Steuer.⁴² Der Grund liegt in der dominierenden Funktion des Strafzwecks⁴³, der selbst eine Nebenzweckfunktion der Einnahme, durch den Verbotscharakter als Erdrosselungsabgabe, gegen Null tendieren lässt.⁴⁴

Die Frage, ob über den zwangsläufigen Geldtransfer hinaus der Verbleib des Geldbetrages beim Staat, ein dem Steuerbegriff anhaftendes Merkmal ist, wurde vom BVerfG⁴⁵ im Urteil zur Investitionshilfeabgabe dahingehend beantwortet, dass „der Steuerbegriff des Art. 105 ff. GG nur Ab[n!]gaben umfaßt, die dem Staat endgültig zufließen. Abgaben, deren Rückzahlung von vornherein vorgesehen ist (sogenannte Zwangsanleihen), sind keine Steuern im Sinne der Verfassung.“ Durch diese Aussage wird auch eine Interpretation der einfachgesetzlichen Ausformung des Steuerbegriffs des § 3 AO, dass eine Geldleistung nur zufließen, aber nicht beim Staat verbleiben muss, gesperrt. Denn wenn der verfassungsrechtliche Steuerbegriff keine temporären Geldflüsse umfasst, dann umfasst diese erst recht nicht der engere, einfachgesetzliche Steuerbegriff der AO.

³⁸ Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 178; so auch schon zu § 1 RAO Klein, Gleichheitssatz und Steuerrecht, S. 30 f.

³⁹ BVerfGE 67, 256.

⁴⁰ BVerfGE 67, 256.

⁴¹ BVerfGE 55, 274; Knies, Steuerzweck und Steuerbegriff, S. 123 f.; Siekmann, GG, vor Art. 104a Rn. 89; Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben, S. 7; Leibholz/Rinck, GG, vor Art. 104a-115 Rn. 81, der aber nicht konsequent genug ausführt, dass die Besteuerungskompetenz deshalb nicht mehr gegeben ist, weil durch das Zuviel an Lenkungsziel, das TBM „Einnahmezweck“ nicht mehr vorliegt.

⁴² BVerfGE 3, 407; Scholz, AO, § 3 Rn. 8; Arndt, Grundzüge des allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts, S. 50; Siekmann, GG, vor Art. 104a Rn. 89; Kirchhof/Walter, Die verfassungsrechtliche Problematik des rückzahlbaren Konjunkturzuschlages, NJW 1970, S. 1577.

⁴³ Arndt, Grundzüge des allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts, S. 50.

⁴⁴ Vgl. Vogel, HStR, Bd. IV, 2. Aufl., § 87 Rn. 50 f.; siehe zu Strafzahlungen Kube, OK GG, Art. 105 Rn. 25.

⁴⁵ BVerfGE 67, 256; zustimmend: Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben, S. 9; Jakob, Sonderabgaben – Fremdkörper im Steuerstaat?, FS Klein, S. 668.

3. Funktionen der Steuer

Durch das Instrument der Steuer kann der Gesetzgeber die staatliche Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik beeinflussen. Die Steuer ist folglich weit mehr als nur eine reine Finanzmittelbeschaffungsform. Wobei dieser Zweck der Steuer jedoch originär ist und die Steuern die Haupteinnahmequelle des Staates bilden sollen; denn der Finanzverfassung des GG liegt das Prinzip des Steuerstaates zugrunde.⁴⁶

a. Finanzzweck

Ein reiner Finanzzweck der Steuer beinhaltet die ausschließliche Beschaffung von Haushaltsmitteln für den allgemeinen Finanzbedarf des Staates.⁴⁷ Diese Funktion in ihren Grundzügen ist unverzichtbarer Bestandteil des Steuerbegriffs.⁴⁸ Die Steuer in einer solch reinen Ausprägung soll Gelder alleinig zur Finanzierung allgemeiner Staatsaufgaben generieren.⁴⁹ Eine rein neutrale Steuer existiert allerdings kaum, denn meistens soll ein gewisses sozial-/ umwelt- oder wirtschaftspolitisches Ziel gefördert werden.⁵⁰

b. Lenkungssteuern

Viel häufiger als Steuern mit reiner Finanzierungsfunktion sind demnach Lenkungssteuern, denen neben der Einnahmeerzielungsfunktion auch eine gewisse Lenkungsfunktion anhaftet. Der Einnahmeerzielungszweck muss nämlich bei einer Steuer weder der alleinige Zweck der Abgabe sein, noch den Hauptzweck bilden.⁵¹ § 3 Abs. 1 HS 2 AO stellt dies deutlich heraus. Dementsprechend kann sogar eine primäre Lenkungsfunktion verfolgt werden.⁵² Die Funktion liegt in der Verwirklichung von Lenkungszielen und einer allgemeinen und objektiven Tendenz zur Verhaltenssteuerung.⁵³ Allerdings treten Lenkungssteuern durch ihre spezielle Zielrichtung in besonderem Maße in Konflikt

⁴⁶ BVerfGE 78, 249; BVerfGE 82, 159; Elsner/Kaltenborn, Sonderabgaben im Steuerstaat, JA 2005, S. 823; Vogel, HStR, Bd. IV, 2. Aufl., § 87 Rn. 34; Selmer, Verfassungsrechtliche und finanzrechtliche Rahmenbedingungen, UTR 16, 1992, S. 26; Schwarz, Einführung in das Finanz- und Haushaltsverfassungsrecht, JuS 2007, S. 120; vgl. m. w. N. Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 471 ff.

⁴⁷ BVerfGE 82, 159; Kirchhoff, F., Grundriß des Abgabenrechts, Rn. 58.

⁴⁸ Starck, Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff, S. 202.

⁴⁹ BVerfGE 55, 274.

⁵⁰ Siekmann, GG, vor Art. 104a Rn. 86.

⁵¹ Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben, S. 7.

⁵² Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben, S. 7.

⁵³ Kirchhoff, F., Grundriß des Abgabenrechts, Rn. 59.

mit einschlägigen Grundrechten. Zum einen auf der Ebene der Freiheitsrechte: Lenkungssteuern stellen zumindest einen Eingriff in die allgemeine Handlungsfreiheit dar. Lenkungsziele und deren Wirkungen müssen diese somit verfassungskonform beschränken. Zum anderen entsteht auf der Ebene der Gleichheitsrechte durch die Verschiebung von Belastungshöhen ein Lastenverteilungsproblem.⁵⁴ Dies tritt entweder in Form einer Steuervergünstigung oder in Form einer Steuerverschärfung bei den Abgabeschuldern auf.⁵⁵ Darüber hinaus entstehen im Extremfall Konflikte zwischen denjenigen, die sich eine Abweichung vom Lenkungsziel finanziell erlauben können und anderen, denen es an diesen Mitteln fehlt, sodass eine Lenkung einem Verbot oder Zwang gleichkommt.⁵⁶

Wechselwirkungen bestehen durchaus auch zwischen Lenkungssteuern und bestimmten sachlichen Regelungen. So urteilte das BVerfG⁵⁷: „Der Gesetzgeber darf aufgrund einer Steuerkompetenz nur insoweit lenkend in den Kompetenzbereich eines Sachgesetzgebers übergreifen, als die Lenkung weder der Gesamtkonzeption der sachlichen Regelung noch konkreten Einzelregelungen zuwiderläuft.“ Dies ist im Hinblick auf eine Vermeidung widersprüchlicher Verhaltenslenkung durch unterschiedliche Rechtsakte nachvollziehbar.

Trotz dieser besonderen Funktionsaufstellung bedarf die Erhebung der Lenkungssteuer, die überwiegend in die Wirtschafts- und Gesellschaftsordnung eingreift, keiner anderen Erhebungskompetenz, als die Steuer mit Finanzierungsfunktion.⁵⁸ Auch hier ergibt sich die Kompetenz aus den Art. 104a ff. GG. Eine darüber hinaus gehende oder alternative Kompetenz aus dem Bereich der Sachregelungen (Art. 73 ff. GG) ist nicht notwendig, unabhängig davon wie intensiv lenkend die Steuer wirkt.⁵⁹

c. Zwecksteuern

Zwecksteuern sind Abgaben, deren Aufkommen für einen genau bestimmten Zweck reserviert sind, aber dennoch der Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs dienen und nicht eine ausschließliche Sonderzweckfinanzierung darstel-

⁵⁴ Vogel, HStR, Bd. IV, 2. Aufl., § 87 Rn. 86.

⁵⁵ Vogel, HStR, Bd. IV, 2. Aufl., § 87 Rn. 86.

⁵⁶ Vgl. Kirchhof, P., FS Friauf, S. 679.

⁵⁷ BVerfGE 98, 106.

⁵⁸ Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben, S. 14.

⁵⁹ Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben, S. 16; Leibholz/Rinck, GG, vor Art. 104a-115 Rn. 81.

len.⁶⁰ Das BVerfG⁶¹ beschreibt die Zulässigkeit von Zwecksteuern mit den allgemeinen Anforderungen an eine Steuer und führt aus, die Zweckbindung des Aufkommens der Abgabe stehe dem Steuercharakter nicht entgegen. Zwecksteuern stehen zwar im Gegensatz zu den allgemeinen Steuern zu bestimmten Leistungen und Verwaltungszwecken des Abgabeberechtigten in Beziehung, die Erfüllung der öffentlichen Aufgaben, zu deren Finanzierung Zwecksteuern dienen, habe aber nicht den Charakter einer Gegenleistung des Abgabeberechtigten zugunsten des Abgabepflichtigen. Der Kreis der Abgabepflichtigen sei darum bei den Zwecksteuern auch nicht auf solche Personen begrenzt, die einen wirtschaftlichen Vorteil aus dem öffentlichen Vorhaben ziehen.⁶²

Da die Einnahmen aus einer Zwecksteuer dazu bestimmt sind, neben anderen öffentlichen Einkünften, für allgemeine, aber näher bezeichnete, öffentliche Belange ausgegeben zu werden, liegt somit bei der Zwecksteuer quasi eine selbstaufgelegte haushaltstechnische Bindung des Gesetzgebers vor.⁶³ Diese selbstaufgelegte Bindung lässt sich in differenzierten Intensitäten abbilden. Wird die Bindung nicht vorgeschrieben, sondern freiwillig entwickelt, widerspricht es lediglich dem ursprünglichen Sinn und Zweck davon abzuweichen, aber nicht verfassungsrechtlichen Vorgaben.⁶⁴

Die leichteste Intensität stellt die Zwecksteuer dar, die ohne innere Beziehung der Abgabepflichtigen zum Verwendungszweck ausgestaltet ist.⁶⁵ Der Verwendungszweck steht in keinem erkennbaren Zusammenhang zur Abgabe selbst. Exemplarisch kann hierzu die Zweitwohnungssteuer in Überlingen herangezogen werden.⁶⁶ Nach der Zweckbestimmung sollte die Zweitwohnungssteuer der Stadt Überlingen den Aufwand für die Herstellung und Unterhaltung öffentlicher Einrichtungen decken; im Blick hatte der Satzungsgeber dabei die öffentlichen Einrichtungen für Kur- und Erholungszwecke.⁶⁷ Es liegt aber keine nachvollziehbare Verknüpfung vom Halten einer Zweitwohnung und der Verwendung der Abgaben für Kur- und Erholungszwecke durch die Stadt vor.

⁶⁰ Kirchhoff, F., Grundriß des Abgabenrechts, Rn. 56; Wilms, Das Recht der Sonderabgaben nach dem GG, S. 14 f.

⁶¹ BVerfGE 65, 325.

⁶² BVerfGE 65, 325.

⁶³ BVerfGE 49, 343; vgl. Selmer, Steuer und parafiskalische Sonderabgaben, GewArch 1981, S. 42 f.; Wilms, Das Recht der Sonderabgaben nach dem GG, S. 15.

⁶⁴ Vgl. Jarass, Verfassungsrechtliche Grenzen für die Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben, DÖV 1989, S. 1018.

⁶⁵ Puwalla, Qualifikation von Abgaben, S. 132.

⁶⁶ BVerfGE 65, 325.

⁶⁷ BVerfGE 65, 325.

Jedoch existieren auch Zwecksteuern, deren Zwecknähe deutlicher hervortritt, wie z. B. bei der Mineralölsteuer⁶⁸. Das Aufkommen der Mineralölsteuer war nach dem Straßenbaufinanzierungsgesetz⁶⁹, für Zwecke des Straßenbaus zu verwenden. Im Verlauf der Entwicklung des Mineralölsteuergesetzes wurde allerdings auch Heizöl in die Abgabepflicht mit einbezogen, welches wiederum keine enge Verbindung von Abgabe und Verwendungszweck (Straßenbau) aufwies.⁷⁰

Im Ergebnis bleibt, dass die aus einer Zwecksteuererhebung aufgebrauchten Mittel und deren Verwendung dem Gesamtkollektiv zurechenbar sind und keine Gegenleistung für eine bestimmte Gruppe von Abgabeschuldnern darstellen.⁷¹ Der Bau von Erholungseinrichtungen führt zu einer Erweiterung des freizeithlichen Wohlbefindens innerhalb einer Stadt und zwar für dessen gesamte Bürgerschaft. Der Ausbau des deutschen Straßennetzes dient nicht nur jedem Autofahrer, sondern ebenso der Wirtschaft im Allgemeinen. Durch gute Autobahnvernetzungen und Straßensituationen werden der öffentliche Nahverkehr und der Transportverkehr von Gütern positiv beeinflusst.

Damit entsteht letztlich keine Abweichung vom definierten Steuerbegriff durch die Zwecksteuer. Zwecksteuern bilden somit nur eine bestimmte Ausprägung der Verwendungsplanung von Steuern.⁷² Eine Zweckbindung von Abgabebelasten, die der allgemeinen Haushaltsfinanzierung dienen, erscheint im Übrigen grundsätzlich unsystematisch für den Steuerbegriff. Eine Lösung dieses Grundsatzproblems kann nur die rechtlich nicht bindende Selbstverpflichtung der Mittelverwendung darstellen, die eine (Zweck-)Steuererhebung für die Abgabepflichtigen nachvollziehbarer gestaltet; wohingegen jedoch kein materieller Unterschied zur allgemeinen Steuer ohne expliziten Rechtfertigungszweck vorhanden ist. Im Ergebnis stellt die Zwecksteuer damit keine besondere Abgabeform dar, sondern lediglich eine Bezeichnungsform erhebungspolitischer Begründungen der jeweiligen Steuer.

⁶⁸ Das MineralölsteuerG wurde 2006 durch das Energiesteuergesetz vom 15.7.2006, BGBl. I S. 1534, aufgehoben.

⁶⁹ Vom 28.3.1960, BGBl. I, vom 31.3.1960, S. 201.

⁷⁰ Puwalla, Qualifikation von Abgaben, S. 133; vgl. Beckmann, Verfassungsrechtsfragen im Grenzbereich zwischen Steuern und besonderen Abgaben, S. 59.

⁷¹ Puwalla, Qualifikation von Abgaben, S. 134; siehe auch Voß, Strukturelemente der Verbrauchsteuern, S. 280.

⁷² So auch i. E. Selmer, Steuer und parafiskalische Sonderabgaben, GewArch 1981, S. 42.

II. Vorzugslasten

Nachdem die Tatbestandsmerkmale und die Funktionen der Steuer untersucht wurden, ist es folgend notwendig, die nicht-steuerlichen Abgaben zur Abgrenzung darzustellen und in sich zu differenzieren. Im Folgenden wird der Begriff der Steuer von dem der Gebühr und des Beitrages, innerhalb der sogenannten Vorzugslasten, unterschieden; wie dies bereits innerhalb des § 1 RAO⁷³, der Gebühren und Beiträge von der Steuer abgrenzt, angelegt ist.

1. Gebühren

a. Der Gebührenbegriff

Das GG enthält, wie bereits zu der Steuer, auch keine Definition der Gebühr.⁷⁴ Eine gesetzliche Definition des Gebührenbegriffs, die sämtliche Erscheinungsformen umfasst, existiert ebenfalls nicht; in den jeweiligen kommunalen Abgabegesetzen der Länder finden sich jedoch spezielle Prägungen des Gebührenbegriffs.⁷⁵ Nach § 4 Abs. 2 KAG NRW sind Gebühren: „Geldleistungen, die als Gegenleistung für eine besondere Leistung – Amtshandlung oder sonstige Tätigkeit – der Verwaltung (Verwaltungsgebühren) oder für die Inanspruchnahme öffentlicher Einrichtungen und Anlagen (Benutzungsgebühren) erhoben werden“.

Diese Verwaltungs- und Benutzungsgebühren sind die herkömmlichen Gebührenarten und bilden die Gebühren im engeren Sinn.⁷⁶ Verwaltungsgebühren werden für individuelle Amtshandlungen oder sonstige Tätigkeiten der Behörden erhoben. So besagt das KAG Niedersachsen in § 4: „Die Gemeinden und Landkreise erheben im eigenen Wirkungsbereich Verwaltungsgebühren als Gegenleistung für Amtshandlungen und sonstige Verwaltungstätigkeiten, wenn die Beteiligten hierzu Anlass gegeben haben.“ Benutzungsgebühren

⁷³ Reichsabgabenordnung, RGBl. 1919, S. 1993, „Steuern sind im Sinne der Reichsabgabenordnung [...] nicht darunter fallen Gebühren für besondere Inanspruchnahme der Verwaltung und Beiträge (Vorzugslasten). [...]“.

⁷⁴ Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben, S. 27; Selmer, Verfassungsrechtliche und finanzrechtliche Rahmenbedingungen, UTR 16, 1992, S. 22, sieht den Gegenleistungsbezug als „einzigsten verfassungsschweren Kern des Gebührenbegriffs“ an; Hennecke, GG, Art. 105 Rn. 70 f.; ders., Öffentliches Finanzwesen Finanzverfassung, Rn. 381; Siekmann, GG, vor Art. 104a Rn. 94; der Begriff der Gebühr wird allerdings im GG verwendet: so in Art. 74 Abs. 1 Nr. 22 GG und in Art. 80 Abs. 2 GG.

⁷⁵ Hennecke, Öffentliches Finanzwesen Finanzverfassung, Rn. 373.

⁷⁶ Hennecke, Öffentliches Finanzwesen Finanzverfassung, Rn. 390; nach Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben, S. 34, kann als Gebühr im weiteren Sinn die Vorteilsabschöpfungsabgabe wie im Wasserentnahmeentgelt (BVerfGE 93, 319) gesehen werden.

werden dagegen für die Inanspruchnahme einer öffentlichen Anstalt oder Einrichtung erhoben. Im KAG Niedersachsen werden diese Benutzungsgebühren in § 5 wie folgt umschrieben: „Die Gemeinden und Landkreise erheben als Gegenleistung für die Inanspruchnahme öffentlicher Einrichtungen Benutzungsgebühren, soweit nicht ein privatrechtliches Entgelt gefordert wird. Das Gebührenaufkommen soll die Kosten der jeweiligen Einrichtung decken, jedoch nicht übersteigen.“

Eine Entwicklung von neuen, über die Verwaltungs- und Benutzungsgebühren hinausgehenden Gebührentypen hat sich insbesondere im Bereich der sogenannten Öko-Abgaben vollzogen⁷⁷: Diese Abgaben finden u. a. im Umweltschutzrecht ihre Verwendung; die Ressourcen-Nutzungsgebühr und die Verleihungsgebühr sind entsprechende Ausprägungen.

Gebühren in ihrem grundlegenden Verständnis setzen zunächst eine vom zuständigen Gesetzgeber hoheitlich auferlegte Geldzahlungspflicht an einen Träger öffentlicher Gewalt voraus; wobei ebenso Beliehene gebührenberechtigt sein können.⁷⁸ Die Gebühr bezieht sich auf eine individuell zurechenbare Leistung oder eine individuelle Kostenverursachung, die durch eine Geldzahlung als Gegenleistung auszugleichen ist.⁷⁹ Der Belastungsgrund muss dabei folglich nicht ausschließlich ein begründeter Vorteil für eine individualisierbare Person sein. Der Begriff der „Vorzugslast“ ist insofern irreführend, da die Abgabe ebenso für eine reine Kostenüberwälzung erhoben werden kann.⁸⁰ So kann auch eine eindeutig zurechenbare Kostenverursachung eine Gebührenpflicht begründen.⁸¹

Eine Abgrenzung der Vorzugslasten von den Steuern ist wegen der unterschiedlichen finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben notwendig.⁸² Während sich die Gesetzgebungskompetenz für Steuern aus den Art. 104a ff. GG ergibt, findet sich für die Gebührenerhebung in den allermeisten Fällen⁸³ keine

⁷⁷ Hennecke, Öffentliches Finanzwesen Finanzverfassung, Rn. 391 f.; zum Begriff der Verleihungsgebühr siehe u. a.: Kirchhof, P., Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben, DStJG, Bd. 15, 1993, S. 13 f.; Kirchhof, F., Leistungsfähigkeit und Wirkungsweisen von Umweltabgaben an ausgewählten Beispielen, DÖV 1992, S. 237 f.

⁷⁸ Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben, S. 28.

⁷⁹ Vgl. u. a. BVerfGE 50, 217; Hennecke, Öffentliches Finanzwesen Finanzverfassung, Rn. 375; vgl. Selmer, Verfassungsrechtliche und finanzrechtliche Rahmenbedingungen, UTR 16, 1992, S. 22.

⁸⁰ Waechter, Sonderabgaben, ZG 2005, S. 107 f.; Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben, S. 29; Kirchhof, P., HStR, Bd. IV, 2. Aufl. § 88 Rn. 188.

⁸¹ Kirchhof, P., HStR, Bd. IV, 2. Aufl. § 88 Rn. 188.

⁸² Siekmann, GG, vor Art. 104a Rn. 93; Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben, S. 27.

⁸³ Bis auf den Art. 74 Abs. 1 Nr. 22 GG, der Straßenbenutzungsgebühr.

entsprechende grundgesetzliche Regelung. Es sind für Gebühren die Gesetzgebungskompetenzen aus den allgemeinen Regeln der Art. 73 ff. GG herzuleiten.⁸⁴ Sie ergeben sich somit als Annexkompetenz der jeweiligen Sachregelungskompetenz, bzw. der Regelungskompetenz für die den jeweiligen Aufwand oder Vorteil begründende Sachmaterie.⁸⁵ Ihre Rechtfertigung findet sich folglich in der dem Grunde nach vorliegenden Ausgleichsfunktion.⁸⁶ Vorzugslasten sind der Steuer jedoch insoweit ähnlich, als dass sie Geldleistungspflichten des Bürgers gegenüber dem Staat begründen, die hoheitlich auferlegt werden.⁸⁷ Im Gegensatz zur Steuer müssen diese jedoch nicht voraussetzungslos erbracht werden, sondern nur dann, wenn der Staat über den Rahmen seiner allgemeinen Daseinsvorsorge hinaus tätig wird und damit Einzelne begünstigt oder besondere Kosten durch Einzelne verursacht werden.⁸⁸ Dies erscheint als wesentlicher Unterschied der Abgabearten.

Das BVerfG⁸⁹ grenzt in früheren Entscheidungen mit Hilfe des § 1 RAO die Gebühr von der Steuer ab: „Durch das Merkmal ‚Gegenleistung für eine besondere Leistung‘ sollen die Steuern abgegrenzt werden von den Gebühren und Beiträgen“. Das BVerfG löste sich jedoch im Zeitverlauf vom dem Gebührenbegriff der RAO. Das BVerfG⁹⁰ beschreibt Gebühren nunmehr: „Gebühren sind öffentlich-rechtliche Geldleistungen, die aus Anlaß individuell zurechenbarer, öffentlicher Leistungen dem Gebührenschuldner durch eine öffentlich-rechtliche Norm oder sonstige hoheitliche Maßnahme auferlegt werden und dazu bestimmt sind, in Anknüpfung an diese Leistung deren Kosten ganz oder teilweise zu decken. Ihre besondere Zweckbestimmung, Einnahmen zu erzielen, um speziell die Kosten der individuell zurechenbaren öffentlichen Leistung ganz oder teilweise zu decken, unterscheidet die Gebühr regelmäßig von der Steuer.“

Die spezielle Finanzierungsverantwortlichkeit des Gebührenschuldners ist wegen einer notwendigen Abgrenzung zu den Steuern somit besonders be-

⁸⁴ BVerfGE 108, 1; Pieroth, GG, Art. 105 Rn. 13a; Sannwald, GG, Art. 70 Rn. 45; vgl. zu dem Problem der Ertragshoheit Friedrich, Der Begriff der Ertragshoheit im Finanzverfassungsrecht, DÖV 1976, S. 764 ff.

⁸⁵ BVerfGE 105, 185; Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben, S. 39; Kirchhof, P., HStR, Bd. IV, 2. Aufl., § 88 Rn. 210; Isensee, GS Geck, S. 368 f.; Wendt, HStR, Bd. VI, 3. Aufl., § 139 Rn. 53.

⁸⁶ BVerfGE 108, 1; Schoch, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Erhebung von Sonderabgaben, Jura 2010, S. 198.

⁸⁷ Vgl. Wilms, Das Recht der Sonderabgaben nach dem Grundgesetz, S. 16.

⁸⁸ Wilms, Das Recht der Sonderabgaben nach dem Grundgesetz, S. 16 f.

⁸⁹ BVerfGE 7, 244.

⁹⁰ BVerfGE 50, 217.

deutsam.⁹¹ Denn gerade diese besondere Verantwortlichkeit bildet den zentralen Unterschied zu den Steuern, bei denen eine solche Verantwortung fehlt.⁹² Eine individuell zurechenbare Finanzierungsverantwortlichkeit eines öffentlichen Aufwands entsteht, wenn ein Schuldner die Kosten individualisierbar veranlasst hat, wenn er durch einen Aufwand individualisierbar bevorzugt worden ist oder wenn er den Tatbestand eines lenkbaren, aufwanderheblichen Verhaltens erfüllt oder erfüllen wird.⁹³ Der Gebührenschuldner ist somit grundsätzlich derjenige, der einen öffentlichen Aufwand veranlasst oder besonders begünstigt wird.⁹⁴ Die personelle Einheit des Schuldners und des Veranlassers bzw. Begünstigten liegt dabei in aller Regel vor.⁹⁵

Erfasst werden somit nur individuell zurechenbare Leistungen. Es genügt nicht, dass einer gewissen Gruppe ein Vorteil erwächst, es muss einer einzelnen Person direkt ein Vorteil gewährt werden.⁹⁶ Die Finanzierungsverantwortung scheitert aber nicht schon daran, dass die Leistung auch der Allgemeinheit zugutekommt; notwendigerweise muss der Gebührenschuldner den Vorteilen aus der Leistung evident näher stehen als die Allgemeinheit.⁹⁷ Bloß mittelbare Vorteile sind somit nicht als staatliche Leistung akzeptiert, die als Gegenleistung die Erhebung von Vorzugslasten rechtfertigen.⁹⁸

Die Gebühr hat grundsätzlich einen Einnahmezweck, nämlich eine vollständige oder teilweise Deckung von (Verwaltungseinrichtungs-)kosten. Der Staat generiert aber keine neuen Finanzmittel wie durch eine Steuererhebung, sondern gleicht lediglich seine Vermögenseinbuße aus.⁹⁹ Die Gebühr kann neben diesem Finanzierungszweck auch als Handlungsmittel eingesetzt werden und Lenkungsziele verfolgen.¹⁰⁰

⁹¹ Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben, S. 30.

⁹² Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben, S. 30.

⁹³ Kirchhof, P., HStR, Bd. IV, 2. Aufl., § 88 Rn. 194; Kirchhof, P., HStR, Bd. V, 3. Aufl., § 119 Rn. 43; Hennecke, Öffentliches Finanzwesen Finanzverfassung, Rn. 375.

⁹⁴ Kirchhof, P., HStR, Bd. V, 3. Aufl., § 119 Rn. 43.

⁹⁵ Kirchhof, P., HStR, Bd. V, 3. Aufl., § 119 Rn. 43.

⁹⁶ Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben, S. 29.

⁹⁷ Vgl. BVerfGE 95, 188; im Ergebnis ähnlich: BVerfGE 91, 217; Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben, S. 30; Hennecke, Öffentliches Finanzwesen Finanzverfassung, Rn. 376.

⁹⁸ BVerfGE 110, 370; Siekmann, GG, vor Art. 104a Rn. 93.

⁹⁹ Staudacher, Zulässigkeit von Sonderabgaben, S. 107.

¹⁰⁰ Lang, Steuerrecht, § 3 Rn. 22; Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben, S. 30; vgl. BVerfGE 50, 217; Fleiner, § 27, S. 426; Kirchhof, P., HStR, Bd. IV, 2. Aufl., § 88 Rn. 190; Kirchhof, P., HStR, Bd. V, 3. Aufl., § 119 Rn. 40.

b. Die Bemessung der Gebührenhöhe

Grundsätzlich bestehen keine Bedenken gegen eine Gebührenerhebung, denn sie ist dem Grunde nach durch ihre Ausgleichsfunktion sachlich besonders gerechtfertigt.¹⁰¹ Jedoch kann die gesetzliche Ausgestaltung ihrer Bemessung mit der Begrenzungs- und Schutzfunktion der bundesstaatlichen Finanzverfassung kollidieren.¹⁰² Insbesondere die Höhe des Gebührensatzes und der Grund der Gebührenerhebung bedürfen kompetenzrechtlich einer unterscheidungskräftigen Legitimation.¹⁰³ Anerkannte Kategorien von legitimierenden Gebührenzwecken sind u. a.:

- die Kostendeckung¹⁰⁴: Mit Gebühren wird regelmäßig die besondere Zweckbestimmung verfolgt, Einnahmen zu erzielen, um spezielle Kosten der individuell zurechenbaren öffentlichen Leistung ganz oder teilweise zu decken.
- der Ausgleich von Vorteilen¹⁰⁵: Dieser kann Gebührenzweck sein, wenn dem Einzelnen aufgrund einer ihm zurechenbaren öffentlichen Leistung individuelle Vorteile zufließen.
- die Lenkungszweckfunktion¹⁰⁶, bei der die Gebührenhöhe unter Berücksichtigung des Ziels einer begrenzten Verhaltenssteuerung festgelegt werden darf.

Aus ihrer Rechtsnatur als Ausgleich für bestimmte staatliche Leistungen oder Kosten folgt, dass Vorzugslasten nicht beliebig festgesetzt werden dürfen.¹⁰⁷ Eine Gebührenbemessung ist verfassungsrechtlich nicht mehr sachlich gerechtfertigt, wenn sie in einem groben Missverhältnis zu den verfolgten legitimen Gebührenzwecken steht.¹⁰⁸ Für die Bemessung der Gebührenhöhe wer-

¹⁰¹ BVerfGE 108, 1.

¹⁰² BVerfGE 108, 1.

¹⁰³ BVerfGE 108, 1; vgl. Sannwald, GG, Art. 70 Rn. 47 ff.

¹⁰⁴ BVerfGE 108, 1; BVerfGE 50, 217; BVerfGE 97, 332; Arndt, Grundzüge des allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts, S. 62; Pieroth, GG, Art. 105 Rn. 13a.

¹⁰⁵ BVerfGE 108, 1; BVerfGE 93, 319; Arndt, Grundzüge des allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts, S. 62; Pieroth, GG, Art. 105 Rn. 13a.

¹⁰⁶ BVerfGE 108, 1; BVerfGE 50, 217; Arndt, Grundzüge des allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts, S. 62; Pieroth, GG, Art. 105 Rn. 13a; Kirchhof, P., Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben, DStJG, Bd. 15, 1993, S. 14.

¹⁰⁷ Siekmann, GG, vor Art. 104a Rn. 101.

¹⁰⁸ BVerfGE 108, 1; so auch bereits Kreft, Die begriffliche Abgrenzung von Steuer und Gebühr, S. 75.

den vor allem das Prinzip der Kostendeckung und das Äquivalenzprinzip verwendet.¹⁰⁹

Das Kostendeckungsprinzip stellt die klassische Form der Gebührenbemessung dar.¹¹⁰ Es besagt, dass die Abgabehöhe nach den Kosten der Leistungserstellung in der Sphäre der öffentlichen Verwaltung zu bemessen ist.¹¹¹ Insofern findet es bei einer Kostenprovokation seine Anwendung.¹¹² Dabei wird Bezug auf die Gesamthaushaltskosten genommen, nicht zwangsläufig jedoch auf eine Zumessung der Abgabe gegenüber dem einzelnen Schuldner.¹¹³ Es ist insofern ein betriebswirtschaftliche Kostenbegriff zu unterstellen. Dieser beinhaltet neben dem tatsächlichen Geldfluss auch weitere kalkulatorische Kosten¹¹⁴; zudem führt eine potentielle Kostenüberdeckung nicht unmittelbar zur Verfassungswidrigkeit der Abgabeverpflichtung.¹¹⁵

Das Äquivalenzprinzip beschreibt dagegen eine Gegenüberstellung von individualisierter öffentlicher Leistung und der vom Schuldner dafür zu entrichtenden Gebühr.¹¹⁶ Hier wird ein hypothetisch quantifizierter Wert der Verwaltungsleistung als aufrechenbare Gegenleistung für die Bemessung der Abgabehöhe angenommen.¹¹⁷ Es sollte demnach ein angemessenes Verhältnis zwischen Gebührenhöhe und dem individuellen Wert der öffentlichen Leistung für den Schuldner bestehen und dieser Wert darf nicht überstiegen werden.¹¹⁸ Das Äquivalenzprinzip muss dabei jedoch nicht bereits bei einer Überschreitung des angenommenen Wertes scheitern, sondern vielmehr erst dann, wenn die Abgabehöhe selbst über den Lenkungszweck der Abgabebelastung hinausgeht.¹¹⁹ Das Äquivalenzprinzip stellt damit im Ergebnis den abgaberechtlichen Ausdruck des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes als den Vorzugslasten immanentes Gerechtigkeitsprinzip dar.¹²⁰

¹⁰⁹ Detterbeck, Öffentliches Recht, Rn. 391; siehe ausführlich zum Äquivalenzprinzip: Schmehl, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, S. 13 ff., S. 68 ff.

¹¹⁰ Vgl. Müller-Franken, Berliner Kommentar zum GG, Art. 105 Rn. 99.

¹¹¹ Kirchhof, F., Grundriß des Abgaberechts, Rn. 177.

¹¹² Waldhoff, HStR, Bd. V, 3. Aufl., § 116 Rn. 87.

¹¹³ Isensee, GS Geck, S. 385.

¹¹⁴ Kirchhof, F., Grundriß des Abgaberechts, Rn. 178.

¹¹⁵ Müller-Franken, Berliner Kommentar zum GG, Art. 105 Rn. 99.

¹¹⁶ Hennecke, Öffentliches Finanzwesen Finanzverfassung, Rn. 405 sowie Rn. 422; vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, S. 476 ff.

¹¹⁷ Kirchhof, F., Grundriß des Abgaberechts, Rn. 175.

¹¹⁸ Isensee, GS Geck, S. 385; Hennecke, Öffentliches Finanzwesen Finanzverfassung, Rn. 405.

¹¹⁹ Kirchhof, F., Grundriß des Abgaberechts, Rn. 176.

¹²⁰ Kreft, Die begriffliche Abgrenzung von Steuer und Gebühr, S. 86; Siekmann, GG, vor Art. 104a Rn. 104; vgl. auch BVerfGE 50, 217.

2. Beiträge

a. Der Beitragsbegriff

Die Beiträge bilden neben den Gebühren die zweite Gruppe der Vorzugslasten. Gemeinsam ist beiden Abgaben eine enge Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung, die auch das maßgebliche Abgrenzungsmerkmal zur Steuer bildet.¹²¹

Das BVerwG¹²² charakterisiert den Beitrag „[...] als eine Abgabe zur vollen oder teilweisen Deckung der Kosten einer öffentlichen Einrichtung, die von demjenigen erhoben wird, dem die Einrichtung einen besonderen Vorteil gewährt, also die Gegenleistung für einen gewährten Sondervorteil. Dabei ist es für das Entstehen der Beitragspflicht gleichgültig, ob der Abgabepflichtige den gebotenen Vorteil tatsächlich zieht“. Daran anschließend stellt auch das BVerfG¹²³ Merkmale für den Beitrag auf, womit der Beitrag als „Beteiligung der Interessenten an den Kosten einer öffentlichen Einrichtung“ und als „für die potentielle Inanspruchnahme einer staatlichen Einrichtung erhoben“ anzusehen ist. Wegen des Vorzugslastcharakters ist der Sachgrund der Beitragserhebung, wie bei der Gebühr, ein finanzieller Ausgleich des nunmehr nur angebotenen Vorteils.¹²⁴ Die Legitimation der Beiträge wird durch den Gedanken der Gegenleistung, dem Ausgleich von Vorteilen und Lasten, erreicht.¹²⁵ Im Gegensatz zu der bei Gebühren bestehenden unmittelbaren Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung, müssen sich bei Beiträgen Leistung und Gegenleistung allerdings nur potentiell gegenüber stehen.¹²⁶ Während die Gebühr eine Abgabe für eine individualisierbare und tatsächliche Leistung der Verwaltung darstellt, ist der Beitrag eine Abgabe für die gewährte, aber ggf. nur potentielle Nutzenziehung.¹²⁷ Der Kreis der Abgabepflichtigen ist bei einem Beitrag somit weiter gefasst, als bei der Gebühr. Bei einer Gebühr dürfen nur tatsächliche Inanspruchnehmer einer Belastung unterliegen, wohingegen der

¹²¹ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, S. 477 f.; Hennecke, Öffentliches Finanzwesen Finanzverfassung, Rn. 415.

¹²² BVerwGE 72, 212.

¹²³ BVerfGE 14, 312; BVerfGE 92, 91.

¹²⁴ Kirchhof, F., Grundriß des Abgaberechts, Rn. 185.

¹²⁵ BVerfGE 9, 291; Friauf, in: Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz, Bd. 2, S. 313; Lang, Steuerrecht, § 3 Rn. 23.

¹²⁶ Kirchhof, P., Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben, DStJG, Bd. 15, 1993, S. 15 f.; Mai, Sonderabgaben, S. 8; Puwalla, Qualifikation von Abgaben, S. 51; Waldhoff, HStR, Bd. V, 3. Aufl., § 116 Rn. 90; Rottländer, Haushaltspolitische Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben, S. 17.

¹²⁷ Birk, Steuerrecht, Rn. 118; Rottländer, Haushaltspolitische Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben, S. 17.

Beitrag auch von rein potentiellen Nutzern gefordert werden kann.¹²⁸ Im Unterschied zu den Gebühren, kann mit der Erhebung eines Beitrags daher nur äußerst schwierig eine Lenkungsfunction verfolgt werden.¹²⁹ Denn der Beitrag wird unabhängig von einer tatsächlichen Inanspruchnahme erhoben, was eine Lenkungswirkung des Abgabepflichtigen dahingehend unwirksam erscheinen lässt, sein Verhalten anzupassen, sobald er zu einer pauschalen Abgabe verpflichtet wird. Die Grundsätze der Gebührenbemessung sind auf die der Beitragserhebung dennoch übertragbar, auch hier gelten entsprechend das Kosten-/ und Äquivalenzprinzip.¹³⁰

Für eine konkretisierende Abgabeklassifikation muss der Beitragsbegriff in einen engen, den klassischen Beitrag, der als Vorzugslast direkte Vorteile ermöglicht und einen weiten Begriff, der u. a. die Verbandslasten und die Sozialversicherungsbeiträge miteinschließt, unterteilt werden.¹³¹ Einer Abgrenzung bedarf der Beitrag des Weiteren von der Zwecksteuer. Die Zwecksteuer unterscheidet sich vom Beitrag dadurch, dass sie deklaratorisch zwar ebenfalls zu bestimmten staatlichen Leistungen in Beziehung steht, aber die Erfüllung der öffentlichen Aufgabe keine Gegenleistung für eine bestimmte Person impliziert.¹³² Es liegt bei der Zwecksteuer keine Begrenzung der Zahlungsverpflichtung auf diejenigen vor, denen potentielle Vorteile gewährt werden könnten, wie dies bei einer Beitragserhebung der Fall ist.¹³³ Im Ergebnis liegt folglich eine (Zweck-)Steuer und kein Beitrag vor, wenn der Kreis der Abgabepflichtigen sowohl die potentiellen Inanspruchnehmer eines gewährten Vorteils als auch darüber hinausgehende Nichtbegünstigte beinhaltet und diese zu einer Finanzierung herangezogen werden.¹³⁴ Im Übrigen gilt das zuvor entwickelte Ergebnis, dass eine Zwecksteuer bei genauer Betrachtung keine eigenständige Abgabeform darstellt, sondern lediglich eine Steuererhebungsrechtfertigungsart und sich insofern grundlegend vom Beitrag unterscheidet.¹³⁵ Das enge Beitragsverständnis enthält, im Gegensatz zu vielen Verbands- oder Mitgliedsbeiträgen, einen Bezug zu einem besonderen Vorteil des Abgabe-

¹²⁸ Kirchhof, F., Grundriß des Abgaberechts, Rn. 184.

¹²⁹ Kirchhof, F., Grundriß des Abgaberechts, Rn. 186.

¹³⁰ Müller-Franken, Berliner Kommentar zum GG, Art. 105 Rn. 112; Hennecke, Öffentliches Finanzwesen Finanzverfassung, Rn. 422; vgl. Sannwald, GG, Art. 70 Rn. 57; siehe z. B. VG Augsburg, Urteil vom 5.05.2011, Az. Au2K09.824.

¹³¹ Waldhoff, HStR, Bd. V, 3. Aufl., § 116 Rn. 88; Isensee, GS Geck, S. 372; vgl. Sannwald, GG, Art. 70 Rn. 45

¹³² Arndt, Grundzüge des allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts, S. 66; Hennecke, Öffentliches Finanzwesen Finanzverfassung, Rn. 415.

¹³³ Arndt, Grundzüge des allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts, S. 66.

¹³⁴ Hennecke, Öffentliches Finanzwesen Finanzverfassung, Rn. 415.

¹³⁵ Siehe Teil A I 3 c dieser Arbeit.

pflichtigen. Die Beiträge im weiten Sinn knüpfen hingegen lediglich an die Verbands-, Kammerzugehörigkeit o. Ä. an. In diesem Fall genügen niedrige Maßstäbe für eine Form der Vorteilszurechnung.¹³⁶

Bei der Untersuchung der Rechtsprechung hinsichtlich des Vorteilsmerkmals innerhalb des Beitragsbegriffs zeigt sich eine gewisse Dreistufigkeit.¹³⁷ Die Beiträge im abgaberechtlichen Sinn¹³⁸ – welche dem engen Beitragsverständnis entsprechen – bedürfen einer Gewährung eines wirtschaftlichen Vorteils für den Abgabepflichtigen.¹³⁹ Bei den Verbands- oder Kammerbeiträgen dagegen, werden reduzierte Maßstäbe an den Vorteil angelegt.¹⁴⁰ Die Beitrags-erhebung wird allgemein als Gegenleistung für die Interessenvertretung der zugehörigen Mitglieder gerechtfertigt.¹⁴¹ Dadurch wird zwischen einem engen¹⁴² und einem daraus folgenden die Verbandslasten miteinschließenden weiten Beitragsbegriff differenziert.¹⁴³ Bei den Sozialversicherungsbeiträgen wird zudem in Teilen sogar nur noch vom „Grundsatz des sozialen Ausgleichs“ gesprochen.¹⁴⁴ Das BVerfG¹⁴⁵ formuliert dazu: „Der abgabenrechtliche Grundsatz, dass zu Beiträgen nur herangezogen werden darf, wer von einem bestimmten öffentlichen Unternehmen einen wirtschaftlichen Vorteil zu erwarten hat, gilt nicht für die Sozialversicherung; hier herrscht der Grundsatz sozialen Ausgleichs, nicht der der Abgeltung eines individuellen Vorteils.“ Im Ergebnis ist deshalb gerade die Gruppe der Arbeitgeber benachteiligt. Denn wenn noch davon ausgegangen werden kann, dass die Arbeitnehmer ihr eigenes soziales Risiko abfedern können, so scheinen die Arbeitgeber, keinen Vorteil für sich zu erlangen.¹⁴⁶ Die Rechtfertigung des BVerfG¹⁴⁷ zur Erhebung der Sozialversicherungsbeiträge von Arbeitgebern „deren Heranziehung zugunsten der Arbeitnehmer als Auswirkung eines Fürsorgeprinzips angesehen

¹³⁶ Puwalla, Qualifikation von Abgaben, S. 50.

¹³⁷ Puwalla, Qualifikation von Abgaben, S. 51 f.

¹³⁸ BVerfGE 9, 291.

¹³⁹ BVerfGE 7, 244.

¹⁴⁰ Puwalla, Qualifikation von Abgaben, S. 52; vgl. Klein, Kammerbeitrag und Finanzverfassung, DVBl. 1959, S. 315 ff.

¹⁴¹ Z. B. bestätigte das VG Oldenburg im Urteil vom 27.01.2011, Az. 12A837/09, die Anwendbarkeit des Äquivalenzprinzips für IHK-Beiträge und bejaht die Gegenleistung mit der Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben im Sinne der Mitglieder.

¹⁴² BVerwGE 42, 210.

¹⁴³ BVerwGE 42, 210; Puwalla, Qualifikation von Abgaben, S. 52; vgl. Klein, Kammerbeitrag und Finanzverfassung, DVBl. 1959, S. 319.

¹⁴⁴ BVerfGE 11, 105; Puwalla, Qualifikation von Abgaben, S. 52; Friauf, in: Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz, Bd. 2, S. 313.

¹⁴⁵ BVerfGE 11, 105.

¹⁴⁶ Puwalla, Qualifikation von Abgaben, S. 52; vgl. des Weiteren allgemein zum Arbeitgebervorteil: BVerfG Nichtannahmebeschluss vom 16.07.2012, NVwZ 2012, S. 1535-1541.

¹⁴⁷ BVerfGE 11, 105.

wird, von dem das moderne Arbeitsverhältnis geprägt ist“, ist demnach auf ein Fürsorgeprinzip gestützt, das mit den Merkmalen der Gegenleistung von Beiträgen im engen Sinne nicht mehr viel gemein hat.

b. Verbandslasten als Beiträge im weiten Sinn

Als Konsequenz der Differenzierung zwischen einem engen und einem weiten Beitragsbegriff muss insbesondere der Begriff der Verbandslast zur genauen Abgrenzung bestimmt werden.

Zwangsbeiträge öffentlicher Verbände gehören als besondere Vorteilsausgleichsabgaben nicht zwangsläufig zu den Beiträgen im engen Sinn.¹⁴⁸ Sie sind vor allem Geldleistungen der Mitglieder von Körperschaften des öffentlichen Rechts zur Finanzierung oder Förderung der Zweckbestimmung dieser.¹⁴⁹ Solche Abgaben, auch korporative (Zwangs-)Beiträge genannt¹⁵⁰, erscheinen nicht als Beiträge im abgaberechtlichen Sinn, wenn die Verbandslast nicht die spezifischen Merkmale des engen Beitragsbegriffs aufweist.¹⁵¹ Eine Verbandslast als Beitrag i. w. S. unterscheidet sich von einem abgaberechtlichen Beitrag dadurch, dass eine tatsächlich individuelle Gegenleistung nicht zwingender Bestandteil ihrer Zulässigkeit sein muss; denn nicht jede Zwangskörperschaft muss im überwiegenden Interesse ihrer Mitglieder gegründet werden.¹⁵² Es ist sodann vielmehr der Begriff der „Lastengemeinschaft“¹⁵³ in

¹⁴⁸ BVerwGE 42, 210; es sind durchaus Verbandslasten möglich, die in Übereinstimmung mit den o. g. Beitragsmerkmalen einen individuellen Vorteil für die Mitglieder generieren und damit Beiträge i. e. S. darstellen. Diese müssten dann jedoch nicht extra „Verbandslasten“ genannt werden, denn die Bezeichnung würde über den „Beitrags“-Begriff keiner weiteren Differenzierung bedürfen. Sie wären Beiträge per se. Das Urteil des VG Oldenburg vom 27.01.2011, Az. 12A837/09 ist ein Beispiel für die Argumentation der Rechtsprechung, dass „IHK-Beiträge“ wohl tendenziell zum engen Beitragsbegriff zählen sollen; i. E. so auch Puwalla, Qualifikation von Abgaben, S. 92.

¹⁴⁹ Düren, AO, § 3 Rn. 26; Klein, Kammerbeitrag und Finanzverfassung, DVBl. 1959, S. 317; Kirchhof, F., Grundriß des Abgaberechts, Rn. 15; Isensee, GS Geck, S. 373; Heun, GG, Art. 105 Rn. 22; Richter, Zur Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben, S. 47; Rottländer, Haushaltspolitische Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben, S. 18; Düren, AO, § 3 Rn. 26.

¹⁵⁰ Düren, AO, § 3 Rn. 26; Richter, Zur Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben, S. 47; Rottländer, Haushaltspolitische Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben, S. 18.

¹⁵¹ Rottländer, Haushaltspolitische Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben, S. 18; wohl a. A. BVerwGE 107, 69; sowie BVerwGE 92, 24; siehe Kirchhof, P., HStR, Bd. IV, 2. Aufl., § 88 Rn. 279 f.

¹⁵² Müller-Franken, Berliner Kommentar zum GG, Art. 105 Rn. 114; Rottländer, Haushaltspolitische Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben, S. 18; BVerfGE 42, 210; Scholz, AO, § 3 Rn. 14/7, Verbandslasten bieten keinen individuellen, sondern einen generellen Vorteil; Isensee, GS Geck, S. 374; Jarass, Verfassungsrechtliche Grenzen für die Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben, DÖV 1989, S. 1016 f.; Puwalla, Qualifikation von Ab-

das Zentrum der Betrachtung zu rücken. Bei solchen Verbandslasten ist die Verbandssolidarität maßgebend, nicht ein Vorteilsausgleich;¹⁵⁴ beim reinen Lastenverband ist gerade die Finanzierungsfunktion Hauptinhalt des Zusammenschlusses.¹⁵⁵ Versuche, Verbandslasten gezwungen bzw. gekünstelt einen ihnen immanenten Vorteil zu unterstellen, „führen zu einer gewaltsamen Dehnung und Verbiegung der Beitragsstrukturen“.¹⁵⁶ Im Fall des Lastenverbandes ist nicht nur die Verbandsaufgabe, sondern auch die Finanzierungsfunktion als Hauptaufgabe rechtfertigungsbedürftig.¹⁵⁷ Dann bedarf die Finanzverantwortlichkeit der im Lastenverband Zusammengeschlossenen einer besonderen Rechtfertigung, neben der Rechtfertigung der Verbandsaufgabe allgemein.¹⁵⁸ In diesem Kontext wird auch versucht, solche Lastengemeinschaftsabgaben als Sonderabgaben i. e. S. zu verstehen.¹⁵⁹ Dieses Verständnis bezieht sich auf die Tatsache, dass in einer solchen Konstellation von Abgabepflicht und Finanzierungsverantwortung einerseits und gruppennütziger Verwendung zur Deckung der gemeinsam zu tragenden Lasten andererseits, außer einer übergeordneten Verbandsstruktur¹⁶⁰, keine bemerkenswerten Unterschiede vorhanden sind.¹⁶¹ Die Verwaltungsorganisation kann – gerade

gaben, S. 92 f.; beide mit Hinweis auf den Erdölbevorratungsverband, dessen Aufgabe eine Bevorratung von Erdöl im Interesse der Allgemeinheit ist.

¹⁵³ Vgl. BVerwGE 42, 210.

¹⁵⁴ Vogel/Waldhoff, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts, Rn. 427; Müller-Franken, Berliner Kommentar zum GG, Art. 105 Rn. 114; vgl. auch Kirchhof, F., Grundriß des Abgaberechts, Rn. 187; Isensee, GS Geck, S. 375.

¹⁵⁵ Kirchhof, P., HStR, Bd. IV, 2. Aufl., § 88 Rn. 279; Ossenbühl, Zur Verbandslast als Finanzierungsinstrument der atomaren Endlagerung, DVBl. 2004, S. 1136.

¹⁵⁶ Isensee, GS Geck, S. 374; Vogel/Waldhoff, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts, Rn. 427; Siekmann, GG, vor Art. 104a Rn. 120, Fn. 384; eine solche künstliche Konstruktion liegt bei Betrachtung der bisherigen Darstellung bspw. auch im Urteil des VG Oldenburg vom 27.01.2011, Az. 12A837/09, vor, denn es ermangelt einer Gegenleistung nach o. g. strikten Kriterien.

¹⁵⁷ Ossenbühl, Zur Verbandslast als Finanzierungsinstrument der atomaren Endlagerung, DVBl. 2004, S. 1136.

¹⁵⁸ Ossenbühl, Zur Verbandslast als Finanzierungsinstrument der atomaren Endlagerung, DVBl. 2004, S. 1136; vgl. zum besonderen Rechtfertigungsbedarf Kirchhof, P., HStR, Bd. IV, 2. Aufl., § 88 Rn. 280; ebenso für eine besondere materielle Rechtfertigung von Verbandslasten Isensee, GS Geck, S. 377.

¹⁵⁹ Bauersfeld, Die Verbandslast, S. 54 ff.; ähnlich i. E. Waechter, Sonderabgaben, ZG 2005, S. 109; Jarass, Verfassungsrechtliche Grenzen für die Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben, DÖV 1989, S. 1017.

¹⁶⁰ Die Waechter auch nicht als Unterscheidungsrechtfertigung annimmt, Sonderabgaben sind normale Abgaben, ZG 2005, S. 117.

¹⁶¹ Siehe zu den Merkmalen von Sonderabgaben i. e. S. Gliederungspunkt A III 1; vgl. Bauersfeld, Die Verbandslast, S. 65, S. 160; auch Kirchhof, P., HStR, Bd. IV, 2. Aufl., § 88 Rn. 280, spricht von einer Annäherung der Verbandslast und der Sonderabgabe i. e. S. Das Urteil des VG Oldenburg vom 27.01.2011, Az. 12A837/09 enthält eine höchst fragliche, da fast sonderabgabenidentische Beschreibung des IHK-Beitrages: „[...] Der IHK-Beitrag belegt dagegen die Mitglieder der IHK mit der Abgabe, da sie in Sachnähe zu dem mit der Beitragserhebung verfolgten Zweck stehen. Er trifft die homogene Gruppe der Mitglieder,

wenn sie quasi leerläuft, durch eine eindeutige Zweckbestimmung als reiner Finanzierungszusammenschluss – kein ausschlaggebendes Kriterium zur Unterscheidung von der Verbandslast als Beitrag i. w. S. und der Sonderabgabe darstellen. So erscheint es folgerichtig, wenn für eine derartige Finanzierungslast eine zweifache Rechtfertigung für die Verbandsaufgabe und die Finanzierungsfunktion angeführt werden muss.¹⁶² Die Kriterien der Sonderabgabe i. e. S. bilden für den Teilbereich der Finanzierungsfunktion zwar geeignete Prüfungsparameter, jedoch sind diese wiederum kritisch in Bezug auf ihre existentielle Notwendigkeit per se zu hinterfragen und können daher nur als Brückenkonstrukt Verwendung finden.¹⁶³

Auf Seiten der Rechtsprechung beschreibt das BVerwG¹⁶⁴ die Verbandslast wie folgt: „Eine [...] Verbandslast bedarf ungeachtet ihrer (zumindest ungenauen) Bezeichnung als Beitrag zu ihrer Rechtfertigung voraussetzungsgemäß nicht des Nachweises eines ihr äquivalenten Vorteils; sie ist vielmehr -- wie im Verbandsrecht allgemein -- die selbstverständliche Folge einer gesetzlich angeordneten Pflichtmitgliedschaft [...] in einem öffentlich-rechtlichen Unterhaltungsverband.“

Eine gewisse Ähnlichkeit von bestimmten Verbandslasten kann nach den dargestellten Charakteristika auch zu den Steuern vorliegen.¹⁶⁵ Beide können gewissermaßen ohne individuelle Gegenleistung erhoben werden. Eine materielle Abgrenzung der Steuer zum korporativen Beitrag könnte dahingehend zu formulieren sein, dass der korporative Beitrag Verbandslast und eben nicht

für deren Zwecke das Abgabenaufkommen verwendet wird. Selbst wenn die Beklagte in den von den Klägerinnen angeführten Beispielen ihre Aufgabenzuweisung überschritten haben sollte, änderte eine solche Aufgabenüberschreitung die rechtliche Einordnung des Beitrags nicht. Die Gruppennützlichkeits des Beitragsaufkommens wird durch einzelne Übertretungen, wenn diese angenommen werden sollten, wie die Klägerinnen meinen, nicht in Frage gestellt. Dass die Beklagte sich in ihren Tätigkeiten in der Wirtschaftslenkung und -förderung auf die internationale und globale Verpflichtung ihrer Mitglieder bezieht und den deutschen Außenhandel erfasst, beseitigt die für die Beitragserhebung erforderliche Gruppennützlichkeits nicht. Das Bedürfnis nach einer allen Mitgliedern dienenden Interessenvertretung hat - im Gegenteil - diese in den letzten Jahren gewachsene Exporttätigkeit der deutschen Wirtschaft zu berücksichtigen. [...]“

¹⁶² Ossenbühl, Zur Verbandslast als Finanzierungsinstrument der atomaren Endlagerung, DVBl. 2004, S. 1136.

¹⁶³ Vgl. Reimer/Waldhoff, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Sonderabgaben des Banken- und Versicherungssektors, Rn. 155.

¹⁶⁴ BVerwGE 40, 10.

¹⁶⁵ Zum Teil wurde auch eine Übereinstimmung angenommen, die zwar als Ergebnis „nicht schön ist, aber nach dem Grundgesetz unausweichlich“, so Vogel, Kammerbeitrag und Finanzverfassung, DVBl. 1958, S. 492 f.; a. A. Klein, Kammerbeitrag und Finanzverfassung, DVBl. 1959, S. 315-319; ebenso ablehnend Isensee, m. w. N. auch auf die h. L., GS Geck, S. 373.

Gemeinlast sei¹⁶⁶; also nur einer bestimmten Gruppe und nicht der Allgemeinheit aufgelastet werden darf. Damit rückt er allerdings erneut in den Bereich der Sonderabgabe.¹⁶⁷ Zwei Merkmale zur Abgrenzung von Verbandslasten gegenüber Steuern sind jedoch, dass bei den Verbandslasten zum einen eine mitgliedschaftliche Struktur der öffentlich-rechtlichen Institution vorliegen muss, mit sich daraus ergebenden Mitwirkungsrechten seiner Mitglieder auf die Einnahmenverwendung und zum anderen, dass eine Beschränkung der Tätigkeit der öffentlich-rechtlichen Körperschaften auf eine sachlich enge und traditionell überkommene Aufgabe vorliegt.¹⁶⁸ Solange diese Abgrenzungskriterien vorliegen, ist ein Unterlaufen der finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben der Art. 104a ff. GG und des Vorrangs der Steuerfinanzierung¹⁶⁹ durch die Erhebung von Verbandslasten nicht ersichtlich.¹⁷⁰ Solche Verbandslasten sind grundsätzlich egalitär zu bemessen, d. h. gleiche Mitgliedsrechte bedingen gleiche Beitragspflichten, wobei Staffelungen nach sozialen Gesichtspunkten nicht grundsätzlich ausgeschlossen sind.¹⁷¹ Noch zu klären bleibt seitens der Literatur und Rechtsprechung, ob die Höhe der Abgaben als Verbandslasten, also Beiträge i. w. S., ohne Anknüpfung an einen individuellen Vorteil, am Äquivalenzprinzip gemessen werden kann.¹⁷²

c. Zusammenfassung und kritische Würdigung

Es existieren Verbandsbeiträge, wie solche an die IHK oder andere Kammern zu entrichtende, die einen z. T. kaum oder nur schwierig quantifizierbaren Vorteil für die Abgabepflichtigen ermöglichen. Verbandslasten, sollten sie individuell zurechenbare Vorteile ermöglichen, sind Beiträge i. e. S. Die Bezeich-

¹⁶⁶ Reimer/Waldhoff, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Sonderabgaben des Banken- und Versicherungssektors, Rn. 153.

¹⁶⁷ Siehe dazu u. a. die Ausführung zur „homogenen Gruppe“ in Teil A III 1 dieser Arbeit.

¹⁶⁸ Richter, Zur Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben, S. 47; vgl. Müller-Franken, Berliner Kommentar zum GG, Art. 105 Rn. 113; Siekmann, GG, vor Art. 104a Rn. 122; Heun, GG, Art. 105 Rn. 22.

¹⁶⁹ Gegen die Gewichtung des Vorrangs der Steuerfinanzierung Waechter, Sonderabgaben, ZG 2005, S. 100; zum Vorrang der Steuerfinanzierung, Hennecke, GG, Art. 105 Rn. 80.

¹⁷⁰ Vgl. i. E. Jarass, Verfassungsrechtliche Grenzen für die Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben, DÖV 1989, S. 1017.

¹⁷¹ Isensee, Nichtsteuerliche Abgaben, S. 448; Müller-Franken, Berliner Kommentar zum GG, Art. 105 Rn. 117.

¹⁷² Ablehnend: Isensee, Nichtsteuerliche Abgaben, S. 448; Isensee, GS Geck, S. 375; Müller-Franken, Berliner Kommentar zum GG, Art. 105 Rn. 116; anders bei real generierten Vorteilen durch den Zusammenschluss, da kann das Äquivalenzprinzip durchaus als Bemessungsgrundlage dienen, Kirchhof, F., Grundriß des Abgaberechts, Rn. 188; so auch Isensee, GS Geck, S. 374; befürwortend u. a. das VG Augsburg, Urteil vom 5.05.2011, Az. Au2K09.824; siehe auch VG Oldenburg, Urteil vom 27.01.2011, Az. 12A837/09.

nung als Verbandslast bezeichnet dann nur ergänzend den Zusammenschluss von Individuen zu einer Körperschaft, was aber an der Qualifikation der Abgabe nichts zu ändern vermag. Auch reine Lastenverbände müssen sowohl im Hinblick auf ihre Aufgabe als auch auf ihre daraus resultierende Finanzierungsverantwortlichkeit verfassungskonform ausgestaltet sein. Für die Einschätzung der Legitimation ist es bedeutsam, dass sich Abgabeverpflichtungen entweder als Vorzugslast oder als Sonderabgabe qualifizieren lassen.¹⁷³ Die Qualifizierung als Vorzugslast wird anhand der o. g. Bedingungen und mangels potentieller Vorzüge für den einzelnen Abgabepflichtigen in aller Regel schwierig vertretbar sein, denn sonst läge ein Beitrag i. e. S. vor, der wenig abgaberechtliche Probleme aufweist. Eine Einordnung als Sonderabgabe mit Finanzierungsfunktion bedingt einer solchen Abgabe andersartige Zulässigkeitsanforderungen und strukturiert die grundlegende Zuordnung von Lastenverbänden als Unterform der Verbandslasten zum Beitragsbegriff um. Allerdings wäre es nur konsequent, wenn die Rechtsprechung und die Literatur einheitlich vertreten würden, dass ähnliche Belastungskonstellationen ähnlichen Rechtfertigungsvoraussetzungen unterliegen. Dies ist jedoch nicht ersichtlich. Die ständige Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte klassifiziert Kammerbeiträge i.S.v. Lastengemeinschaftsabgaben als Beiträge, anstatt als eine Ausprägungsform von Sonderabgaben.¹⁷⁴ Die Gleichartigkeit der Abgabeformen ist hingegen evident und eine solche Einordnung daher nur schwerlich nachvollziehbar. Mit einer eindeutigeren Klassifikation der Verbandslasten würden unklare Abgaben vermieden und eine verständlichere Abgabenstruktur für die Schuldner ausgebildet. Es gilt insofern, eine nachvollziehbare und in sich geschlossene Merkmalsaufarbeitung anzustreben, welche die spezifischen Abgabeformen untereinander abbildet. Dazu wird im Folgenden die Sonderabgabe als besondere Abgabeform untersucht.

III. Sonderabgaben

1. Allgemeines zu Sonderabgaben

Die Sonderabgabe belastet den Abgabeschuldner über die allgemeine Steuerpflicht hinaus mit einer Geldzahlungslast.¹⁷⁵ Zudem werden Sonderabgaben

¹⁷³ Ossenbühl, Zur Verbandslast als Finanzierungsinstrument der atomaren Endlagerung, DVBl. 2004, S. 1139; Isensee, GS Geck, S. 377.

¹⁷⁴ Beispielhaft das VG Bayreuth, Urteil vom 6.04.2011, Az. B4K09.380, m.w.N. auf BVerwG, Urteil vom 26.06.1990 – 1 C 45/87 und vom 21.07.1998 – 1 C 32/97.

¹⁷⁵ BVerfGE 101, 141.

wie Steuern ohne unmittelbar korrespondierende Gegenleistung des Staates für den Abgabeschuldner erhoben.¹⁷⁶ Sonderabgaben und Steuern stimmen somit insoweit überein, als dass sie den Betroffenen eine Geldleistungspflicht voraussetzungslos, d. h. ohne Rücksicht auf eine direkt korrespondierende Gegenleistung der öffentlichen Hand, auferlegen.¹⁷⁷ Die Funktion, Mittel für den allgemeinen Finanzbedarf des Staates zu gewinnen, ist nach dem Willen der Verfassung aber ausschließlich der Steuer zugewiesen.¹⁷⁸ Die Sonderabgabe muss folglich durch einen besonderen Belastungsgrund gerechtfertigt und eindeutig von der Steuer abgegrenzt werden, um erstens, die kompetenzrechtlichen Bestimmungen der Belastung durch Abgaben nicht zu unterlaufen, zweitens, eine übermäßige Belastung der Schuldner durch ähnliche Abgaben zu verhindern und drittens, die durch Art. 110 Abs. 1 GG vorgesehene Budgethoheit des Parlaments nicht zu gefährden.¹⁷⁹

Die Abgrenzungskriterien einer Sonderabgabe zur Steuer umschreiben gleichzeitig die Zulässigkeitsvoraussetzungen jener; sie werden aus dem verfassungsrechtlichen Steuerbegriff und dem überkommenen Zweck der Steuer als Finanzierungsinstrument gewonnen.¹⁸⁰ Nur wenn sich ein besonderer Zurechnungsgrund findet, der den Grundsätzen der Finanzverfassung und dem Gleichheitsgebot für öffentliche Lasten genügt, ist der durch die Kompetenzordnung bewirkte Individualschutz des Bürgers, vor einer neben der steuerlichen Gemeinlast begründeten zusätzlichen Belastung Einzelner, gewahrt.¹⁸¹

Die Kompetenz zur Steuererhebung ergibt sich aus Art. 105 GG. Die steuerliche Ertragsverteilung beschreibt Art. 106 GG. Die Kompetenz zur Erhebung von Sonderabgaben ergibt sich dagegen aus den allgemeinen Sachgesetzge-

¹⁷⁶ BVerfGE 78, 249; BVerfGE 67, 256; Müller-Franken, Berliner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 105 Rn. 135; Hennecke, GG, Art. 105 Rn. 76.

¹⁷⁷ BVerfGE 55, 274; durch diese mangelnde korrespondierende Gegenleistung wird versucht, die Sonderabgabe von den Vorzugslasten abzugrenzen, vgl. Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben, S. 24, dass dies aber in Grenzbereichen schwierig wird, zeigt sich bei den Sonderabgaben ohne Finanzierungs- sondern mit Abschöpfungsfunktion, als Sonderabgaben i. w. S.

¹⁷⁸ BVerfGE 55, 274; BVerfGE 101, 141; nur stringent bei der Einordnung als „Steuerstaat“, der die Steuer als Haupteinnahmequelle vorsieht.

¹⁷⁹ BVerfGE 101, 141; BVerfGE 91, 186; BVerfGE 92, 91; Kirchhof, P., HStR, Bd. V, 3. Aufl. § 119 Rn. 71; Arndt, Grundzüge des allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts, S. 56 f.

¹⁸⁰ Ossenbühl, Zur Rechtfertigung von Sonderabgaben mit Finanzierungszweck, DVBl. 2005, S. 669.

¹⁸¹ Kirchhof, P., FS Friauf, S. 672; Elsner/Kaltenborn, Sonderabgaben im Steuerstaat, JA 2005, S. 824.

bungskompetenzen der Art. 73 ff. GG.¹⁸² Jedoch bilden die Art. 73 ff. GG für die Auferlegung von Abgaben zur Erzielung von Einnahmen zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs eines öffentlichen Gemeinwesens keine Kompetenzgrundlage, sondern nur für speziell rechtfertigungsbedürftige Abgaben.¹⁸³ Diese verfassungsrechtliche Kompetenz- und Organisationsordnung sichert durch die Begrenzung der staatlichen Regierungsgewalt damit zugleich staatsbürgerliche Freiheiten.¹⁸⁴

Die Ertragshoheit einer Sonderabgabe steht der die Sonderabgabe erlassenden Körperschaft zu.¹⁸⁵ Diese kann das Aufkommen in dem ihr zustehenden Maße verwalten. Sonderabgaben fließen regelmäßig nicht in die allgemeine Staatskasse, sondern in Sonderfonds (Parafisci).¹⁸⁶ Dieser haushaltsmäßigen Behandlung kann aber keine konstitutive Funktion zur Einordnung als Sonderabgabe zukommen, denn sonst stünden die Art. 104a ff. GG zur Disposition des einfachen Gesetzgebers.¹⁸⁷ Mithin werden Sonderabgaben auch nicht von den Finanzbehörden verwaltet.¹⁸⁸

Bei genauer Untersuchung der Sonderabgaben ist zu unterscheiden, zwischen Sonderabgaben, die hauptsächlich einen Finanzierungszweck verfolgen (Sonderabgaben i. e. S.) und Sonderabgaben, die ihren Schwerpunkt auf eine gewisse Verhaltenslenkung oder Ausgleichsfunktion gesetzt haben (Sonderabgaben i. w. S.).¹⁸⁹ Diese Kategorisierung ist bislang jedoch uneinheitlich und bildet eine heterogene Vielfalt von Ausprägungen ab.¹⁹⁰

¹⁸² BVerfGE 101, 141; Arndt, Grundzüge des allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts, S. 56; Birk, Steuerrecht, Rn. 122; Kirchhof, P., HStR, Bd. V, 3. Aufl. § 119 Rn. 75; Hennecke, GG, Art. 105 Rn. 79.

¹⁸³ BVerfGE 55, 274; BVerfGE 101, 141; BVerfGE 91, 186; Rengeling, HStR, Bd. VI, 3. Aufl., § 135 Rn. 13.

¹⁸⁴ Kirchhof, P., FS Friauf, S. 670; Friauf, Zur Zulässigkeit von Sonderabgaben, JA 1981, S. 263.

¹⁸⁵ Birk, Steuerrecht, Rn. 122.

¹⁸⁶ BVerfGE 57, 139; BVerfGE 55, 274; BVerfGE 101, 141; Kirchhof, P., FS Friauf, S. 671; Heun, Die Sonderabgaben als verfassungsrechtlicher Abgabetypus, DVBl. 1990, S. 667.

¹⁸⁷ Staudacher, Zulässigkeit von Sonderabgaben, S. 64; vgl. Henseler, Begriffsmerkmale und Legitimation von Sonderabgaben, S. 23.

¹⁸⁸ BVerfGE 55, 274.

¹⁸⁹ BVerfGE 67, 256; Elsner/Kaltenborn, Sonderabgaben im Steuerstaat, JA 2005, S. 826; Schoch, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Erhebung von Sonderabgaben, Jura 2010, S. 199; Manssen, Finanzverfassungsrechtliche Aspekte der Einführung einer sog. Nahverkehrsabgabe, DÖV 1996, S. 16 f.

¹⁹⁰ Patzig, Steuern – Gebühren – Beiträge und „Sonderabgaben“, DÖV 1981, S. 730; Kim, Rechtfertigung von Sonderabgaben, S. 48; Heun, GG, Art. 105 Rn. 25; Elsner/Kaltenborn, Sonderabgaben im Steuerstaat, JA 2005, S. 826.

2. Sonderabgaben mit Finanzierungsfunktion

Sonderabgaben mit Finanzierungsfunktion werden als Sonderabgaben im engen Sinn bezeichnet.¹⁹¹ Sie zeichnen sich dadurch aus, dass der Gesetzgeber Kompetenzen außerhalb der Finanzverfassung in Anspruch nimmt, obwohl weder ein Gegenleistungsverhältnis (wie bei den Vorzugslasten) noch ähnlich unterscheidungskräftige besondere Belastungsgründe eine Konkurrenz der Abgabe zur Steuer ausschließen.¹⁹² Sie sollen, zumindest nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts, als „seltene Ausnahme“¹⁹³ eine zur Steuer alternative Einnahme bilden. Grundsätzlich muss der Bürger nach Erfüllung seiner Steuerschulden erwarten dürfen, neben den individuell zurechenbaren Leistungen Gebühr und Beitrag nicht weiter als Kapitalgeber für öffentliche Aufgaben in die Pflicht genommen zu werden.¹⁹⁴ Somit ist die Sonderabgabe nach dem BVerfG nur unter den engen Grenzen der Finanzverfassungskompetenzen, des Individualschutzes des Bürgers und des Schutzes des Budgetrechts des Parlaments zulässig.¹⁹⁵

Die Art. 73 ff. GG erfordern eine für ihren Regelungsbereich spezielle Art der Rechtfertigung. So ist dies bei den Vorzugslasten z. B. die Leistungserbringung des Staates, die einen bestimmten Vorteil für den Abgabeschuldner ermöglicht oder eine bestimmte Kostenverursachung durch diesen, welche in Folge ausgeglichen werden. Bei den Sonderabgaben, die sich auf dieselben Sachgesetzgebungskompetenzen stützen, muss entsprechend eine zumindest ähnliche Rechtfertigung des Abgabezwangs vorhanden sein. Das BVerfG¹⁹⁶ hat mit seinem Urteil vom 10.12.1980 zur Berufsausbildungsabgabe die bis heute grundlegenden Zulässigkeitskriterien von Sonderabgaben herausgestellt.

Es muss demnach vorliegen:

- eine homogene Gruppe
- eine hinreichende Sachnähe zum Abgabezweck, der Finanziert werden soll

¹⁹¹ BVerfGE 122, 136; BVerfGE 108, 186.

¹⁹² BVerfGE 108, 186; a. A. Waechter, Sonderabgaben, ZG 2005, S. 109, der die Sonderabgaben in einem Prinzip von individuellen oder gruppennützigen Zurechnungen besonderer Art versteht, die nicht in Steuerkonkurrenz treten.

¹⁹³ BVerfGE 82, 159.

¹⁹⁴ Kirchhof, P., FS Friauf, S. 673.

¹⁹⁵ BVerfGE 101, 141.

¹⁹⁶ BVerfGE 55, 274.

- eine sachgerechte Verknüpfung in Form der gruppennützigen Verwendung
- und die Verfolgung eines Sachzwecks, der über die bloße Mittelbeschaffung hinausgeht.¹⁹⁷

Die restriktive Anwendung dieser von der Rechtsprechung entwickelten Zulässigkeitsvoraussetzungen wird in nachfolgenden BVerfGE gefestigt.¹⁹⁸ Diese Zulässigkeitsmerkmale gelten für alle Sonderabgaben mit Finanzierungsfunktion uneingeschränkt, unabhängig davon, ob hinzutretende sekundäre Lenkungsziele vorliegen.¹⁹⁹ Die vom Bundesverfassungsgericht für die Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben als Finanzierungsabgaben entwickelten Kriterien bezeichnen damit allgemein die Voraussetzungen, unter denen solche Abgaben verfassungsrechtlich zulässig sind.²⁰⁰ Die engen Voraussetzungen gelten wegen derselben Gefahrensituation für die Finanzordnung und die Abgabenbelastung sowohl für bundes- als auch landesrechtlich geregelte Sonderabgaben.²⁰¹

a. Sachzweck

Der Gesetzgeber darf sich der Sonderabgabe nur im Rahmen der Verfolgung eines Sachzwecks bedienen, der über die bloße Mittelbeschaffung hinausgeht.²⁰² Neben der Belastungswirkung und dem Verwendungszweck muss eine gestaltende Einflussnahme zum Ausdruck kommen.²⁰³ Das bedeutet, dass das der Sonderabgabe zugrundeliegende Gesetz selbst regulierenden oder lenkenden Inhalt haben muss, da es sonst nicht dem Kompetenzbereich der Art. 73 ff. GG unterfällt. Nur wenn der Gesetzgeber durch die Sonderabgabe in dem jeweiligen Kompetenzbereich gestaltend wirkt, kann er sich im Einzelfall über den bundesstaatlich begründeten Ausschließlichkeitsanspruch

¹⁹⁷ Dieses vierte Merkmal trat so explizit in BVerfGE 55, 274 nicht hervor, sondern wurde durch BVerfGE 67, 256 unter Anknüpfung an das Verbot, durch Sonderabgaben Einnahmen für den allgemeinen Finanzbedarf zu erzielen, und der zwangsweisen Verpflichtung aus den Art. 73 ff. GG als Kompetenznormen einem bestimmten Sachzweck zu entsprechen, hinzugefügt; anschließend u. a. BVerfGE 101, 141; BVerfGE 82, 159; BVerfGE 124, 235.

¹⁹⁸ So u. a. BVerfGE 92, 91; BVerfGE 101, 141; BVerfGE 123, 132. Siehe zur Bezeichnung der restriktiven Anwendung: Bausback, BayVBl. 1995, S. 743.

¹⁹⁹ BVerfGE 67, 256.

²⁰⁰ BVerfGE 67, 256.

²⁰¹ BVerfGE 92, 91; BVerfGE 101, 141; Birk, Steuerrecht, Rn. 123; Leibholz/Rinck, GG, vor Art. 104a-115 Rn. 157.

²⁰² BVerfGE 67, 256; BVerfGE 55, 274; Kirchhof, P., HStR, Bd. V, 3. Aufl. § 119 Rn. 73, 75.

²⁰³ Brockmeyer, GG, Art. 105 Rn. 8a.

der in Art. 104a ff. GG normierten Regeln hinwegsetzen.²⁰⁴ Abgaben mit einem unspezifizierten allgemeinen Finanzierungszweck ermangeln demnach dieser Voraussetzung und sind unzulässig.²⁰⁵ Bei Sonderabgaben liegt durch den zum Finanzierungszweck zwingend hinzutretenden Regelungszweck somit immer Multifunktionalität vor.²⁰⁶

b. Homogene Gruppe

Mit der Sonderabgabe werden Angehörige bestimmter Gruppen in Anspruch genommen; diese Gruppen müssen in sich homogen sein.²⁰⁷ Unter homogen wird herkömmlich entweder eine Gleichartigkeit, Einheitlichkeit oder aus Gleichartigem zusammengesetzt verstanden.²⁰⁸ Dieses Merkmal sichert die Unterscheidbarkeit zwischen den Belasteten und der Allgemeinheit.²⁰⁹ Eine homogene Gruppe ist nach dem Verständnis des BVerfG durch eine gemeinsame, in der Rechtsordnung oder in der gesellschaftlichen Wirklichkeit vorgegebene Interessenlage oder durch besondere gemeinsame Gegebenheiten von der Allgemeinheit und anderen Gruppen abgrenzbar.²¹⁰ Die Zugehörigkeit zu einer bestimmten homogenen Gruppe liegt demnach nicht in der Zuordnungsgewalt des Gesetzgebers. Es ist ihm verwehrt, für eine beabsichtigte Abgabenerhebung beliebig Gruppen nach Gesichtspunkten, die nicht in der Rechts- oder Sozialordnung materiell vorgegeben sind, normativ zu bilden.²¹¹

Diese Merkmale resultieren aus einer Reduzierung von Individuen auf ihnen anhaftenden Eigenschaften, die in einer speziellen Betrachtung letztlich zu einer Homogenität im o. g. Sinn führt.²¹² Obwohl eine Gleichheit in einem gewissen Spektrum vorliegt, ist es nicht notwendig, dass sich die Vergleichsindi-

²⁰⁴ BVerfGE 67, 256.

²⁰⁵ Kirchhof, P., HStR, Bd. V, 3. Aufl. § 119 Rn. 75; Richter, Zur Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben, S. 73.

²⁰⁶ Staudacher, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Sonderabgaben, S. 114.

²⁰⁷ BVerfGE 55, 274; Friauf, FS Jahrreiß, S. 55.

²⁰⁸ Duden, Das Fremdwörterbuch, S. 327.

²⁰⁹ Schoch, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Erhebung von Sonderabgaben, Jura 2010, S. 201.

²¹⁰ BVerfGE 55, 274; Klein beschreibt, dass der Umfang einer homogenen Gruppe nicht dadurch vergrößert werden kann indem „z. B. alle Käufer von Waren oder alle Abnehmer von Dienstleistungen“ miteinbezogen werden, Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben – ihre Abgrenzung zu den Steuern, DStR 1981; S. 276.

²¹¹ BVerfGE 67, 256.

²¹² Schiller, Sonderabgaben mit einer wirtschaftslenkenden Antriebs- und Sanktionsfunktion in der Wirtschafts- und Finanzverfassung des Grundgesetzes, S. 119.

viduen vollends – also in jedweder Hinsicht – gleichen. Dies beschreibt auch den Unterschied zwischen Homogenität und nicht notwendiger Identität.²¹³

c. Hinreichende Sachnähe zum Abgabezweck und eine daraus gefolgerte Finanzierungsverantwortlichkeit

Sonderabgaben dienen der Finanzierung besonderer Aufgaben, zu denen eine Gruppe eine deutlich größere, durch eine objektive Interessenlage geprägte Sachnähe aufweisen muss, als die Allgemeinheit und die Bewältigung der Aufgaben muss sich zudem aus einer herausragenden Verantwortung dieser Gruppe ergeben.²¹⁴ Die Voraussetzung der Homogenität muss dahingehend erweitert werden, dass sie nur rechtfertigend wirken kann, wenn auch eine spezifische Sachnähe der Abgabepflichtigen zu der Aufgabe, die finanziert werden soll, vorliegt.²¹⁵ Das BVerfG²¹⁶ umschreibt: „Die mit der Abgabe belastete Gruppe muss dem mit der Erhebung verfolgten Zweck evident näherstehen als jede andere Gruppe oder die Allgemeinheit der Steuerzahler. Aus dieser Sachnähe der Abgabepflichtigen zum Erhebungszweck muss eine besondere Gruppenverantwortung für die Erfüllung der mit der außersteuerlichen Abgabe zu finanzierenden Aufgabe entspringen“. Bei fehlender besonderer Sachnähe ist eine Sonderbelastung einer bestimmten Gruppe damit nicht zulässig; in solchen Fällen muss die Allgemeinheit die Finanzierungsverantwortung durch ihre Gemeinlasten tragen.²¹⁷ Die Sachnähe einer bestimmten Gruppe zu einem Zweck ist damit ebenso wenig wie die Einteilung in eine homogene Gruppe ein vom Gesetzgeber beeinflussbares Merkmal.²¹⁸ Die möglichen Ursachen einer Gruppenverantwortung gehen entweder auf einen Gruppensondervorteil, eine besondere (Kosten-)Verursachung durch die Gruppe oder durch eine historische und sozialetische besondere Verantwortung für die Aufgabenerfüllung zurück.²¹⁹ Das Kriterium der Sachnähe soll

²¹³ Vgl. Schiller, Sonderabgaben mit einer wirtschaftslenkenden Antriebs- und Sanktionsfunktion in der Wirtschafts- und Finanzverfassung des Grundgesetzes, S. 119.

²¹⁴ BVerfGE 55, 274.

²¹⁵ BVerfGE 82, 159; vgl. Ossenbühl, Zur Rechtfertigung von Sonderabgaben mit Finanzierungszweck, DVBl. 2005, S. 671.

²¹⁶ BVerfGE 82, 159; vgl. Friauf, FS Jahrreiß, S. 53.

²¹⁷ BVerfGE 82, 159; vgl. exemplarisch BVerfGE 92, 91 zum Brandschutz, der als Allgemeininteresse eingestuft wurde.

²¹⁸ Klein, Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben – ihre Abgrenzung zu den Steuern, DStR 1981; S. 276.

²¹⁹ Ossenbühl, Zur Rechtfertigung von Sonderabgaben mit Finanzierungszweck, DVBl. 2005, S. 673; vgl. exemplarisch BVerfGE 93, 319; BVerfGE 110, 370; BVerfGE 55, 274.

demnach verhindern, dass die Finanzierung von Gemeinwohlaufgaben auf bestimmte Gruppen übertragen wird.²²⁰

Die Sonderabgabe ist weiter nur zulässig, wenn und solange die Sachverantwortung der Gruppe eine Aufgabenfinanzierung bedingt.²²¹ Sonderabgaben sind demnach nur temporär einsetzbar.²²² Der Gesetzgeber muss in angemessenen Zeitabständen überprüfen, ob seine ursprüngliche Entscheidung für die Auferlegung einer Sonderabgabe aufrechtzuerhalten ist oder ob die veränderten Umstände eine andersartige Finanzierung erfordern.²²³ Wann genau Zeitabstände angemessen sind, in denen die sachliche Rechtfertigung zu überprüfen ist, kann indes nicht einheitlich bestimmt werden; es müssen die der jeweiligen Sonderabgabe zugrundeliegenden Verhältnisse individuell berücksichtigt werden.²²⁴

Die Sonderabgabe bedarf in ihrer Besonderheit als „seltene Ausnahme“²²⁵ zur Steuer der fortdauernden Legitimation durch hinreichende Rechtfertigungsgründe.²²⁶ Ihre finanzielle Belastungshöhe kann sich nur an dem benötigten Mittelbedarf zur Sicherung der Aufgabenerfüllung orientieren; dies bildet somit die Grenzen der Abgabebelastung.²²⁷

d. Gruppennützige Verwendung

Die Gruppennützigkeit liegt vor, wenn die erhobenen Abgaben innerhalb des Gruppenverantwortungsbereichs überwiegend im Interesse der Gesamtgruppe verwendet werden.²²⁸ Es liegt sodann keine individuelle Gegenleistung vor, die mit einer Vorzugslast in Konkurrenz tritt²²⁹, sondern lediglich der Gruppe als Kollektiv müssen durch die Verausgabung Vorteile erwachsen.²³⁰ Die Sonderabgabenvoraussetzung der gruppennützigen Verwendung bedingt demnach keinen individuellen Vorteil, sondern bereits eine zumindest mittel-

²²⁰ Elsner/Kaltenborn, Sonderabgaben im Steuerstaat, JA 2005, S. 827.

²²¹ BVerfGE 82, 159; Leibholz/Rinck, GG, vor Art. 104a-115 Rn. 152.

²²² BVerfGE 82, 159; Leibholz/Rinck, GG, vor Art. 104a-115 Rn. 152; vgl. Kirchhof, P., HStR, Bd. V, 3. Aufl. § 119 Rn. 87.

²²³ BVerfGE 82, 159; BVerfG 55, 274.

²²⁴ BVerfGE 110, 370.

²²⁵ BVerfGE 82, 159.

²²⁶ BVerfGE 55, 274.

²²⁷ BVerfGE 124, 235; Ossenbühl, Zur Rechtfertigung von Sonderabgaben mit Finanzierungszweck, DVBl. 2005, S. 674.

²²⁸ BVerfGE 82, 159; Klein, Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben – ihre Abgrenzung zu den Steuern, DStR 1981; S. 280.

²²⁹ A. A. Waechter, Sonderabgaben, ZG 2005, S. 105 f.

²³⁰ Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben, S. 24, S. 26.

bare Eigennützigkeit rechtfertigt die Sonderabgabe.²³¹ Damit sind rein fremdnützige Sonderabgaben i. e. S. zwar unzulässig,²³² dass jedoch auch die Allgemeinheit ein gewisses Interesse an der Finanzierung der Aufgabe haben kann, ist für die Zulässigkeit der Sonderabgabe nicht hinderlich, solange im konkreten Fall die Gruppennützigkeit das Allgemeininteresse an der Maßnahme überwiegt²³³.

Die dargestellten Merkmale der Sonderabgabe sind nicht isoliert zu betrachten, sondern stehen in einem sachlichen Zusammenhang und sind aufeinander bezogen.²³⁴ Nach dem BVerfG²³⁵ besteht „eine besonders enge Verbindung zwischen der Sachnähe der Abgabepflichtigen zum Zweck der Abgabenerhebung, einer daraus ableitbaren Finanzierungsverantwortung und der gruppennützigen Verwendung des Abgabeaufkommens“. Sind Sachnähe und Finanzierungsverantwortung gegeben, wirke die dem Zweck entsprechende Verwendung des Abgabeaufkommens zugleich gruppennützig. Sind diese Merkmale insgesamt in ihrem Zusammenspiel erfüllt, so stellen sie nach Ansicht des BVerfG den entscheidenden Rechtfertigungsgrund für die Sonderabgabe dar.²³⁶

3. Sonderabgaben ohne Finanzierungsfunktion

a. Sonderabgaben mit Antriebsfunktion

Sonderabgaben im weiten Sinn sind solche, die keine originäre Finanzierungsfunktion innehaben. So sollen die Sonderabgaben mit Antriebsfunktion, welche auch als rechtspflichtbezogene Sonderabgaben bezeichnet werden²³⁷, Abgabeschuldnern einen negativen finanziellen Anreiz bieten, um sich in der

²³¹ Kirchhof, P., HStR, Bd. V, 3. Aufl. § 119 Rn. 85.

²³² Kirchhof, P., HStR, Bd. V, 3. Aufl. § 119 Rn. 85; Schoch, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Erhebung von Sonderabgaben, Jura 2010, S. 201; Kirchhof, P., FS Friauf, S. 675; BVerfGE 82, 159; BVerfGE 82, 159; Scholtz, AO, § 3 Rn. 14/2; Heun, Die Sonderabgaben als verfassungsrechtlicher Abgabetypus, DVBl. 1990, S. 675, qualifiziert sie dann als Steuer um.

²³³ Kirchhof, P., HStR, Bd. V, 3. Aufl. § 119 Rn. 83; Elsner/Kaltenborn, Sonderabgaben im Steuerstaat, JA 2005, S. 827; vgl. Selmer, Steuer und parafiskalische Sonderabgaben, GewArch 1981, S. 43.

²³⁴ Ossenbühl, Zur Rechtfertigung von Sonderabgaben mit Finanzierungszweck, DVBl. 2005, S. 671.

²³⁵ BVerfGE 124, 235.

²³⁶ BVerfGE 124, 235.

²³⁷ Henseler, Begriffsmerkmale und Legitimation von Sonderabgaben, S. 60 ff.; Staudacher, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Sonderabgaben, S. 115; zur Unterteilung auch Simon, Der Rechtsgrund der Sonderabgaben, DÖV 2001, S. 65.

dem Regelungsziel entsprechenden Weise zu verhalten.²³⁸ Die Gefahren für das Unterlaufen der Finanzverfassung sind bei Sonderabgaben mit reiner Lenkungsfunktion bedeutend geringer als bei jenen mit Finanzierungsfunktion.²³⁹ Grund hierfür sei die offensichtliche Differenz zwischen Sonderabgabe und Steuer, denn die Zielrichtung der Lenkungsabgabe sei die Vermeidung des Eintritts der Abgabepflicht.²⁴⁰ Relevant sind zwei Wirkungsintensitäten der lenkenden Geldleistungspflicht: die der Unterbindung einer bestimmten Verhaltensweise durch Erdrosselung und die einer abgeschwächten Form, die im Ergebnis kein Verbot umreißt, sondern, um das Verhalten in engere Rahmen zu setzen, finanzielle Hürden aufstellt.²⁴¹ Die Erdrosselungswirkung, die einer Steuer den Einnahmezweck nimmt, ist bei der Sonderabgabe im Rahmen ihrer Lenkungsfunktion jedoch nicht schädlich.²⁴²

Aufgrund des vorherrschenden Merkmals der Verhaltenslenkung wurden die Voraussetzungen für Sonderabgaben mit Finanzierungsfunktion durch das Bundesverfassungsgerichtsurteil²⁴³ zur Schwerbehinderten-Ausgleichsabgabe modifiziert. Demnach gilt für Sonderabgaben ohne primäre Finanzierungsfunktion das Merkmal der zwingend gruppennützigen Verwendung nicht. Das Abgabebefehl muss lediglich für einen der Abgabe zulässigen Zweck verwendet werden und darf nicht dem allgemeinen Staatshaushalt zufließen.²⁴⁴ Grundsätzlich gilt, dass sofern ein zumindest beiläufiger Finanzierungszweck der als Lenkungsabgabe ausgestalteten Abgabe inhärent ist, die strikten Vo-

²³⁸ Birk, Steuerrecht, Rn. 123; Brandt, Bundesverfassungsgericht und Sonderabgaben, NJW 1981, S. 2104; Germelmann, Präzisierung in der Sonderabgaben-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, GewArch 2009, S. 477; Elsner/Kaltenborn, Sonderabgaben im Steuerstaat, JA 2005, S. 826; Jakob, Sonderabgaben – Fremdkörper im Steuerstaat?, FS Klein, S. 673.

²³⁹ Arndt, Grundzüge des allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts, S. 60; Rottländer, Haushaltspolitische Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben, S. 111.

²⁴⁰ Elsner/Kaltenborn, Sonderabgaben im Steuerstaat, JA 2005, S. 826; Germelmann, Präzisierung in der Sonderabgaben-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, GewArch 2009, S. 477.

²⁴¹ Richter, Zur Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben, S. 55; vgl. Rottländer, Haushaltspolitische Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben, S. 61 f.; vgl. Kirchhof, F., Grundriß des Abgabenrechts, Rn. 192.

²⁴² Richter, Zur Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben, S. 55.

²⁴³ BVerfGE 57, 139; Vogel/Waldhoff, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts, Rn. 439; Selmer, Steuer und parafiskalische Sonderabgaben, GewArch 1981, S. 45, hat die Abgabe vor der BVerfGE auf Grund des fehlenden Gruppennutzens als unzulässige (Sonder-) Steuer zur Finanzierung einer Gesamtgesellschaftsaufgabe qualifiziert.

²⁴⁴ Arndt, Grundzüge des allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts, S. 61; siehe auch Berg, Sonderabgaben – Möglichkeiten und Grenzen im Wirtschaftsverwaltungs- und Umweltrecht, GewArch 2006, S. 443; Kirchhof, F., Grundriß des Abgabenrechts, Rn. 193.

raussetzungen der Sonderabgaben mit Finanzierungsfunktion zur Anwendung kommen müssen.²⁴⁵

Es liegt in der Regel ein Finanzzweck vor, wenn die Abgabe nicht auf eine Erdrosselung des ungewollten Verhaltens angelegt ist.²⁴⁶ Erst wenn die Gestaltung der Abgabe vollständig von der Lenkungsfunktion geprägt ist, kann der Finanzzweck ausgeschlossen werden.²⁴⁷ Exemplarisch²⁴⁸ kann das Beispiel der Schwerbehindertenabgabe herangezogen werden²⁴⁹: Die Abgabe von Arbeitgebern, die eine bestimmte Quote von schwerbehindert Beschäftigten nicht erfüllen, wird für die Förderung der Schwerbehindertenbeschäftigung verwendet. Diese Verwendung ist indes nicht gruppennützig, wenn auf die Gruppe der Arbeitgeber abgestellt wird, da diese keinen Nutzen erlangen. Allerdings ist die Abgabe dahingehend zielorientiert, dass die Arbeitgeber finanziell gezwungen werden, ihren Einstellungspflichten nachzukommen und Schwerbehinderte in ihrer Arbeitsplatzsuche unterstützt werden.

b. Sonderabgaben mit Ausgleichsfunktion

Eine weitere Form der Sonderabgaben ohne primären Finanzierungszweck stellen die Ausgleichsabgaben²⁵⁰ von möglicherweise hoheitlich verursachten Marktdefekten dar.²⁵¹ Sie sollen Belastungen oder Vorteile innerhalb eines bestimmten Erwerbs- oder Wirtschaftszweiges ausgleichen.²⁵² Als Beispiel nähern Preisausgleichsabgaben²⁵³ entweder die Preise für Güter gleicher Art in standortgünstig und standortungünstig gelegenen Gebieten einander an oder gleichen Preise für verschiedenartige, in ihrer Verwendung einander je-

²⁴⁵ BVerfGE 67, 256; Arndt, Grundzüge des allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts, S. 61.

²⁴⁶ Richter, Zur Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben, S. 57.

²⁴⁷ Jarass, Verfassungsrechtliche Grenzen für die Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben, DÖV 1989, S. 1020.

²⁴⁸ Vgl. auch die Darstellung bei Kirchhof, F., Grundriß des Abgabenrechts, Rn. 193; a. A. nämlich als Steuer eingeordnet, Kieser, Sonderabgaben als Steuern, S. 191 f.

²⁴⁹ BVerfGE 57, 139.

²⁵⁰ Waechter, Sonderabgaben, ZG 2005, S. 115 bezeichnet sie als „Solidarabgaben“, dieser Begriff wird indes von Vogel/Waldhoff, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts, Rn. 461 aber so ähnlich für die Sozialversicherungsbeiträge verwendet; nach Leibholz/Rinck, GG, vor Art. 104a-115 Rn. 171 auch „Ausgleichs-Finanzierungsabgaben“; so auch Elsner/Kaltenborn, Sonderabgaben im Steuerstaat, JA 2005, S. 826; Germelmann, Präzisierung in der Sonderabgaben-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, GewArch 2009, S. 477.

²⁵¹ Kirchhof, F., Grundriß des Abgabenrechts, Rn. 194.

²⁵² BVerfGE 67, 256; BVerfGE 18, 315; Elsner/Kaltenborn, Sonderabgaben im Steuerstaat, JA 2005, S. 826; Die Ausgleichsabgabe nach dem Milch- und Fettgesetz kompensiert eine Wettbewerbsverzerrung auf dem Milchmarkt.

²⁵³ BVerfGE 8, 274.

doch ähnliche Güter aus.²⁵⁴ Die Hebammenabgabe²⁵⁵ dient dem Ausgleich von unterschiedlichen Hebammeneinkünften und soll die gleichmäßige Hebammen-Versorgung der Bevölkerung in Stadt und Land sichern.²⁵⁶ Bei derartigen Abgaben ist der Finanzierungszweck jedoch wieder beachtlich. Die Ausgleichs-Finanzierungsabgaben²⁵⁷ sollen, durch die Abgabe vereinnahmten Mittel, Belastungen oder Vorteile innerhalb eines bestimmten Erwerbs- oder Wirtschaftszweiges ausgleichen.²⁵⁸ Ausgleichs-sonderabgaben mit Finanzierungszweck werden auf alle Gruppenmitglieder umgelegt, aber der Gestaltungs- oder Lenkungszweck wird erst durch die Umverteilung realisiert.²⁵⁹ Sie unterscheiden sich damit von den reinen Lenkungs-sonderabgaben. Der Finanzierungsaspekt bildet demnach einen unabdingbaren Teil dieser Sonderabgabe und kann nicht als unbeachtlicher Nebenzweck zu einer Herabsetzung der Rechtfertigungsschwellen führen. Bei Ausgleichs-Finanzierungsabgaben gelten somit, trotz nicht primärer Finanzmittelbeschaffungsfunktion, sondern Ausgleichsfunktion, durch die nicht ablösbare und bedeutungsvolle Finanzierungsfunktion, uneingeschränkt die strikten Kriterien des BVerfG zur Sonderabgabe mit Finanzierungsfunktion. Damit stellt die Sonderabgabe mit Ausgleichsfunktion im Ergebnis vielmehr eine Unterform bzw. Ausprägung der Sonderabgabe mit Finanzierungsfunktion dar. Der Ausgleich der Zahllasten ist somit nur eine ganz bestimmte Funktion der Mittelverwendung.

Eine andere Form von Ausgleichsabgaben stellen die sog. „Ausgleichsabgaben eigener Art“²⁶⁰ dar. Zu diesen zählen u. a. die Feuerwehrabgabe²⁶¹, bei der die Feuerwehrdienstpflicht entweder durch persönliche Dienstleistung als Naturallast oder durch Leistung der Ausgleichsabgabe erfüllt werden kann. Sie sind von den oben genannten Ausgleichsabgaben zu unterscheiden. Solche Ausgleichsabgaben eigener Art sind nach Ansicht des BVerfG²⁶² dadurch

²⁵⁴ BVerfGE 67, 256.

²⁵⁵ BVerfGE 17, 287; zur Unnötigkeit der Auferlegung einer Sonderabgabe bei Hebammen, da hier auch das Instrument der Steuer wirksam eingesetzt werden könne, Loritz, Das Grundgesetz und die Grenzen der Besteuerung, NJW 1986, S. 3.

²⁵⁶ BVerfGE 17, 287.

²⁵⁷ BVerfGE 67, 256.

²⁵⁸ BVerfGE 67, 256.

²⁵⁹ Jakob, Sonderabgaben – Fremdkörper im Steuerstaat?, FS Klein, S. 673 f.

²⁶⁰ Friauf, Zur Zulässigkeit von Sonderabgaben, JA 1981, S. 261, Fn. 1, kommentiert die Bezeichnung als „Verlegenheitslösung“; Leibholz/Rinck, GG, vor Art. 104a-115 Rn. 172; gegen die zulässige Existenz von Abgaben eigener Art, Arndt, Steuern, Sonderabgaben, Zwangsanleihen, S. 45.

²⁶¹ BVerfGE 67, 256, später uneindeutiger klassifiziert in BVerfGE 92, 91; Leibholz/Rinck, GG, vor Art. 104a-115 Rn. 172; siehe dazu auch Elicker, NVwZ 2003, Heft 3, S. 307.

²⁶² BVerfGE 92, 91.

gekennzeichnet, „dass ihr Zweck nicht die Finanzierung einer besonderen Aufgabe ist, sondern der Ausgleich einer Belastung, die sich aus einer primär zu erfüllenden öffentlich-rechtlichen Pflicht ergibt. Sie wird denjenigen auferlegt, die diese Pflicht – aus welchen Gründen auch immer – nicht erfüllen und soll damit auch zur Erfüllung der Pflicht anhalten.“

Die angesprochene Abgabe nach dem Schwerbehindertengesetz lässt sich ebenso als Abgabe „eigener Art“ einordnen.²⁶³ Denn die Abgabe hat zwei wesentliche Funktionen: sie soll die Arbeitgeber anhalten Schwerbehinderte einzustellen (sie erfüllt damit die bereits angeführte Antriebs- bzw. Lenkungsfunktion); ferner sollen aber auch die Belastungen zwischen denjenigen Arbeitgebern, die dieser Verpflichtung nachkommen und denjenigen, die diese Verpflichtung nicht erfüllen, ausgeglichen werden (Ausgleichsfunktion).²⁶⁴ Es ist demnach offensichtlich, dass am Beispiel der Schwerbehindertenabgabe sowohl Merkmale der Sonderabgabe mit Antriebsfunktion als auch Merkmale der Abgabe eigener Art vorliegen.²⁶⁵ Eine eindeutige Zuordnung ist kaum möglich. Diese wäre indes auch wenig nützlich. Als Zulässigkeitsvoraussetzungen für Sonderabgaben i. w. S. gelten, bei einer nicht in Konkurrenz zur Steuer tretenden Ausgestaltung, unabhängig ihrer genauen Einordnung unter die dargestellten Varianten, dieselben modifizierten Grundvoraussetzungen der BVerfGE 55, 274 und 57, 139.²⁶⁶

Des Weiteren wird bei diesen Abgaben die Multifunktionalität innerhalb der Sonderabgaben erneut deutlich. Der Ausgleichsabgabe eigener Art ist immer eine gewisse Lenkungsfunktion inhärent. Ausgeglichen wird in Folge ein rechtlich nicht gewünschtes Verhalten einer Person zu dem vorschriftsmäßigen einer anderen. Erst die nachgelagerte Frage, wie die Zahlungen verwendet werden, würde nunmehr aufgrund der Ambiguität eine Klassifizierung als reine Lenkungs- oder als Antriebs- und Ausgleichsabgabe (Abgabe eigener Art) ermöglichen. Eine derartig feine Unterteilung durch das Merkmal der finalen Verwendung bringt jedoch keine praktischen Vorteile für die Rechtsanwendung bei der Klassifizierung von Sonderabgaben. Unabhängig der Einteilung in „reine Lenkungsabgaben“ und „reine Abgaben eigener Art“ bleiben dieselben Voraussetzungen, die sich aus dem Urteil zur Schwerbehindertenabgabe

²⁶³ BVerfGE 67, 256; a. A. Kieser, Sonderabgaben als Steuern, S. 191 f.

²⁶⁴ BVerfGE 57, 139.

²⁶⁵ So auch Arndt, Steuern, Sonderabgaben und Zwangsanleihen, S. 41.

²⁶⁶ Vgl. die nachfolgende Rechtsprechung in BVerfGE 108, 186; BVerfGE 92, 91.

ergeben haben; nämlich, dass – nach dem BVerfG – eine gruppennützige Verwendung nicht zwingend erforderlich ist.²⁶⁷

c. Sonderabgaben mit Abschöpfungsfunktion

Schwieriger als die vorher genannten Abgaben, sind die Sonderabgaben mit Abschöpfungsfunktion²⁶⁸ zu bestimmen. Sie bilden keine Konkurrenz zur Steuer, sie knüpfen effektiv an bestimmte individuelle Vorteile an.²⁶⁹ Daher sind Sonderabgaben mit Abschöpfungsfunktion aufgrund einer näher zu bestimmenden Gegenleistung vielmehr eine zur Gebühr ähnliche Konstruktion. Die Fehlbelegungsabgabe ist ein Beispiel für eine solche Abschöpfungsabgabe.²⁷⁰

Die Fehlbelegungsabgabe ist als Ausgleich „für die im sozialen Wohnungsbau gewährten Vergünstigungen“²⁷¹ zu zahlen. Die Bewohner von Sozialwohnungen dürfen auch dann in ihren Wohnungen bleiben, wenn ihr Einkommen im Laufe der Zeit die Einkommensgrenzen für den sozialen Wohnungsbau überschreitet. Obwohl sie nunmehr die Voraussetzungen für die Wohnberechtigung, die ihnen aufgrund ihrer früheren Einkommensverhältnisse zuerkannt worden ist, nicht mehr erfüllen, brauchen sie weiterhin nur den verbilligten Mietzins zu zahlen. Die Fehlbelegungsabgabe gleicht diesen wirtschaftlichen Vorteil aus.²⁷² Die Zulässigkeit der Abgabe ergibt sich aus der Rückabwicklung von gewährten Subventionsvorteilen der öffentlichen Hand. „Die Abgabe steht mit den Subventionsvorteilen in einem unlösbaren sachlichen Zusammenhang und wird mithin nicht voraussetzungslos als selbständig belastende Abgabe erhoben“, so das BVerfG²⁷³.

²⁶⁷ BVerfGE 57, 139.

²⁶⁸ Ihre Existenz als Sonderabgabe (i. w. S.) anerkendend: Wendt/Jochum, Wie weit reicht die Zweckbindung der Abwasserabgabe?, NuR 2006, S. 339; Heun, GG, Art. 105 Rn. 27; Kritisch gegen eine Qualifikation der Fehlbelegungsabgabe als Sonderabgabe das BVerfG selbst E 78, 249, wobei das auch auf Grund ungenauer Zuordnung zu Sonderabgaben i. w. S. und lediglich zur Abgrenzung zu den Sonderabgaben i. e. S. zu verstehen sein kann; Einordnung als „sonstige Abgaben“ bei Müller-Franken, Berliner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 105 Rn. 172 ff.

²⁶⁹ Heun, Die Sonderabgaben als verfassungsrechtlicher Abgabetypus, DVBl. 1990, S. 673.

²⁷⁰ Wobei sie von Klein, Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben – Abgrenzung zu den Steuern, DStR 1981, S. 280 f., nicht als Sonderabgabe o. Ä. sondern als Steuer sui generis qualifiziert wird; und von Arndt, Steuern, Sonderabgaben, Zwangsanleihen, S. 75, als Ausgleichsabgabe.

²⁷¹ BVerfGE 78, 249.

²⁷² BVerfGE 78, 249.

²⁷³ BVerfGE 78, 249; BVerfGE 93, 319.

Die Komplexität der Abgrenzung von derartigen Abgaben zu den bisher dargestellten löst das BVerfG²⁷⁴ pragmatisch: „Für die kompetenzrechtliche Zulässigkeit einer nicht steuerlichen Abgabe kommt es nicht darauf an, ob sie sich den gebräuchlichen Begriffen etwa der Gebühr oder des Beitrages einfügt, sondern allein darauf, ob sie den Anforderungen standhält die sich aus der Begrenzungs- und Schutzfunktion der bundesstaatlichen Finanzverfassung ergeben.“ Diese Formel bildet im „Wasserpfeinig-Beschluss“²⁷⁵ die Grundlage der unklaren Einordnung. Innerhalb dieses Verfahrens geht es um Vorteilsabschöpfungen: „Die knappe natürliche Ressource Wasser ist ein Gut der Allgemeinheit. Wird Einzelnen die Nutzung einer solchen der Bewirtschaftung unterliegenden Ressource eröffnet, erhalten sie einen Sondervorteil gegenüber all denen, die dieses Gut nicht oder nicht in gleichem Umfang nutzen. Es ist sachlich gerechtfertigt, diesen Vorteil ganz oder teilweise abzuschöpfen.“²⁷⁶

Im Ergebnis wird damit an die Vorzugslasten angeknüpft. Wenn die Sonderabgabe mit Abschöpfungsfunktion einen individuell zurechenbaren Vorteil zur Abgabepflicht heranzieht, dann entspricht sie de facto einer Gebühr, genauer im Fall des Wasserentnahmeentgeltes, einer Ressourcen-Nutzungsgebühr²⁷⁷. Eine Abgrenzung von Sonderabgaben mit Abschöpfungsfunktion und Vorzugslasten soll nach Heun²⁷⁸ möglich sein, wenn davon ausgegangen wird, dass Vorzugslasten den Aufwand einer staatlichen Leistung ausgleichen, während Sonderabgaben mit Abschöpfungsfunktion bei Begünstigten allein den Vorteil einer durch eine vom Staat verursachten Gegebenheit abschöpfen. Allerdings wurde bereits festgestellt²⁷⁹, dass sowohl das Äquivalenz-, wie auch das Kostenprinzip eine Gebührenerhebung rechtfertigen können. Die These Heuns, die Unterscheidbarkeit der Abgaben einerseits anhand der Vorteilszuweisung und andererseits der Kostenzuweisung zu ermöglichen, ist demnach zumindest unzureichend präzise und eignet sich in der Folge kaum als Differenzierungskriterium.

Bei Abschöpfungsabgaben kann insofern eine Klassifizierung als Sonderabgabe, aber auch als nicht-steuerliche Abgabe in Form einer Vorzugslast ver-

²⁷⁴ BVerfGE 93, 319.

²⁷⁵ BVerfGE 93, 319.

²⁷⁶ BVerfGE 93, 319.

²⁷⁷ Vgl. Jarass, Verfassungsrechtliche Grenzen für die Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben, DÖV 1989, S. 1022; gegen eine Qualifikation der Fehlbelegungsabgabe als Sonderabgabe auch das BVerfG selbst E 78, 249.

²⁷⁸ Heun, Die Sonderabgaben als verfassungsrechtlicher Abgabebetypus, DVBl. 1990, S. 673.

²⁷⁹ Siehe Gliederungspunkt A II 1 b.

treten werden.²⁸⁰ Es zeigt sich somit eine offenkundige Notwendigkeit, derartige Abgabeformen im Sinne der Rechtssicherheit eindeutig zu klassifizieren.

4. Kritische Auseinandersetzung mit den dargestellten Sonderabgabencharakteristika und der Rechtsprechung des BVerfG

Kritisch ist anzumerken, dass die jeweiligen Merkmale von Sonderabgaben bis zum heutigen Tage nicht vollumfänglich geklärt sind.²⁸¹ Es entstehen viele Grauzonen und die jeweiligen Entscheidungen sind mehr kasuistisch geprägt, als dass sie sich an einer eindeutigen Leitlinie orientieren.²⁸² Es ist unklar, wann und wie weit Finanzierungszwecke einer Sonderabgabe die Zulässigkeitsanforderungen erfüllen und wann eine Vorteilsabschöpfung einer Vorzugslast so sehr ähnelt, dass sie identisch werden. Dies birgt die Gefahr der Aushöhlung der bestehenden Abgabendefinitionsbereiche.²⁸³

Selbst die Senate des Bundesverfassungsgerichts schüren Uneinigkeit im Detail: Ein Finanzierungszweck ist bei den Sonderabgaben ohne Finanzierungsfunktion, wie oben dargestellt, unzulässig für eine abgemilderte Schranken-anwendung. An diesem Merkmal zeichnet sich nunmehr ein Dissens der Rechtsprechung für die Sonderabgaben mit Ausgleichsfunktion (und den weiteren Sonderabgaben ohne Finanzierungsfunktion) ab²⁸⁴: Denn „verfolgt eine Sonderabgabe einen Finanzierungszweck – sei es als Haupt- oder als Nebenzweck –, so gelten die angeführten Kriterien (der Sonderabgaben i. e. S.) in vollem Umfang. Hinzutretende Lenkungszwecke, seien sie dominant oder nur beiläufig, ändern daran nichts“, so der 2. Senat des BVerfG²⁸⁵. Der 1. Senat²⁸⁶ beschreibt dagegen, dass „bei Abgaben, bei denen nicht die Finanzierung einer besonderen Aufgabe Anlass zu ihrer Einführung gab, können solche Maßstäbe (die der Sonderabgaben i. e. S.) nicht uneingeschränkt gelten“.

²⁸⁰ Für die Einordnung zu den nichtsteuerlichen Abgaben Heintzen, GG, Art. 105 Rn. 29.

²⁸¹ So auch Ossenbühl, Zur Rechtfertigung von Sonderabgaben mit Finanzierungszweck, DVBl. 2005, S. 675; Jakob, Sonderabgaben – Fremdkörper im Steuerstaat?, FS Klein, S. 676.

²⁸² So auch i. E. Staudacher, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Sonderabgaben, S. 30, S. 81; Schoch, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Erhebung von Sonderabgaben, Jura 2010, S. 201; Ossenbühl, Zur Rechtfertigung von Sonderabgaben mit Finanzierungszweck, DVBl. 2005, S. 675; „konturlos“ bezeichnet Düren, AO, § 3 Rn. 29 die Abgrenzungskriterien des BVerfG nach der BVerfGE 57, 139.

²⁸³ Lang, Steuerrecht, § 3 Rn. 29.

²⁸⁴ Zu dem Konflikt auch Germelmann, Präzisierung in der Sonderabgaben-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, GewArch 2009, S. 479.

²⁸⁵ BVerfGE 67, 256.

²⁸⁶ BVerfGE 57, 139.

Somit können zum einen Finanzierungszwecke als Nebenzwecke zulässig sein, soweit das Gesetz sie nicht ihrerwillen erhebt, andererseits sind jedwede Finanzierungszwecke unzulässig für Sonderabgaben i. w. S. Es müssen jedoch sachlogisch in jedem vorstellbaren Fall der Ausgleichsabgaben Finanzmittel erwirtschaftet werden, um das Ziel – einen bestimmten Ausgleich – zu erreichen. Die nunmehr für die Steuer überkommene Frage, nach einem Haupt- oder Nebenzweck der Erhebung, würde damit bei der Sonderabgabe von neuem beginnen.²⁸⁷ Nach der Herleitung der einzelnen Tatbestandsmerkmale von Steuer und Vorzuglasten, erscheint dies eher als Rückschritt als eine wünschenswerte Entwicklung. Eine Lösung des Problems bildet eine deutlich restriktivere und in Zukunft übereinstimmende Einschätzung von Finanzierungszwecken. Diese könnte z. B. an dem Merkmal der imperativen Unterbindung eines Verhaltens ansetzen.²⁸⁸ Wo eine solche Unterbindung vorstellbar ist, diese aber nicht eingesetzt wird, ist die Finanzierungsfunktion eindeutig Nebenzweck, da primär auf eine Änderung des Verhaltens abgestellt wird und ein Abgabeaufkommen gegen Null angestrebt würde; nötigenfalls auch durch Imperativverbote. Damit könnten in solchen Fällen geringere Anforderungen gelten, da es darauf ankommt, ein Verhalten zu unterbinden und nicht Finanzmittel zu generieren. Deshalb erscheint die Ansicht des 1. Senates²⁸⁹ vorzugswürdig.²⁹⁰

Ein weiterer Dissens erscheint bei der Untersuchung von Urteilen bezüglich des hessischen Sonderurlaubsgesetzes. Der 1. Senat des BVerfG²⁹¹ hielt 1992 eine (zumindest geringe) finanzielle Belastung der Arbeitgeber durch eine gewisse Verantwortungsbeziehung zum Zweck der Jugendunterstützung für nicht schädlich. Demgegenüber sprach der 2. Senat²⁹² 1999 eindeutig von einer Gemeinlast, die durch Steuern und damit durch die Allgemeinheit zu finanzieren sei, nicht aber einer einzelnen Gruppe überbürdet werden dürfe. Fraglich bleibt demnach, ob Arbeitgeber prinzipiell zu einer Finanzierung, unabhängig ihrer Höhe, herangezogen werden können, da sie eine bestimmte Finanzierungsverantwortlichkeit trifft. Wenn dem 2. Senat folgend davon ausgegangen wird, dass eine Gemeinlast ausschließlich aus Steuern zu finanzia-

²⁸⁷ Siehe Gliederungspunkt A I 1; Osterloh, Zur Zulässigkeit von Sonderabgaben – BVerfGE 55, 274, JuS 1982, S. 432.

²⁸⁸ Manssen, Finanzverfassungsrechtliche Aspekte der Einführung einer sog. Nahverkehrsabgabe, DÖV 1996, S. 17.

²⁸⁹ BVerfGE 57, 139.

²⁹⁰ So i. E. auch Rottländer, Haushaltspolitische Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben, S. 110.

²⁹¹ BVerfGE 85, 226.

²⁹² BVerfGE 101, 141.

ren ist, dann darf die Gruppe der Arbeitgeber auch nicht eine Teillast tragen. Entweder besteht für diese Gruppe eine spezielle Finanzierungsverantwortung oder diese Verantwortung liegt bei der Allgemeinheit. Im Rahmen von Sonderabgaben eine Aufteilung vorzunehmen wäre eine dogmatisch unsaubere Konstruktion, welche die Grenzen der Verantwortlichkeit und der daraus entstehenden Finanzierungspflicht verschwimmen ließe. Im Ergebnis ist damit gänzlich zu hinterfragen, wann eine Aufgabe der Allgemeinheit zuzuschreiben ist und wann eine gruppenspezifische Interessenlage vorliegt. Im Urteil zur Berufsausbildungsabgabe²⁹³ und der Altenpflegeumlage²⁹⁴ wird zumindest deutlich, dass Arbeitgebern tendenziell Ausbildungslasten zuzuschreiben sind, weil jene z. B. ein gesteigertes Interesse an qualifizierten Mitarbeitern im Vergleich zur Allgemeinheit haben.²⁹⁵ In der Frage der Gruppenverantwortung existiert somit weiterhin, trotz entsprechender Zulässigkeitskriterien für Sonderabgaben, eine Ungewissheit und damit eine gesetzgeberische Grauzone der Lastenaufbürdung. Diese Uneindeutigkeit der Lastenaufbürdung zeigt sich deutlich vor allem innerhalb der Einschätzung der Gruppe der Abgabepflichtigen in den Feuerwehrabgabeentscheidungen. Das BVerfG musste sich 1959²⁹⁶, 1961²⁹⁷ und 1995²⁹⁸ mit der baden-württembergischen Feuerwehrabgabe befassen. Eine nur für Männer ausgestaltete Feuerwehrdienstpflicht wurde bei Nichtableistung durch eine Abgabe ausgeglichen. Problematisch ist, dass die ersten beiden Urteile keine detaillierte Eingrenzung zur homogenen Gruppe derjenigen vornahmen, die ein gesteigertes Interesse am Brandschutz haben sollen und deshalb zur Dienstpflicht bzw. zur Sonderabgabe herangezogen werden könnten. Erst mit dem Urteil des EGMR²⁹⁹ wurde die Unzulässigkeit einer nur auf Männer bezogenen Feuerwehrdienstpflicht bedeutungsvoll für die Rechtsprechung des BVerfG.

Anhand der untersuchten Urteile und der verwendeten Literatur kann schlussendlich festgestellt werden, dass lediglich ganz eindeutige Abgabestrukturen in die bestehende Systematik einzuordnen sind, dass aber nicht in jedem Fall antizipiert werden kann, wie eine Sonderabgabenzulässigkeitsentscheidung

²⁹³ BVerfGE 55, 274.

²⁹⁴ BVerfGE 108, 186.

²⁹⁵ Vgl. BVerfGE 108, 186.

²⁹⁶ BVerfGE 9, 291.

²⁹⁷ BVerfGE 13, 167.

²⁹⁸ BVerfGE 92, 91.

²⁹⁹ EGMR 18. Juli 1994, Az: 12/1993/407/486.

des BVerfG in Zukunft ausfallen wird.³⁰⁰ Für eine notwendige Rechtssicherheit ist es unumgänglich, den Sonderabgabenbegriff genau zu erfassen, eine klare dogmatische Systematisierung und Strukturierung zu entwickeln und somit ein konsistentes Bild zur Orientierung innerhalb des Abgaberechts zu schaffen.³⁰¹ Obgleich eine zu feine Sezierung der Abgabemöglichkeiten nicht notwendig ist, muss in Zukunft eindeutig mehr auf Qualität der Abgabebegründungen und nicht auf Quantität von Klassifizierungsmöglichkeiten gesetzt werden.³⁰² Eine klare Einteilung in Sonderabgaben i. e. S. und i. w. S. sowie einheitlich statuierte Aufgabenfelder der Allgemeinheit würden bereits ausreichen, um zu wissen, wann welche Zulässigkeitsvoraussetzungen gelten müssen. Rechtsprechung und Literatur sollten das Ziel verfolgen, keinen Pragmatismus der Abgabeeinordnung mehr als Flucht vor Eindeutigkeit vorzuschieben.³⁰³ Eine klare Abgabesystematik, die auf eine restriktive Auslegung fokussiert ist, würde helfen, den Bürgern zu vermitteln, weshalb sie Abgabeschuldner sind und dem Gesetzgeber außerdem klare und vorhersehbare Grenzen aufzeigen. Darüber hinaus ist festzustellen, dass von einer „seltenen Ausnahme“ zur Steuer, wie das BVerfG die Sonderabgabe betrachtet³⁰⁴, nicht mehr zu sprechen ist, wenn die zulässigen Sonderabgaben i. e. S. und zusätzlich die Ausuferung der Abgabebelastung des Bürgers durch Sonderabgaben i. w. S. betrachtet werden.³⁰⁵

IV. Kritische Würdigung des deutschen Abgabesystems in Bezug auf Sonderabgaben

Eine notwendig kritische Betrachtung von Sonderabgaben beruht auf mehreren Ansatzpunkten. Zunächst besitzen die Bürger keine unerschöpflichen Ressourcen an Geldmitteln. Es bedarf folglich einer in sich schlüssigen Regelung über die zumutbaren Belastungen für das Individuum. Eine solche Regelung bildet die Finanzverfassung des GG i. V. m. den Grundrechten und den

³⁰⁰ So bereits Osterloh, Zur Zulässigkeit von Sonderabgaben – BVerfGE 55, 274, JuS 1982, S. 423 f.

³⁰¹ Vgl. Heun, Die Sonderabgaben als verfassungsrechtlicher Abgabebetypus, DVBl. 1990, S. 667.

³⁰² I. E. so auch Osterloh, Zur Zulässigkeit von Sonderabgaben– BVerfGE 55, 274, JuS 1982, S. 426.

³⁰³ So bezeichnet auch Siekmann, GG, vor Art. 104a Rn. 173, dass sich das BVerfG neuerdings scheue eine Abgabe zuzuordnen.

³⁰⁴ St. Rspr. u. a. in: BVerfGE 55, 274; BVerfGE 82, 159; BVerfGE 91, 86; BVerfGE 92, 91; BVerfGE 98, 83; BVerfGE 101, 141.

³⁰⁵ Vgl. dazu beispielhaft die Auflistung bei Rottländer, Haushaltspolitische Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben, S. 28 ff.

jeweiligen Sachkompetenzzuweisungen. Eine Abgrenzung der Abgaben untereinander und besonders von der Steuer als primäre Staatsfinanzierungsquelle ist nicht bloß akademisch interessant, sondern auch praktisch notwendig.³⁰⁶ Nur konkrete Abgrenzungen ermöglichen eine differenzierte und gerechte Belastung der Bürger. Zudem muss stets gegenwärtig sein, dass die – bei den Sonderabgaben typische – Sonderfondsverwaltung der Geldmittel eine Gefahr der Mittelverschleierung ohne ausreichende parlamentarische Kontrolle darstellt.³⁰⁷

In Bezug auf gleichheitsrechtliche Erwägungen von Abgabelasten lautet die einfache Reduzierung auf den Grundgehalt des Art. 3 Abs. 1 GG, dass einerseits allgemeine Zahlungspflichten für die Allgemeinheit verausgabt werden und andererseits individuell herbeigeführte Kosten nicht der Allgemeinheit auferlegt werden.³⁰⁸ Bei der Abgrenzung von Steuern und Vorzugslasten sind bereits bewährte und nachvollziehbare Kriterien vorhanden, die es ermöglichen, eine Abgabebelastung einschätzen zu können. Jedoch verliert die Abgrenzung an Stringenz, umso tiefer gliedernde Ebenen der Unterscheidung angeführt werden. So ist die Aufweichung des Beitragsbegriffs im Rahmen der Verbandslasten ein der Klarheit zuwider laufendes Systematisierungskonstrukt. Gleiches zeigt sich bei den Gebühren, wo die im Umweltrecht bedeutsamen Neuprägungen von Ressourcen-Nutzungsgebühr und Verleihungsgebühr, als besondere Gebührenformen ohne praktischen Mehrwert für den Bürger oder die Gerichte, eingeführt werden. Würde auf einen einheitlichen Begriff zurückgekehrt werden, wären der Genauigkeit, Verständlichkeit und Nachvollziehbarkeit der Abgabesystematik besser gedient. Daneben stellt sich die Sonderabgabe mit allen ihren Facetten, Ausprägungen und Mehrdeutigkeiten überdies als überarbeitungsbedürftig – gar unnötig – heraus, denn Sonderabgaben finden ihre verfassungsrechtliche Grenze ebenso gezwungenermaßen im allgemeinen Gleichheitssatz.³⁰⁹ Nicht die Quantifizierung in immer neue Untergliederungen von Sonderabgaben fördert Rechtssicherheit und einen ausreichenden Schutz vor staatlichem Übermaß, sondern eindeutige, klare und verständliche Klassifizierungen in wenigen, aber dafür besser ausgearbeiteten, Großgruppen. Damit würden sich Abgaben, die in momentanen Grauzonen z. B. entweder als Gebühr oder als Sonderabgabe mit Abschöpfungsfunktion zu qualifizieren sind oder bei Verbandslasten im Rahmen von

³⁰⁶ So auch i. E. Kim, Rechtfertigung von Sonderabgaben, S. 49.

³⁰⁷ U. a. Seer, Steuerrecht, § 2, Rz. 31.

³⁰⁸ Vgl. auch Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, S. 478.

³⁰⁹ Kirchhof, P., FS Friauf, S. 671.

Lastengemeinschaften, die von Sonderabgaben kaum zu unterscheiden sind, problemorientiert bestimmen und Grauzonen lösen lassen. Solche aktuell existenten Grauzonen führen zwar nicht zu einer Entscheidungsunfähigkeit der Gerichte, aber zumindest zu einer fast unmöglichen Antizipation von Entscheidungen durch die Beteiligten und darüber auch zu vermeidbaren Rechtsunsicherheiten. Ein gewisser Pragmatismus wie im Wasserpfnigbeschluss³¹⁰ ist eine Folge. Anstatt einer eindeutigen Einordnung mit den daraus resultierenden Rechtsfolgen, legt sich das BVerfG bei der Qualifizierung der Wasserentnahmeabgabe nicht fest.

Dem BVerfG ist in seinem Wasserpfnigbeschluss trotz mancher Ungenauigkeiten durchaus dahingehend zuzustimmen, dass es für die kompetenzrechtliche Zulässigkeit einer nicht-steuerlichen Abgabe nicht auf deren begriffliche Zuordnung, sondern allein darauf ankommt, ob sie den Anforderungen standhält, die sich aus der bundesstaatlichen Finanzverfassung ergeben. So kann die Zulässigkeit einer Abgabe nicht davon abhängig sein, ob sie sich den gebräuchlichen Begriffen etwa der Gebühr oder des Beitrags einfügt.³¹¹ Jedoch sind Begrifflichkeiten nicht rein austauschbare Hilfskonstrukte. Hinter ihnen verbergen sich Kriterien, die zur Rechtsanwendung und Rechtfertigung von Belastungen zwingend benötigt werden. Damit müssen Begriffe so eindeutig wie möglich darstellbar sein, um die Finanzverfassung möglichst umfassend auslegen zu können. Dies gelingt nur durch eine Zurückführung auf klare Strukturen und durch eine bessere Subsumption unter die jeweiligen Merkmale. In Zukunft sollte daher im gegenwärtigen System der Sonderabgaben und Vorzugslasten als erster Schritt vor allem einheitlicher, genauer und nachvollziehbarer dargestellt werden, wann welche Abgabepflicht vorliegt. Somit könnten sich Bürger an klaren Strukturen orientieren, die durch die Begrifflichkeiten nachvollziehbar erklären, weshalb sie einer Belastung unterliegen.³¹² Dafür wird allerdings nicht zwingend den Abgabetypos „Sonderabgabe“ benötigt. Dieser erscheint bei genauer Betrachtung und hinreichender Strukturierung der Grundabgabetypen in Verbindung mit einer präzisen gleichheitsrechtlichen Anknüpfung obsolet. Dies wird insbesondere deutlich, wenn davon ausgegangen wird, dass individuelle bzw. gruppenspezifische Kosten oder Vorteile mittels Vorzugslasten und Allgemeinlasten mittels Steuern gedeckt bzw. ausgeglichen werden.

³¹⁰ BVerfGE 93, 319.

³¹¹ BVerfGE 93, 319.

³¹² Vgl. i. E. Kilian, Nebenhaushalte des Bundes, S. 851.

Die Abgabengruppe „Sonderabgabe“ hat sich seit ihrer höchstrichterlichen Normierung³¹³ verselbständigt und muss ihrerseits stets in neue Unterformen untergliedert bzw. zur kontinuierlichen Akzeptanzerhaltung aufgebrochen werden. Eine Rückbesinnung auf eine klare und sonderabgabefreie Abgabeordnung sollte schlussendlich forciert werden. Allerdings wird mittlerweile eingestanden werden müssen, dass sich der Typus der Sonderabgabe innerhalb der deutschen Abgaberechtsordnung etabliert hat und eine Abschaffung daher nur schwerlich durchsetzbar sein wird. Die Anwendungsbereiche sind dafür zu vielfältig und die Optionen, bestimmte Abgaben rechtfertigen zu können, zu bedeutend. Das nationale Recht käme indes ohne die Sonderabgabe aus: es wird bspw. für die monetäre Beteiligung an einer Umweltbeeinträchtigung keine Form der Finanzierungsabgabe benötigt, ein dies abdeckendes Verständnis des Gebührenbegriffs würde genügen, um eine ausreichende Grundlage zu schaffen.

Die Existenznotwendigkeit von Sonderabgaben erscheint daher bereits aus den bisherigen Ergebnissen zur nationalen Betrachtung zumindest äußerst fraglich. Für das Recht der Europäischen Union muss diese existentielle Grundkritik wenigstens Beachtung finden. Ob sich dennoch der Typus einer Sonderabgabe im unionalen Rechtskreis nachweisen lässt, gilt es im folgenden Teil zu untersuchen.

B. Die Existenz der unionalen Sonderabgabe im Abgabesystem der EU

Nachdem die nationale Ausgangsbasis für die Begrifflichkeit der Abgabetypen, insbesondere der Sonderabgabe, herausgestellt wurde, kann im folgenden Abschnitt der unionale Abgabekanon inklusive der Finanzmittelquellen der Europäischen Union dargestellt werden. Dort bilden gemäß Art. 311 AEUV die Eigenmittel das Kernfinanzierungsinstrument. Neben der Frage, was der Begriff der Eigenmittel umfasst, lässt die Formulierung „der Haushalt wird unbeschadet der sonstigen Einnahmen vollständig aus Eigenmitteln finanziert“ eine Hintertür für andere – nicht unter den Begriff der Eigenmittel fallende – Finanzierungsformen offen. Innerhalb dieses zu untersuchenden Einnahmensys-

³¹³ Grundlegend: BVerfGE 55, 274; BVerfGE 67, 256.

tems könnten ggf. unionale Sonderabgaben nach nationalem Verständnis existieren.

I. Die Historie des Eigenmittelsystems

Zunächst wird die Finanzierungsentwicklung der in der aktuellen EU zusammengefassten Gemeinschaftshaushalte dargestellt. Dies dient dem Zweck, einen detaillierten Überblick über die jeweilige Genese der Haushalte im Zeitverlauf zu bekommen und gleichzeitig die wesentlichen Finanzierungsformen und deren Einführungshintergründe zu erfassen. Anhand der nachfolgenden Ausführungen erfolgt im späteren Verlauf eine Qualifikation der Abgaben.

1. Die Finanzierungshistorie der EGKS

a. Einführung

Die Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl (EGKS) wurde mit dem Pariser-Vertrag vom 18. April 1951, als erste Gemeinschaftsorganisation der im Verlauf der Geschichte noch entstehenden drei weiteren supranationalen Zusammenschlüsse (EAG, E(W)G und EU), gegründet.³¹⁴ Die Angehörigen der Montanunion waren Erzeuger von Kohle und Stahl, d. h. Bergwerksunternehmen und Stahlwerke.³¹⁵ Diese Unternehmen wurden zwangsweise, durch den Beitrittsstatus des jeweiligen Staates ihres Sitzes, dem EGKS-Vertrag unterworfen. Die Gemeinschaft für Kohle und Stahl hatte nach dem für den Kontinent zerrüttenden Krieg eine wesentliche Aufgabe zu erfüllen: die Aufsicht über den wirtschaftlichen und militärischen Schlüsselsektor³¹⁶ der Stahl- und Kohleproduktion der jeweiligen Volkswirtschaften³¹⁷. Diese bedeutsame Aufgabe bedurfte auch einer realen Ermöglichung der notwendigen Handlungen. Dazu gehörten neben verschiedensten Kompetenzzuordnungen vor allem die Verschaffung einer finanziellen Stabilität und Eigenständigkeit. Die EGKS war kein Staatsgebilde³¹⁸ mit eigener Staatsgewalt, wohl aber auf intergouvernementaler Ebene ermächtigt, Einzelbefugnisse auszuüben; zu die-

³¹⁴ Pariser-Vertrag vom 18. April 1951, Bundesgesetzblatt 1952 II, S. 448-475.

³¹⁵ Meier-Greve, Die Finanzhoheit der Montanunion, S. 12.

³¹⁶ Herdegen, Europarecht, S. 43.

³¹⁷ EGKSV, i .d. F. v. 18.4.1951.

³¹⁸ Jerusalem bezeichnet die EGKS gar als „Staatenverein“, Das Recht der Montanunion, S. 13.

sen Befugnissen zählte auch das Recht der Erhebung öffentlicher Abgaben.³¹⁹ Gemäß der allgemeinen Kompetenznorm des Art. 49 EGKSV wurde die Hohe Behörde berechtigt, sich durch Erhebung von Umlagen auf die Erzeugung von Kohle und Stahl und durch Aufnahme von Anleihen, die zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen Mittel zu beschaffen.³²⁰ Der EGKS wurden damit bereits 1951 hinreichend zugeordnete Finanzierungsquellen zugesprochen, welche die Gemeinschaft für die Erfüllung ihrer vertraglichen Aufgaben ausstatteten. Da die EGKS nur begrenzte Aufgaben zugewiesen bekam, was sie von einem Staat als Gemeinwesen mit umfassenderen Aufgaben abgrenzte, konnten auch ihre jeweiligen Finanzmittel einer dementsprechenden strikten Zweckbestimmung unterliegen.³²¹ Der Bedarf der notwendigen Finanzmittel zur Erfüllung der speziellen Aufgaben, die sich in Verwaltungs- und Leistungsaufgaben unterteilen ließen, legte demnach die Höhe der Einnahmen fest.³²²

Art. 50 EGKSV regelte die Verwendung der allgemeinen Umlage, die u. a. zur Deckung der Verwaltungsausgaben nach Art. 78, zur Deckung der nicht rückzahlungspflichtigen Anpassungsbeihilfe nach Art. 56 oder zur Deckung von Ausgaben zur Förderung der technischen und wirtschaftlichen Forschung nach Maßgabe des Art. 55 § 2 erhoben werden konnte. Daneben existierten noch weitere, speziellere Kompetenznormen hinsichtlich besonderer Umlageformen. Art. 58 § 2 Abs. 1 EGKSV beschrieb die Möglichkeit der Umlagenbelastung von Unternehmen im Falle einer offensichtlichen Krise der Gemeinschaft. Die aus der sog. Krisenumlage erwirtschafteten Mittel fanden in der Unterstützung derjenigen Unternehmen Verwendung, bei denen der Gang der Produktion sich über das vorgesehene Maß hinaus verlangsamte, um insbesondere so weit wie möglich die Erhaltung der Arbeitsplätze in diesen Unternehmen zu sichern.³²³ Des Weiteren existierte eine Ausgleichsumlage gem. § 25 Abs. 1 Ü. A sowie die Möglichkeit, eine zusätzliche Sonderumlage gem. § 28 Nr. 2 Abs. 1, 2 Ü. A.³²⁴ zu erheben, welche tatsächlich aber niemals umgesetzt wurde. Ferner konnte die EGKS neben den Umlagen gem.

³¹⁹ Weides, Das Finanzrecht der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, S. 49; Meier-Greve, Die Finanzhoheit der Montanunion, S. 7 ff.

³²⁰ Vgl. Weides, Das Finanzrecht der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, S. 109.

³²¹ Ipsen, Europäisches Gemeinschaftsrecht, S. 393 mit Verweis auf Flohr, Die Finanzverfassung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft S. 6; vgl. auch Reister, Haushalt und Finanzen der Europäischen Gemeinschaft, S. 155; Nittka, Das Finanzierungssystem der Europäischen Gemeinschaften, S. 19.

³²² Ipsen, Europäisches Gemeinschaftsrecht, S. 393 f.; Nicolaysen, Europarecht I, S. 244.

³²³ Art. 58 § 2 Abs. 2 EGKSV.

³²⁴ Übergangsabkommen, BGBl. Nr. 7, 1952 II, vom 6.5.1952, S. 491.

Art. 49 EGKSV Anleihen zu ihrer Finanzierung aufnehmen. Die so aufgebrauchten Mittel durften per Einschränkung lediglich zur Gewährung von Krediten an die Montanunionsunternehmen verwendet werden³²⁵. Neben diesen Finanzmittelbeschaffungsformen standen der EGKS auch sanktionierende Einnahmequellen wie Geldbußen, Säumniszuschläge und Zwangsgelder offen.³²⁶

b. Die Umlagen

Die EGKS finanzierte sich primär mittels Recht der Erhebung öffentlicher Abgaben. Die relevanten öffentlichen Abgaben waren die allgemeine Umlage, die Krisenumlage und, für die Sonderabgabenuntersuchung auf Grund ihrer nominellen Ähnlichkeit, die Sonderumlage.

aa. Die allgemeine Umlage

Die allgemeine Umlage, auch Montanumlage genannt, wurde von der Hohen Behörde ab dem 1.1.1953³²⁷ durch die Kompetenzzuweisung des Art. 49 EGKSV zur Sicherung der Erfüllung ihrer Aufgaben erhoben. Sie war von der Gründung der EGKS an die bedeutendste Einnahme auf die in der EGKS integrierten Wirtschaftszweige der Kohle- und Stahl-Produktion. Diese Einnahme deckte die notwendigen Ausgaben der Gemeinschaft, wie u. a. die allgemeinen Verwaltungsausgaben, aber auch die speziellen wirtschaftsbeeinflussenden (Leistungs-³²⁸)Ausgaben, wie die Anpassungs- und Forschungsbeihilfen sowie die Investitionsbeihilfen i. S. v. Art. 50 EGKSV.³²⁹ Verwaltungsausgaben waren die Personal- und Sachkosten der Organe und derjenigen Einrichtungen, die ihnen haushaltsrechtlich angegliedert waren.³³⁰ Leistungsausgaben waren demgegenüber Investitionsausgaben i. w. S., die direkt oder indirekt der Vertragserfüllung dienten.³³¹ Die Hohe Behörde erhob die

³²⁵ Art. 51 § 1 Abs.1 EGKSV.

³²⁶ Siehe u. a. Art. 54, Art. 58 § 4, Art. 64, Art. 65 § 5 EGKSV.

³²⁷ Die bereits vorhergegangene Betätigung der Hohen Behörde wurde durch Vorschüsse der Mitgliedstaaten, gem. § 7 Nr. 2 Ü. A. finanziert; siehe dazu auch Dahms, Die Finanzhaushalte der Europäischen Gemeinschaften, S. 23.

³²⁸ Weides, Das Finanzrecht der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, S. 40.

³²⁹ Nicolaysen, Europarecht, S. 245; Jerusalem, Das Recht der Montanunion, S. 98 ff.

³³⁰ Ipsen, Europäisches Gemeinschaftsrecht, S. 394.

³³¹ Flohr, Die Finanzverfassung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, S. 9; Weides, Das Finanzrecht der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, S. 40; Ipsen, Europäisches Gemeinschaftsrecht, S. 394; zur Zweckgebundenheit der allgemeinen Umlage vgl. Reister, Haushalt und Finanzen der Europäischen Gemeinschaft, S. 155.

allgemeine Umlage auf die Erzeugung von Kohle und Stahl gem. Art. 49 EGKSV, dabei waren die Umlageschuldner die jeweiligen Erzeuger der Produkte.³³² Maßgeblich für die Berechnung der Umlageschuld war die geförderte bzw. produzierte Kohle- bzw. Stahlmenge,³³³ insoweit wurde der Absatz der Produkte aus der Umlageberechnung ausgeklammert.

Das Erhebungsverfahren der Montanumlage wurde mittels monatlich fälliger Überweisungen – in der Höhe der jeweiligen Umlageschulden – auf Konten der Hohen Behörde, die bei Banken in den Mitgliedstaaten eröffnet wurden, vollzogen; damit hat die Umlage auch im Ergebnis nicht zur Bildung einer ersten europäischen Finanzverwaltung geführt.³³⁴

Der Umlagesatz betrug zum 1.1.1953 0,3 %. Dieser Satz wurde allerdings jeden zweiten Monat um 0,2 % erhöht, sodass er im Juli 1953 0,9 % betrug.³³⁵ Dies war auch innerhalb der zulässigen Grenzen des Art. 50 § 2 EGKSV, der eine autonome Maximalerhebung der Hohen Behörde von 1 % vorsah und für darüberhinausgehende Belastungen der Abgabepflichtigen eine Zustimmung – in Form einer 2/3 Mehrheit – des Ministerrates voraussetzte. Der zu dem Zeitpunkt recht hohe Umlagesatz wurde festgesetzt, weil zunächst ein Garantiefonds (i. H. v. 100 Mio. RE) gebildet werden sollte und erst nach erfolgreicher Bildung von diesem, mittels Umlage die laufenden Kosten der Tätigkeit der Hohen Behörde gedeckt werden sollten.³³⁶ Dieser Fonds sollte die Montanunion in Bezug auf ihre Kreditwürdigkeit stärken und damit die Aufnahme von Anleihen erleichtern.³³⁷ Der Umlagesatz wurde deshalb im Juli 1955, nach erfolgreicher Fondsauffüllung, um 0,2 % auf 0,7 %, 6 Monate später auf 0,45 % und im Juli 1957 auf 0,35 % gesenkt; dies entspricht einer über 61 %igen Herabsetzung des einstigen Höchst-Umlagesatzes von 1953.³³⁸ Der Umlagesatz pendelte sich im Laufe der Jahre bei ungefähr 0,3 % ein.³³⁹ Allerdings beschloss die Kommission, den Umlagesatz 1999 auf 0 % festzusetzen, da man davon ausging, dass die in der Bilanz der EGKS zum 31.12.1998 ge-

³³² Jerusalem, Das Recht der Montanunion, S. 98; Nittka, Das Finanzierungssystem der Europäischen Gemeinschaften, S. 26.

³³³ Jerusalem, Das Recht der Montanunion, S. 98.

³³⁴ Dahms, Die Finanzhaushalte der Europäischen Gemeinschaften, S. 24; Meier-Greve, Die Finanzhoheit der Montanunion, S. 93.

³³⁵ Art. 1 der Entscheidung Nr. 3/52 über die Höhe und die Anwendungsvorschriften für die in den Artikeln 49 und 50 des Vertrages vorgesehenen Umlagen vom 23. Dezember 1952, ABl. Nr. 1 vom 30.12.1952, S. 4.

³³⁶ Strasser, Die Finanzen Europas, S. 79; vgl. auch Reister, Haushalt und Finanzen der Europäischen Gemeinschaft, S. 157.

³³⁷ Meier-Greve, Die Finanzhoheit der Montanunion, S. 60.

³³⁸ Vgl. m. w. N. Dahms, Die Finanzhaushalte der Europäischen Gemeinschaften, S. 25.

³³⁹ Häde, Finanzausgleich, S. 424.

bildeten Rückstellungen ausreichten, um bis zum Auslaufen des EGKS-Vertrages am 23.7.2002 die Beibehaltung einer Haushaltstätigkeit der EGKS auf angemessenem Niveau zu gewährleisten.³⁴⁰ Seitdem bestand die primäre Finanzmittelquelle der EGKS aus dem Nettosaldo der Verwaltung bzw. der Erträge der verschiedenen Rücklagen und Rückstellungen.³⁴¹

bb. Die Krisenumlage

Eine weitere Umlageform, neben der allgemeinen Umlage, bildete die Krisenumlage, die gem. Art. 58 EGKSV in Zeiten einer Absatzkrise durch die Hohe Behörde eingeführt werden konnte. Diese Krisenumlage stellte im Gegensatz zur allgemeinen Umlage, die den laufenden Finanzbedarf der Gemeinschaft decken sollte, ein spezielles Marktregulierungsinstrument dar, das mit zeitlich begrenztem Einsatz bestimmte ökonomische Ziele, z. B. die Stabilisierung der Arbeitsplätze, verfolgte.³⁴² Bei einem Rückgang der Nachfrage nach Kohle und Stahl, der die Annahme rechtfertigte, dass sich die Gemeinschaft in einer offensichtlichen Krise befinde und dass die in Art. 57 EGKS vorgesehenen Maßnahmen nicht ausreichen, um dieser Lage zu begegnen, konnte die Hohe Behörde gem. Art. 58 EGKSV die Produktion der Unternehmen durch geeignete Umlagen auf diejenigen Mengen herabsetzen bzw. regeln, die ein definiertes Vergleichsniveau überschritten. Das Ziel der Produktionssenkung wurde demnach nicht durch ein Verbot einer die Vorgaben überschreitenden Produktionsmenge erreicht, sondern durch wirtschaftlichen Druck, der mittels einer Art Ausgleichsabgabe, die bei einer Überproduktion zu leisten war.³⁴³

Die durch die Krisenumlage erzielten Einnahmen sollten gem. Art. 58 § 2 Abs. 2 EGKSV zur Unterstützung der Unternehmen verwendet werden, bei denen sich der Gang der Produktion über das vorgesehene Maß hinaus verlangsamt, um insbesondere so weit wie möglich die Erhaltung der Arbeitsplätze in diesen Unternehmen zu sichern. Damit konnten die Einnahmen aus der Krisenumlage nicht zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs der Gemeinschaft erhoben werden und ihre Mittel waren streng zweckgebunden. Bezüglich der konkreten Mittelverwendung fehlte dem Vertrag jedoch

³⁴⁰ Bericht der Kommission – EGKS – Finanzbericht 1999.

³⁴¹ Bericht der Kommission – EGKS – Finanzbericht 1999.

³⁴² Nittka, Das Finanzierungssystem der Europäischen Gemeinschaften, S. 23, 33; Peffkoven, Die Finanzierung der Europäischen Union, S. 38.

³⁴³ Vgl. Meier-Greve, Die Finanzhoheit der Montanunion, S. 51.

eine präzise Beschreibung, was genau die o. g. „Unterstützung der Unternehmen“ i. S. des Art. 58 § 2 Abs. 2 EGKSV im Detail bedeutete.³⁴⁴

Die generelle Kompetenz der (allgemeinen) Umlageerhebung wurde somit durch die Ermöglichung der Krisenumlageerhebung für den Fall erweitert, dass eine Krise den Produktionsabsatz derartig beeinträchtigt, dass die allgemeine Umlage in ihrem Aufkommen beachtenswert reduziert würde und damit möglicherweise keine ausreichende Mittelbasis mehr für notwendige Gegenmaßnahmen der Gemeinschaft existiert.³⁴⁵

cc. Die Ausgleichsumlage und Sonderumlage

(1) Die Ausgleichsumlage

Die Ausgleichsumlage gem. § 25 Abs. 1 Ü. A.³⁴⁶ war eine weitere, besondere Umlage für die Kohleproduktion. Hierbei war die Hohe Behörde verpflichtet, die Kohleproduktion der Länder, in denen die durchschnittlichen Gestehungskosten unter dem gewogenen Mittel der Gemeinschaft lagen, mit einer Ausgleichsumlage je Handelstonne zu belasten. Der Höchstsatz der Umlage betrug 1,5 % des genannten Erlöses für das erste Jahr des Arbeitens des Gemeinsamen Marktes und wurde gegenüber dem ursprünglichen Höchstsatz in jedem Jahr regelmäßig um 20 % gekürzt.³⁴⁷ Während bei der Zahlungsverpflichtung der allgemeinen Umlage des Art. 49 EGKSV die EGKS Vertragslaufzeit von 50 Jahren angesetzt wurde, wurde bei der Ausgleichsumlage die Laufzeit der Umlage durch die jährliche Kürzung auf nur fünf Jahre festgesetzt.³⁴⁸ Diese zweckbestimmte Ausgleichsabgabe sollte der Angleichung der Konkurrenzbedingungen auf dem gemeinsamen Kohlemarkt dienen.³⁴⁹ Sie war folglich keine Finanzierung der allgemeinen Tätigkeiten der Montanunion, sondern einer bestimmten und zeitlich begrenzten Spezialaufgabe zu Beginn des Gemeinsamen Marktes. Der Hauptbelastete dieser Abgabe war der deut-

³⁴⁴ Daher hielt Jerusalem es für zulässig, Subventionen an die von der Absatzkrise betroffenen Unternehmen zu zahlen, Jerusalem, Das Recht der Montanunion, S. 135. Diese Ansicht bezüglich der Mittelverwendung wurde, unter Hinweis auf die aus Art. 4 EGKSV folgenden Diskriminierungsverbote, angezweifelt, da die Mittel aus der Krisenumlage der Aufrechterhaltung der vor der Absatzkrise vorhandenen Beschäftigung dienen sollten, nicht aber dazu, unrentable Unternehmen dauerhaft am Markt zu erhalten, Weides, Das Finanzrecht der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, S. 148.

³⁴⁵ Weides, Das Finanzrecht der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, S. 149; vgl. Nittka, Das Finanzierungssystem der Europäischen Gemeinschaften, S. 34.

³⁴⁶ Übergangsabkommen, BGBl. Nr. 7, 1952 II, vom 6.5.1952, S. 491.

³⁴⁷ § 25 Abs. 2 Ü. A.

³⁴⁸ Meier-Greve, Die Finanzhoheit der Montanunion, S. 39.

³⁴⁹ Wolf-Rode, HdB für den gemeinsamen Markt der europäischen Montan-Union, S. 39.

sche Kohlebergbau; wobei die Italiener und Belgier Nutzen aus der Umlage zogen.³⁵⁰ Teils waren in diesen Ländern die Abbaubedingungen ungünstig oder die Gruben wurden während der Kriegsjahre vernachlässigt; sie hätten damit schlechte Ausgangssituationen gehabt, um auf dem neu gegründeten Gemeinsamen Markt zu bestehen.³⁵¹

(2) Die Sonderumlage

Nach § 24 Ü. A.³⁵² wurde anerkannt, dass im Laufe der Übergangszeit der EGKS Schutzeinrichtungen erforderlich waren, um übereilte und gefährliche Produktionsverlagerungen zu vermeiden. Es sollten auch Vorkehrungen zur Vermeidung von Preissteigerungen mit möglicherweise schädlichen Wirkungen in bestimmten Gebieten getroffen werden. Eine dieser Vorkehrungen war die Möglichkeit der Schaffung staatlicher Kassen oder Einrichtungen für Ausgleichszahlungen, die durch Umlagen auf inländische Erzeugnisse hätten finanziert werden können.

Gemäß § 28 Nr. 2 Abs. 1 Ü. A. konnten die in § 24 Ü. A. genannten Maßnahmen durch eine spezielle Umlage verstärkt werden, damit sichergestellt würde, dass die Produktionsverlagerungen, insbesondere für Frankreich, innerhalb der Grenzen des Abkommens blieben. Diese Mittel hätten durch eine sog. Sonderumlage aufgebracht werden können, die von der Hohen Behörde festgesetzt worden wäre. Eine solche Umlage wurde allerdings nie erhoben und es existieren zudem keine näher bezeichneten Umlagedetails, neben der Normierung in § 28 Ü. A.

c. Die sonstigen Einnahmen

Die sonstigen Einnahmen der Montanunion bildeten sich aus den Zinseinnahmen, den Strafzahlungsverpflichtungen³⁵³ sowie den Anleihen.

Die Zinseinnahmen der Montanunion ließen sich einteilen in die Einnahmen aus den Bankguthaben in den jeweiligen Mitgliedstaaten, aus der Erhebung der allgemeinen Umlage sowie den Einkünften aus der Gewährung von Kredi-

³⁵⁰ Wolf-Rode, HdB für den gemeinsamen Markt der europäischen Montan-Union, S. 40.

³⁵¹ Meier-Greve, Die Finanzhoheit der Montanunion, S. 40.

³⁵² Übergangsabkommen, BGBl. Nr. 7, 1952 II, vom 6.5.1952, S. 491.

³⁵³ Finanzielle Sanktionen, Zwangsgelder und Verzugszahlungen.

ten an Unternehmen³⁵⁴. Neben den Einkünften aus den jeweiligen Umlageformen wurden auch durch Zinseinnahmen beachtliche Finanzmittel generiert, sodass diese Einnahmequelle nicht zu vernachlässigen war.³⁵⁵ Immerhin konnte seit 1999 die Erhebung der allgemeinen Umlage deshalb unterbleiben, weil die Rückstellungen und daraus entstandenen Zinserträge ausreichten, die notwendigen Verwaltungs- und Tätigkeitskosten der EGKS zu decken. Problematisch im Hinblick auf diese Einnahmen war allerdings, dass es keine vertragliche Regelung über die Behandlung der Zinsen gab; nur das Gebot der sofortigen Verwendung, das sich aus Art. 50 § 1 EGKSV ergeben soll, verpflichtete die Hohe Behörde, die über die Umlage vereinnahmten Geldmittel dem vertraglichen Zweck entsprechend zu verwenden.³⁵⁶

Die Hohe Behörde war gem. Art. 49 EGKSV auch dazu berechtigt eigene Anleihen aufzunehmen. Die so aufgebrauchten Mittel waren für die Erfüllung der Aufgaben der Montanunion ebenso zulässig wie die der allgemeinen Umlage. Es bestand ein wichtiger Unterscheidungspunkt zwischen Umlage- und Anleihenmittel: die Umlagemittel deckten sowohl die operative Tätigkeit der Hohen Behörde wie auch die Verwaltungsausgaben. Die Anleihenmittel wurden jedoch ausschließlich zur Weitergabe an die Unternehmen in Form von rückzahlbaren Krediten ausgegeben.³⁵⁷ Eine Verbindung beider Finanzierungsmittel bestand allerdings in der Tatsache, dass, durch das Recht der Erhebung der allgemeinen Umlage, diejenigen Finanzmittel generiert wurden, die im Garantiefonds die sachliche Voraussetzung für die Kreditwürdigkeit der Montanunion bildeten.³⁵⁸

2. Die Finanzierungshistorie der EAG-Versorgungsagentur

Auf der Basis der Römischen-Verträge wurde am 1.1.1958 – gleichzeitig mit der EWG – die Europäische Atomgemeinschaft gegründet. Die Aufgabe der Europäischen Atomgemeinschaft ist es gem. Art. 1 EAGV, durch die Schaffung der für die schnelle Bildung und Entwicklung von Kernindustrien erforder-

³⁵⁴ Die verliehenen Gelder wurden allerdings nur mit einem geringfügigen Verwaltungsaufwand verteuert, sodass die Einkünfte daraus insgesamt unbedeutend waren, vgl. Meier-Greve, Die Finanzhoheit der Montanunion, S. 71, 75.

³⁵⁵ Dahms, Die Finanzhaushalte der Europäischen Gemeinschaften, S. 30, mit Nachweis vom Bericht des Rechnungsprüfers VAES über das sechste Rechnungsjahr, Hrsg. EGKS, Luxemburg 1958/59, Band I, S. 33.

³⁵⁶ Weides, Das Finanzrecht der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, S. 149.

³⁵⁷ Vgl. Meier-Greve, Die Finanzhoheit der Montanunion, S. 72.

³⁵⁸ Nittka, Das Finanzierungssystem der Europäischen Gemeinschaften, S. 35; m. w. N. Meier-Greve, Die Finanzhoheit der Montanunion, S. 72.

lichen Voraussetzungen zur Hebung der Lebenshaltung in den Mitgliedstaaten und zur Entwicklung der Beziehungen mit den anderen Ländern beizutragen.³⁵⁹ Nach Art. 52 EAGV wird die Versorgung mit Erzen, Ausgangsstoffen und besonderen spaltbaren Stoffen nach dem Grundsatz des gleichen Zugangs zu den Versorgungsquellen durch eine gemeinsame Versorgungspolitik sichergestellt. Zu diesem Zweck wurde die EAG-Versorgungsagentur geschaffen, die gem. Art. 52 EAGV über das ausschließliche Recht verfügt, Verträge über die Lieferung von oben genannten Stoffen aus Ländern innerhalb oder außerhalb der Gemeinschaft abzuschließen.

Nach Art. 54 EAGV hat die Agentur Rechtspersönlichkeit und genießt auch finanzielle Autonomie. Nach Art. 7 der Satzung der Euratom-Versorgungsagentur³⁶⁰ setzen sich die Einnahmen der Agentur aus einem Beitrag der Gemeinschaft, Bankzinsen und Einnahmen aus ihren Kapital- und Bankinvestitionen, Anleihen sowie bei Bedarf einer durch Art. 54 EAGV vorgesehenen Abgabe zusammen. Art. 10 der Satzung³⁶¹ konkretisiert die eigenständige Hoheit, nach der die Agentur eine Abgabe auf die Umsätze erheben kann, bei denen die Agentur in Ausübung ihres Bezugsrechts oder ihres ausschließlichen Rechts zum Abschluss von Lieferverträgen tätig wird. Der Erlös einer solchen Abgabe dient ausschließlich der Deckung der Betriebskosten.

Die Versorgungsagentur wurde auf diese Weise eigenständig mit Finanzmitteln ausgestattet, indem sie direkt eine Möglichkeit zur Erhebung von Abgaben auf bestimmte Leistungen zugesprochen bekam.

3. Die Finanzierungshistorie der EWG

Mit der Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) durch die Römischen Verträge am 1.1.1958 wurde im Verhältnis EGKS, EAG und EWG die Organisation mit den umfassendsten Tätigkeitsfeldern geschaffen. Die EWG hatte keinen derart eng definierten wirtschaftlichen Wirkungsbereich, wie die EAG oder die EGKS, sondern sollte vielmehr die Grundlagen für einen immer engeren Zusammenschluss der europäischen Völker schaffen, durch gemeinsames Handeln den wirtschaftlichen und sozialen Fortschritt ihrer Län-

³⁵⁹ Art. 1 Abs. 2 EAGV, vom 25.3.1957, in der Fassung vom 13.12.2007.

³⁶⁰ Beschluss des Rates vom 12.2.2008 über die Satzung der Euratom-Versorgungsagentur (2008/114/EG, Euratom), ABl. Nr. L 41 (2008) S. 15.

³⁶¹ Beschluss des Rates vom 12.2.2008 über die Satzung der Euratom-Versorgungsagentur (2008/114/EG, Euratom), ABl. Nr. L 41(2008) S. 15.

der sichern und die stetige Besserung der Lebens- und Beschäftigungsbedingungen ihrer Völker erreichen.³⁶²

a. Die grundlegende Finanzierungsphase der EWG

Eine solche Aufgabenvielfalt der EWG bedurfte einer dafür ausreichenden und sicheren Finanzierung. Die EWG finanzierte sich zunächst primär über eine Beitragsfinanzierung der Mitgliedstaaten gem. Art. 200 EWGV. Der Jahreshaushalt der EWG wurde mittels Ratsbeschluss, der die Ausgaben abzüglich der sonstigen Einnahmen enthielt, festgesetzt; so blieben als Saldo die noch zu leistenden, verpflichtenden Beiträge der Mitgliedstaaten am Haushalt.³⁶³ Deutschland, Frankreich und Italien mussten jeweils 28 % des Gesamthaushalts stellen, Luxemburg hingegen nur 0,2 %, Belgien und die Niederlande jeweils 7,9 %.³⁶⁴

Als neben die Beiträge tretende „andere Einnahmen“ der Gemeinschaft i. S. v. Art. 200 Abs. 1 EWGV kamen insbesondere in Betracht: die Einnahmen aus der Besteuerung von Gehältern und Löhnen der Gemeinschaftsbediensteten, Einnahmen aus Publikationen der einzelnen Verwaltungsstellen, aus Bankzinsen, aus dem Verkauf abgenutzten Inventars, aus den Festsetzungen von Geldbußen und Zwangsgeldern sowie aus Gerichtskosten.³⁶⁵

b. Die Entwicklung der EWG-Finanzierung

Der Finanzierungsmechanismus der EWG war im Vergleich zur EGKS eher klassisch orientiert, nämlich in Form der Beitragsfinanzierung, die eine weniger autonome Finanzmittelquelle darstellte.³⁶⁶ Allerdings enthielt der Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft bereits eine Anlage der zukünftigen, autonomeren Eigenmittelfinanzierung in Art. 201 EWGV. Er ähnelte daher mit seinem Auftrag an die Kommission, zu einem geeigneten

³⁶² Präambel des EWGV i.d.F. vom 25.4.1957, BGBl. II 1957, S. 766 ff.

³⁶³ Feldmann, in: Groeben/Boeckh, Kommentar zum EWG-Vertrag, Bd. II, vor. Art. 199- 209, S. 280.

³⁶⁴ Diese verschiedenen Schlüssel waren das Verhandlungsergebnis unter den vertragschließenden Parteien; Dahms, Die Finanzhaushalte der Europäischen Gemeinschaften, S. 32; Feldmann, in: Groeben/Boeckh, Kommentar zum EWG-Vertrag, Bd. II, vor. Art. 199- 209, S. 281.

³⁶⁵ Feldmann, in: Groeben/Boeckh, Kommentar zum EWG-Vertrag, Bd. II, Art. 200, S. 289 f.

³⁶⁶ Nicolaysen, Europarecht I, S. 245.

Zeitpunkt die Finanzbeiträge durch Eigenmittel zu ersetzen, der EGKS-Finanzierung.³⁶⁷

aa. Der 1. Eigenmittelbeschluss

Die Eigenmitteleinführung der EWG-Finanzierung im Sinne des Art. 201 EWGV geschah durch den Eigenmittelbeschluss von 1970³⁶⁸. Nach Art. 2 dieses Eigenmittelbeschlusses stellten ab dem 1.1.1971 nach Maßgabe des Art. 3 des Beschlusses folgende Einnahmen eigene, in den Haushalt der Gemeinschaften einzusetzende Mittel dar:

- a) Abschöpfungen, Prämien, Zusatz- oder Ausgleichsbeträge, zusätzliche Teilbeträge und andere Abgaben auf den Warenverkehr mit Nichtmitgliedstaaten, die von den Gemeinschaftsorganen im Rahmen der Gemeinsamen Agrarpolitik eingeführt worden sind oder noch eingeführt werden, und Abgaben, die im Rahmen der gemeinsamen Marktorganisation für Zucker vorgesehen sind („Agrarabschöpfungen“).
- b) Zölle des Gemeinsamen Zolltarifs und andere Zölle auf den Warenverkehr mit Nichtmitgliedstaaten, die von den Gemeinschaftsorganen eingeführt worden sind oder noch eingeführt werden.
- c) Eigene, in den Haushalt der Gemeinschaften einzusetzende Mittel sind ferner Einnahmen aus sonstigen, gemäß dem Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft oder dem Vertrag zur Gründung der Europäischen Atomgemeinschaft im Rahmen einer gemeinsamen Politik eingeführten Abgaben, sofern das Verfahren des Art. 201 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft oder des Art. 173

³⁶⁷ Der EWGV war in der Gründungsphase vergleichsweise vorsichtiger mit einer Finanzautonomiegewährung. Die Frage, wieso eine Eigenmittelfinanzierung nach dem Vorbild der EGKS nicht bereits von Gründung an vollzogen wurde, lässt sich trotz der vorhandenen Ansicht, es läge am Fehlen einer einheitlichen Bemessungsgrundlage für eine gleichmäßige Abgabenerhebung (siehe Birk, in: Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 5 Rn. 24; vgl. auch Morawitz, Die eigenen Mittel der Gemeinschaften, EuR 1970, S. 233.), am ehesten mit politischem Kalkül versuchen zu beantworten: durch das Steuerungsinstrument Finanzquelle konnten die Mitgliedstaaten weiterhin mittelbar die EWG-Tätigkeit beeinflussen (siehe Nittka, Das Finanzierungssystem der Europäischen Gemeinschaften, S. 201). Darüber hinaus war die Finanzierung mittels Beiträge der Mitgliedstaaten ein durchaus einfaches und flexibles System (siehe Reister, Haushalt und Finanzen der Europäischen Gemeinschaft, S. 27; Nittka, Das Finanzierungssystem der Europäischen Gemeinschaften, S. 201).

³⁶⁸ Ratsbeschluss über die Ersetzung der Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel der Gemeinschaften, ABl. Nr. L 97 (1970) S. 19.

des Vertrages zur Gründung der Europäischen Atomgemeinschaft durchgeführt worden ist.

- d) Die Eigenmittel umfassen des Weiteren gem. Art. 4 neben den in Art. 2 genannten Einnahmen auch die Mehrwertsteuereinnahmen, die sich aus der Anwendung eines Satzes ergeben, der 1 % einer steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage nicht überschreiten darf, welche einheitlich für die Mitgliedstaaten nach Gemeinschaftsvorschriften bestimmt wird.

Nach Art. 5 des Beschlusses dienen die Eigenmittel-Einnahmen unterschiedslos der Finanzierung aller im Haushalt der Gemeinschaften ausgewiesenen Ausgaben.³⁶⁹

bb. Begründungsansätze für die Verwendung der Mittel als Eigenmittel

Die Mehrwertsteuer wurde als Eigenmittel verwendet, da sie aus gemeinschaftspraktischen Gründen am ehesten harmonisierbar erschien.³⁷⁰ Die dafür notwendigen Bestimmungen wurden in der sechsten Richtlinie³⁷¹ des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern festgelegt.

Der Zolltarif hatte demgegenüber eine tiefgreifende Verwurzelung. Der EWGV hob in Art. 201 bereits hervor, dass der Gemeinsame Zolltarif für die Erschließung eigener Einnahmen der Gemeinschaft besonders geeignet sei. Wobei Zölle grundsätzlich nicht auf primäre Finanzmittelgenerierung, sondern auf Protektion der inländischen Wirtschaft ausgelegt sind,³⁷² sodass ihre Funktion als Eigenmittelgenerator der Gemeinschaften mit Haushaltsfinanzierungsabsicht, durchaus kritisch zu sehen war.³⁷³ Dennoch sei der Zoll das Korrelat der gemeinsamen Außenhandelspolitik und es hätte nach der Über-

³⁶⁹ Ratsbeschluss über die Ersetzung der Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel der Gemeinschaften, ABl. Nr. L 97 (1970) S. 19.

³⁷⁰ Magiera, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Art. 269 EG Rn. 14, 17; Heck, in: G/T/E, Kommentar zum EWG-Vertrag, 3. Aufl., Bd. II, Art. 201 Rn. 17.

³⁷¹ 77/388 EWG, ABl. Nr. L 145 (1977) S. 1.

³⁷² Strasser, Die Finanzen Europas, S. 95; Magiera, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Art. 269 EG Rn. 24; vgl. auch zur erst sekundären Einnahmeerzielungsabsicht von Agrarabschöpfungen und Zöllen: Magiera, FS Carstens, S. 204; Dänzer-Vanotti, in: Kruse (Hrsg.), Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktorganisationsrecht, DStJG, Bd. 11, S. 77; dessen strikter Ablehnung einer auch nur potentiell sekundären Einnahmeerzielungsabsicht nicht gefolgt werden kann, denn faktisch erbringen Zölle Finanzmittel, auch wenn nur sekundär oder tertiär.

³⁷³ Vgl. Magiera, FS Carstens, S. 191.

gangszeit unter Umständen schwierig werden können, zu gewährleisten, dass Zolleinnahmen auf "Drittlandwaren", die zum freien Verkehr in den Raum der Gemeinschaft abgefertigt werden, demjenigen Mitgliedsland zufließen, in dem die Ware verbraucht oder verarbeitet wird.³⁷⁴ Es hätte demnach eine ungerichtfertigte Ungleichheit zwischen dem Mitgliedstaat, dessen Angehörige den Außenzoll im Preis zu tragen haben, und demjenigen Mitgliedstaat, an dessen Grenze die Ware zum freien Verkehr im Gemeinsamen Markt abgefertigt wird und dem die Zolleinnahme zufließt, eintreten können.³⁷⁵

Die Agrarabgaben, die seit dem 1.1.1971 ohne Übergangsfrist in voller Höhe dem EWG-Haushalt zufließen, wurden bereits mit der Verordnung über die Finanzierung der gemeinsamen Agrarpolitik³⁷⁶ der Gemeinschaft zugesprochen. Es wurde ein europäischer Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft geschaffen, der Teil des Haushalts der EWG war³⁷⁷, um der gemeinsamen Organisation der Agrarmärkte die Erreichung ihrer Ziele zu ermöglichen. Die Funktion der Agrarabschöpfungen ist die Anhebung von günstigeren Agrarimporten auf das innerunionale Niveau³⁷⁸, womit sie einen schützenden Zweck für die Landwirte der Mitgliedstaaten aufweisen.³⁷⁹ Die Agrarabschöpfungen sind demnach – wie die Zölle – nicht primär Finanzmittelgenerierungsinstrument, sondern protektionistische Abgaben.

Durch die historische Entwicklung der Agrarabschöpfungen und der Verankerung der Zölle im Gründungsvertrag erklärt sich die Bezeichnung als „traditionelle Eigenmittel“: sowohl die Zolleinkünfte, als auch die Agrarabschöpfungen

³⁷⁴ Feldmann, in: Groeben/Boeckh, Kommentar zum EWG-Vertrag, Bd. II, vor. Art. 199- 209, S. 280; Heck, in: G/T/E, Kommentar zum EWG-Vertrag, 3. Aufl., Bd. II, Art. 201 Rn. 16.

³⁷⁵ Feldmann, in: Groeben/Boeckh, Kommentar zum EWG-Vertrag, Bd. II, vor. Art. 199–209, S. 281; siehe auch Reister, Haushalt und Finanzen der Europäischen Gemeinschaft, S. 29; Heck, in: G/T/E, Kommentar zum EWG-Vertrag, 3. Aufl., Bd. II, Art. 201 Rn. 16; Nittka, Das Finanzierungssystem der Europäischen Gemeinschaften, S. 207; Strasser, Die Finanzen Europas, S. 95 bezeichnet diese Situation als „Rotterdam-Effekt“; ebenso bezeichnet von der Kommission, Das System der Eigenmittel, KOM (92) 81, S. 20.

³⁷⁶ VO des Rates vom 4.4.1962 über die Finanzierung der gemeinsamen Agrarpolitik, ABl. Nr. 30 (1962) S. 991.

³⁷⁷ Art. 1 der VO.

³⁷⁸ Strasser, Die Finanzen Europas, S. 96; Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 386; Ehle, Abgaben und Erstattungen des Europäischen Marktordnungsrechts, S. 229.

³⁷⁹ Häde, Die Finanzverfassung der Europäischen Gemeinschaften – ein Überblick, EuZW 1993, S. 401; vgl. Ehle, Abgaben und Erstattungen des Europäischen Marktordnungsrechts, S. 229.

bestanden in ihren Ansätzen vor Ausarbeitung des geltenden Eigenmittelsystems.³⁸⁰

cc. Die Schwächen des Eigenmittelsystems und die Einführung einer zusätzlichen Eigenmittelquelle im 3. Eigenmittelbeschluss

Das zukunftsweisende Finanzierungssystem der Gemeinschaften zeigte allerdings bereits recht früh nach seiner endgültigen Anwendung erste Schwächen hinsichtlich seines Ertragswertes im Vergleich zu den Ausgaben, die durch eine vermehrte Tätigkeit der Gemeinschaft anfielen. Bereits 1987 reichte der im zweiten Eigenmittelbeschluss von 1986 festgelegte MwSt-Höchstsatz von 1,4 % nicht mehr aus, um die Gemeinschaftsfinanzen zu decken.³⁸¹ Die Probleme der Unausgeglichenheit des Anwachsens der Ausgabenseite, gegenüber einer sich nicht wie erwartet entwickelnden Einnahmenseite, mussten gelöst werden. Allerdings war es nicht möglich, den MwSt-Satz erneut zu erhöhen; eine solche Option wurde durch den zweiten Eigenmittelbeschluss ausgeschlossen, da dieser erst ab 1988 eine grds. Erhöhung zugelassen hätte.³⁸² Die Kommission entwickelte aus der Situation heraus im Februar 1987 das sog. „Delors-Paket“, das eine Reform des Finanzsystems vorsah und vom 11. bis 13.2.1988 entstand in Brüssel eine Einigung des Europäischen Rates, der das „Delors-Paket“ der Kommission verabschiedete.³⁸³

Die bedeutenden Neuerungen³⁸⁴ waren: der Prozentsatz des MwSt-Plafonds blieb unverändert, die Bemessungsgrundlage belief sich aber auf eine maximale Kappungsgrenze von 55 % des BSP eines Mitgliedstaates.³⁸⁵ Dadurch sollten negative Effekte, ausgehend von den MwSt-Mitteln, die vor allem wirtschaftsschwächere Mitgliedstaaten mit hohem Konsumanteil betrafen, ver-

³⁸⁰ Siehe die VO Nr. 25 von 1962 zu den Agrarabgabenplänen sowie den Art. 201 EWGV zu den Zöllen.

³⁸¹ Ratsbeschluss vom 15.7.1988, ABI. Nr. L 185 (1988) S. 24; Strasser, Die Finanzen Europas, S. 92.

³⁸² Ratsbeschluss vom 14.5.1985, ABI. Nr. L 128 (1985) S. 15.

³⁸³ Ratsbeschluss vom 15.7.1988, ABI. Nr. L 185 (1988) S. 24; siehe Strasser, Die Finanzen Europas, S. 93; Kommission, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, 4. Ausg., S. 38.

³⁸⁴ Der Beschluss enthielt neben diesen Neuerungen auch noch die historisch gesehen bedeutsame Einführung des sog. „Brittenrabattes“.

³⁸⁵ Stöblen, Der Eigenmittelbeschluss vom 29.9.2000 in der Entwicklung des Finanzierungssystems der Europäischen Union, SächsVBl. 2002, S. 199.

mindert werden.³⁸⁶ Zudem wurden Einnahmen eingeführt, die sich aus der Anwendung eines im Rahmen des Haushaltsverfahrens unter Berücksichtigung aller sonstigen Einnahmen festzulegenden Satzes auf den Gesamtbeitrag des Brutton sozialproduktes (BSP) aller Mitgliedstaaten ergeben.

Die Bedeutung der Einführung dieser vierten Eigenmittelquelle war immens. Die Notwendigkeit zur Haushaltsfinanzierung durch BSP-Eigenmittel zeigte die Schwachstellen der früheren Haushaltsplanung auf und stellte klar, dass die MwSt-Eigenmittel, neben den traditionellen Eigenmitteln, deren Einnahmen stetig zurückgingen, nicht alleine die Haushaltsausgaben decken konnten. Die neue Einnahmequelle sollte, da am BSP der Mitgliedstaaten orientiert, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zuverlässig widerspiegeln.³⁸⁷ Die neu eingeführten BSP-Eigenmittel erfüllten damit die Funktion der Restfinanzierung eines möglicherweise nicht gedeckten Haushalts durch die Agrar-, Zoll- und MwSt-Abgaben; der einheitliche BSP-Abrufsatz wurde demnach entsprechend dem jährlichen Mittelbedarf festgesetzt.³⁸⁸

Der 3. Eigenmittelbeschluss variierte und ergänzte somit den grundsätzlichen Aufbau des Eigenmittelsystems um die Begrenzungen der Mehrwertsteuerbelastungen bezogen auf das BSP des Mitgliedstaates, die Gesamteinnahmengenbegrenzung der Gemeinschaft bezogen auf die Summe der BSP aller Mitgliedstaaten und die Einführung einer zusätzlichen Eigenmittelart auf Grundlage des BSP des Mitgliedstaates. Der Beschluss versuchte, durch die verschiedenen Reformansätze das vorhandene System zu optimieren, aber im Ergebnis reformierte er die Systematik keinesfalls grundlegend, wie vertreten wird³⁸⁹, sondern war lediglich eine erneute Anpassung an die fortschreitenden Finanzmittelprobleme des Haushaltes. Dieser Aufbau der Eigenmittel besteht bis heute für die Europäische Union fort.

³⁸⁶ Stölben, Der Eigenmittelbeschluss vom 29.9.2000 in der Entwicklung des Finanzierungssystems der Europäischen Union, SächsVBl. 2002, S. 199; Kommission, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, 4. Ausg., S. 39.

³⁸⁷ Kommission, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, 4. Ausg., S. 39.

³⁸⁸ Bericht der Kommission, Die Finanzierung der Europäischen Union, KOM (1998) 560, S. 4.

³⁸⁹ Schoo, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 311 AEUV Rn. 7.

4. Die Finanzierungshistorie der EU

a. Das Maastricht-Urteil als Klarstellung der Finanzbefugnisse der EU

Die Finanzhistorie der Europäischen Union beginnt naturgemäß mit ihrer Gründung im Jahre 1993³⁹⁰. Die EU hatte von Beginn an einige Startschwierigkeiten zu überstehen; so z. B. innerstaatlich die Prüfung durch das Bundesverfassungsgericht³⁹¹ zum Maastricht-Vertrag³⁹². In der Prüfung wurden u. a. die Normen zur Finanzkompetenz der EU untersucht.

Bezüglich der Ausweitung der Finanzrechte der EU im Vergleich zur EWG stellte das BVerfG fest, dass Art. F Abs. 3 EUV die Union nicht ermächtigt, sich aus eigener Macht die Finanzmittel oder sonstige Handlungsmittel zu verschaffen, die sie zur Erfüllung ihrer Zwecke für erforderlich erachtet.³⁹³ Der Wortlaut „die Union stattet sich mit den Mitteln aus, die zum Erreichen ihrer Ziele und zur Durchführung ihrer Politiken erforderlich sind“ ließ die Frage aufkommen, ob damit eine eigenständige Beschaffung der notwendigen (Finanz-) Mittel ohne Mitwirkung der Mitgliedstaaten gemeint sein könnte.³⁹⁴ Es werde aber – so das BVerfG – in Art. F Abs. 3 EUV lediglich die politisch-programmatische Absicht bekundet, dass die – die Union bildenden – Mitgliedstaaten in den jeweils dazu erforderlichen Verfahren die Union mit hinreichenden Mitteln ausstatten wollen.³⁹⁵ Würden europäische Organe den Art. F Abs. 3 EUV entgegen diesem im deutschen Zustimmungsgesetz aufgenommenen Vertragsinhalt auslegen und handhaben, so würde dieses Handeln vom Zustimmungsgesetz nicht gedeckt sein und somit innerhalb des deutschen Mitgliedstaates rechtlich unverbindlich.³⁹⁶

Ein weiterer problematischer Punkt war die grundsätzliche Frage nach einer potentiellen Kompetenz-Kompetenz-Einführung. Dazu vertrat das BVerfG, dass die Annahme, die EU werde sich aufgrund ihrer weit gesteckten Ziele ohne erneute parlamentarische Rechtsanwendungsbefehle zu einer politischen Union mit nicht vorausbestimmbaren Hoheitsrechten entwickeln können, nicht begründet sei. Der Unions-Vertrag nehme das Prinzip der begrenz-

³⁹⁰ Durch den Vertrag von Maastricht, vom 7.2.1992, ABl. C 191 (1992) S. 1.

³⁹¹ BVerfGE 89, 155.

³⁹² Vertrag von Maastricht, vom 7.2.1992, ABl. C 191 (1992) S. 1.

³⁹³ BVerfGE 89, 155.

³⁹⁴ Puttler, in: Calliess/Ruffert, EUV/EGV, 1. Aufl., Art. 6 EUV Rn. 198.

³⁹⁵ BVerfGE 89, 155; so auch m. w. N. Puttler, in: Calliess/Ruffert, EUV/EGV, 1. Aufl., Art. 6 EUV Rn. 205.

³⁹⁶ BVerfGE 89, 155.

ten Einzelermächtigung³⁹⁷, das schon bisher für die EGen gelte, auf und bekräftige es. Dieses Prinzip werde durch Art. F Abs. 3 EUV, der keine Kompetenz-Kompetenz begründe, nicht in Frage gestellt. Die Möglichkeiten für die Zuweisung weiterer Aufgaben und Befugnisse an die EU und die EG seien durch hinreichend bestimmte Regelungen begrenzt. Auch nach Auffassung der Kommission begründe Art. F Abs. 3 EUV, wie Generaldirektor Dewost in der mündlichen Verhandlung vor dem BVerfG dargelegte, keine Kompetenz und erst recht keine Kompetenz-Kompetenz der Union.³⁹⁸

b. Die Änderungen der unionalen Befugnisse in Haushaltsbelangen und Sachbereichsregelungen durch den Lissabon-Vertrag

Insbesondere zwei Bereiche der Änderungen durch den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union³⁹⁹ bedürfen einer genaueren Betrachtung hinsichtlich des zu untersuchenden Ziels, der Existenzüberprüfung und Legitimierungsoptionen unionaler Sonderabgaben. Erstens: eine möglicherweise immanente Einführung einer Kompetenz-Kompetenz durch den Vertrag von Lissabon sowie zweitens: die Frage nach einer Erweiterung der Kompetenzen der EU im Bereich der autonomen Finanzmittelgenerierung.

aa. Keine Einführung einer Kompetenz-Kompetenz, sondern Beibehaltung des Prinzips der begrenzten Einzelermächtigung

Grundsätzlich stellt Art. 3 Abs. 6 EUV klar, dass die Zielvorgaben der Union nur durch die in den Verträgen vorgesehenen Zuständigkeitsregelungen erreicht werden können; damit hebt dieser Absatz eindeutig das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung hervor und leitet damit auf die in den folgenden Artikeln geregelten Zuständigkeitskompetenznormen über⁴⁰⁰, in denen sich ebenso das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung findet.⁴⁰¹

³⁹⁷ Vgl. dazu auch: Calliess, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 5 EUV Rn. 6; sowie die Ausführungen im Folgenden.

³⁹⁸ BVerfGE 89, 155; vgl. auch Puttler, in: Calliess/Ruffert, EUV/EGV, 1. Aufl., Art. 6 EUV Rn. 199 ff.

³⁹⁹ Vom 13.12.2007, ABl. Nr. C 115 (2008) S. 1.

⁴⁰⁰ Geiger, in: Geiger/Khan/Kotzur, EU/AEUV, Art. 3 EUV Rn. 15.

⁴⁰¹ Explizit u. a. Art. 4 Abs. 1 EUV, Art. 5 Abs. 1, 2 EUV, Art. 2 AEUV.

Art. 3 Abs. 6 EUV erwähnt durch den Bezug auf „geeignete Mittel“ zugleich die Bedeutung des allgemeinen unionsalen Verhältnismäßigkeitsprinzips.⁴⁰²

Das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung, das trotz mangelnder Nennung bereits durch die Rechtsprechung des EuGH⁴⁰³ galt, wurde durch den Lissabon-Vertrag von Art. 5 Abs. 1 EGV, in dem es unbenannt verankert war, explizit in Art. 5 Abs. 2 EUV übernommen. Sinn und Zweck einer solchen Einzelermächtigung ist die Beschränkung auf diejenigen Befugnisse, die ausdrücklich von den Mitgliedstaaten, durch die Regelung der einzelnen Politikbereiche in den Verträgen, auf die Union übertragen wurden.⁴⁰⁴ Eine Ordnung der umfassten Betätigungsbereiche der EU wird in den Artikeln 2 bis 6 des AEUV kodifiziert.⁴⁰⁵

Insgesamt wird der Union durch die Änderungen des Lissabon-Vertrags noch immer keine Allzuständigkeit bzw. Kompetenz-Kompetenz zugesprochen.⁴⁰⁶ Die weite Sachmaterie der Rechtsangleichung im Binnenmarkt, die in Art. 114 AEUV⁴⁰⁷ geregelt wird, ändert an der Tatsache der Einzelermächtigung ebenso nichts, wie die Ermächtigung zum Vertragslückenschluss mittels Art. 352 AEUV.⁴⁰⁸ Artikel 352 AEUV stellt lediglich eine subsidiäre Ermächtigung der Union dar, die in den Verträgen festgelegten Politikbereiche zu regeln, falls die dafür erforderlichen Befugnisse nicht vorgesehen sind; er dient damit der vertragsimmanenten⁴⁰⁹ und dynamischen⁴¹⁰ Fortentwicklung des

⁴⁰² Pechstein/Strein, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 3 EUV Rn. 13; siehe auch Lenz, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 3 EUV Rn. 8, vgl. EuGH C-310/04, Slg. 2006, I-7285, Rn. 97, EuGH C-189/01, Slg. 2001, I-5689, Rn. 81; EuGH verbundene Rs. C-133/93, C-300/93, C-362/93, Slg. 1994, I-4863, Rn. 41; EuGH C-331/88, Slg. 1990, I-4023, Rn. 13.; Kingreen, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 52 EU-GRC Rn. 65 ff.

⁴⁰³ EuGH verb. Rs. 188-190/80, Slg. 1982, 2545, 2573, Rn. 6; Lienbacher, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 5 EUV Rn. 7 f.

⁴⁰⁴ Calliess, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 5 EUV Rn. 17; Vedder, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 5 EUV Rn. 7.

⁴⁰⁵ Siehe Nowak, Europarecht nach Lissabon, S. 119 Rn. 65 ff.

⁴⁰⁶ Siehe BVerfGE 123, 267; Streinz, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 4 EUV Rn. 10; Bogdandy/Schall, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 4 EUV Rn. 2; Langguth, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl., Art. 5. EUV Rn. 5; Vedder, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 5 EUV Rn. 7; Geiger, in: Geiger/Khan/Kotzur, EU/AEUV, Art. 5 EUV, Rn. 3.

⁴⁰⁷ Vgl. dazu Ruffert, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 3 AEUV Rn. 12; siehe zur Regelungswerte des Art. 114 AEUV in Bezug auf unionsale Abgaben und der Harmonisierung von Sonderabgaben den Teil B III 2 c sowie Teil D I dieser Arbeit.

⁴⁰⁸ Winkler, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Art. 352 AEUV Rn. 14 f.; Streinz, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 5 EUV Rn. 5; siehe auch Vedder, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 5 EUV Rn. 7; Rossi, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 114 AEUV Rn. 2.

⁴⁰⁹ M. w. N. Zorn, Rechtsangleichungskompetenzen des Rates der Europäischen Gemeinschaften für die Besteuerung von Unternehmen, S. 246.

Unionsrechts, unterfällt aber dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung.⁴¹¹

Der EuGH⁴¹² führt zum materiellen Gehalt des Art. 352 AEUV⁴¹³ aus, dass „dieser [Artikel] als integraler Bestandteil einer auf dem Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung beruhenden institutionellen Ordnung keine Grundlage dafür bieten kann, den Bereich der Gemeinschaftsbefugnisse über den allgemeinen Rahmen hinaus auszudehnen, der sich aus der Gesamtheit der Vertragsbestimmungen und insbesondere denjenigen ergibt, die die Aufgaben und Tätigkeiten der Gemeinschaft festlegen. Der Artikel soll einen Ausgleich in Fällen schaffen, in denen den Gemeinschaftsorganen durch spezifische Bestimmungen des Vertrags ausdrücklich oder implizit verliehene Befugnisse fehlen, die gleichwohl erforderlich erscheinen, damit die Gemeinschaft ihre Aufgaben im Hinblick auf die Erreichung eines der vom Vertrag festgelegten Ziele wahrnehmen kann.“ Der Art. 352 AEUV muss demnach als Option zum Erlass von Unionsrecht im Einzelfall gesehen werden, die keine neuen Kompetenzen durch eine zugrunde liegende Kompetenz-Kompetenz schafft, sondern als bereits übertragenes Hoheitsrecht zur vertragsimmanenten Fortentwicklung genutzt werden kann.⁴¹⁴

Der Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung bleibt demnach, trotz verschiedener Öffnungsklauseln, bestehen. Durch den Lissabon-Vertrag wurde der Union somit keine Kompetenz-Kompetenz übertragen.

⁴¹⁰ Siehe dazu ausführlich Bungenberg, Dynamische Integration, Art. 308 und die Forderung nach dem Kompetenzkatalog, EuR 2000, S. 880 ff.; ders. Art. 235 EGV nach Maastricht, S. 25 ff.

⁴¹¹ Siehe u. a. Rossi, in: Calliess /Ruffert, EUV/AEUV, 4. Aufl., Art. 352 AEUV Rn. 12; Winkler, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Art. 352 AEUV Rn. 14 f.; Vedder, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 352 AEUV Rn. 1.

⁴¹² EuGH verb. Rs. C-402/05 P und C-415/05 P, Slg. 2008, I-6351, Rn. 203; EuGH EMRK Gutachten, 2/94, Slg. 1996, I-1759, Rn. 29 ff.

⁴¹³ Bzw. zu Art. 308 EG.

⁴¹⁴ Vgl. u.a. Vedder, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 352 AEUV Rn. 1 f.; Winkler, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Art. 352 AEUV Rn. 16 ff., Rn. 31.

bb. Art. 311 AUEV als angepasste aber nicht grundlegend reformierte Eigenmittelvorschrift

Eine Formulierung wie die des ex. Art. F Abs. 3 EUV⁴¹⁵, dass sich die Union mit den erforderlichen Mitteln zur Zielerreichung und zur Durchführung ihrer Politiken ausstatte, findet sich aktuell in Art. 311 Abs. 1 AUEV.

Der Art. 311 AUEV ändert grundsätzlich nichts an dem geltenden System der Eigenmittelfinanzierung, denn er verleiht sich lediglich den Norminhalt des Art. 269 EGV und des Art. 6 Abs. 4 EUV a. F.⁴¹⁶ ein und erweitert ihn um bestimmte Regelungen zum Eigenmittelverfahren.⁴¹⁷ Die Stellung des heutigen Abs. 1, ehemals Art. 6 Abs. 4 EUV a. F., im System der Finanzvorschriften (AUEV) anstatt im System der gemeinsamen Bestimmungen (EUV a. F.), zeigt die Beschränkung der Mittelausstattung auf finanzielle Mittel, die zur Zielerreichung notwendig sind.⁴¹⁸ Der neue Art. 311 Abs. 1 und 2 AUEV verschafft der EU auch keine selbständige Finanzierungskompetenz, sondern verweist lediglich implizit auf die primärrechtlichen Finanzvorschriften, welche die Modalitäten der Beschaffung von erforderlichen Finanzmitteln im Detail regeln.⁴¹⁹ Damit ist Art. 311 Abs. 1 und 2 AUEV ähnlich ungefährlich für die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten, wie Art. 6 Abs. 4 EUV a. F., der als rein programmatisch zu verstehen war.⁴²⁰ In Art. 311 AUEV wird insofern ausschließlich eine Art Konnexität angedeutet, dass die Aufgaben der Union die Ausga-

⁴¹⁵ I.d.F. Vertrag von Maastricht, vom 7.2.1992, ABI. C 191 (1992) S. 1.

⁴¹⁶ Entspricht dem o. zitierten Art. F Abs. 3 EUV.

⁴¹⁷ Der Lissabon-Vertrag reformierte zumindest durch Art. 311 Abs. 4 AUEV bestimmte Verfahrensweisen: Diese Norm vereinfacht die Ausgestaltung des auf Ratsseiten beschlossenen Eigenmittelsystems durch eine Durchführungsverordnung, die bedeutend einfacher zu erlassen ist, als der weiterhin noch einstimmig zu beschließende und ratifizierungsbedürftige Eigenmittelbeschluss. Insgesamt ändert der AUEV aber nichts an der Ratifikationsbedürftigkeit eines jeden Eigenmittelbeschlusses nach den verfassungsrechtlichen Vorschriften des jeweiligen Mitgliedstaates, gem. Art. 311 Abs. 3 AUEV. Somit verbleibt die letztendliche Entscheidungsbefugnis über grundlegende Änderungen des Eigenmittelsystems der Union konsequenterweise weiterhin bei den Mitgliedstaaten.

⁴¹⁸ Niedobitek, in: Streinz, EUV/AUEV, Art. 311 AUEV Rn. 2; Rossi, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 311 AUEV Rn. 3.

⁴¹⁹ Niedobitek, in: Streinz, EUV/AUEV, Art. 311 AUEV Rn. 3; Khan, in: Geiger/Khan/Kotzur, EU/AUEV, Art. 311 AUEV Rn. 1; Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, EUV/AUEV, Art. 311 AUEV Rn. 2.

⁴²⁰ U. a. BVerfGE 89, 155; Rossi, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, EVV, Art. I-54 Rn. 4; Rossi, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 311 AUEV Rn. 3; Khan, in: Geiger/Khan/Kotzur, EU/AUEV, Art. 311 AUEV Rn. 1; a. A. hier Niedobitek, in: Streinz, EUV/AUEV, Art. 311 AUEV Rn. 3, der es als zu weitgehend betrachtet, wenn Art. 311 dieser deklaratorische Aspekt unterstellt wird, da ihm als selbstständige Rechtspflicht zu entnehmen sei, dass die zuständigen Stellen der Union – unter Einschluss der MS – die Union mit denjenigen Mitteln ausstatten, die ihre Aufgaben erfordern.

ben bestimmen und diese wiederum durch das Prinzip des Haushaltsausgleichs die Einnahmen beeinflussen.⁴²¹

5. Zwischenergebnis der historischen Betrachtung

Viele zur Gründungszeit zeitgemäße Regelungen, insbesondere im Finanzierungswesen der Organisationen, haben sich im Zeitverlauf als nicht mehr passend herausgestellt. Wie die Organisationen selbst, mussten auch deren Finanzsysteme eine dynamische Entwicklung durchlaufen. Allerdings hat sich seit Einführung der 4. Eigenmittelquelle (BSP⁴²²) außer der verkomplizierten Berechnung der Finanzierungssysteme keine große Entwicklung in den letzten Jahrzehnten vollzogen. Es wurde festgestellt, dass die Union bis heute keine Allzuständigkeit zugesprochen bekam und ihre Kompetenzen auf diejenigen Politikbereiche begrenzt sind, welche der Union durch die Verträge zugewiesen werden. Dieser Grundsatz gilt ebenso für die Finanz- und Haushaltsmitteleigenständigkeit.

Innerhalb der historischen Betrachtung ist die Sonder“umlage“⁴²³, die zumindest der Bezeichnung nach Ähnlichkeiten zur Sonder“abgabe“ aufweist, die einzig explizit genannte Abgabeform, die eine europäische Sonderabgabensexistenzannahme begründen könnte. Eine solche Umlage zugunsten französischer Kohlegruben wurde zwar kurzzeitig durch das Übergangsabkommen ermöglicht, jedoch niemals erhoben. Eine detaillierte Charakteristik der Sonderumlage, die zu einer Beantwortung der Frage nach der aktuellen Existenz unionaler Sonderabgaben führt, ist daher nicht möglich. Lediglich eine gewisse Bezeichnungsähnlichkeit einer damals potentiell erhebaren Abgabe zur aktuell existierenden nationalen Sonderabgabe kann somit nachgewiesen werden. Hinsichtlich derjenigen finanziellen Mittel, die gemäß Art. 269 EGV, bzw. aktuell Art. 311 AEUV zur Zielerreichung unionaler Aufgaben Verwendung finden, bedarf es jedoch einer genaueren Untersuchung, ob innerhalb dieser Mittel ggf. implizite unionale Sonderabgaben zu finden sind.

⁴²¹ Rossi, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, EVV, Art. I-54 Rn. 4; Rossi, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 311 AEUV Rn. 2, 4.

⁴²² Mittlerweile wurde die Berechnung auf Grundlage des BSP zur BNE- Grundlage abgeändert, siehe u. a. den Beschluss des Rates vom 7.6.2007, ABl. Nr. L 163 (2007) S. 17, dies stellt aber für den eigentlichen Untersuchungsgang eine irrelevante Änderung dar.

⁴²³ Übergangsabkommen, BGBl. Nr. 7, 1952 II, vom 6.5.1952, S. 491.

II. Das aktuelle Eigenmittelfinanzierungssystem des Art. 311 AEUV

Die unionale Finanzautonomie in Gestalt des Eigenmittelfinanzierungssystems muss einhergehen mit der Frage nach der bestehenden Gesetzgebungs- und Ertragshoheit der Union für die jeweiligen Einnahmen. Je klarer dabei das Eigenmittelfinanzierungssystem ausgestaltet ist, je ausgeprägter würde dies eine finanzielle Unabhängigkeit der Union von den Mitgliedstaaten bedeuten.⁴²⁴ Es gilt im Folgenden herauszustellen, welche Abgaben der Begriff der Eigenmittel umfasst, welche Abgaben die „sonstigen Einnahmen“ i. S. v. Art. 311 AEUV ausbilden und wie durch Eigenmittelbeschlüsse Abgaben zu Eigenmitteln qualifiziert werden. Zudem muss hinterfragt werden, ob das Ziel einer beitragslos gelösten Finanzierung durch das geltende System erreicht wurde.

1. Der Begriff der Eigenmittel

Der Begriff der Eigenmittel ist im Primärrecht nicht legaldefiniert. Auch im Sekundärrecht findet sich keine von Beispielen losgelöste Definition. Die Kommission⁴²⁵ definiert Eigenmittel als „eine Finanzierungsquelle [...], die getrennt von den Mitgliedstaaten und unabhängig von diesen existiert, etwa als eine Art von Steuereinnahme, die ein für alle Mal für die Gemeinschaft zur Finanzierung ihres Haushalts vorgesehen wird und die der Gemeinschaft rechtmäßig zusteht, ohne dass dadurch weitere Beschlüsse durch nationale Behörden erforderlich wären. In diesem Falle wären die Mitgliedstaaten zu Zahlungen für den Gemeinschaftshaushalt verpflichtet.“

Teile der Literatur verwenden zur Bestimmung der Eigenmittel eine abweichende – aber bei weitem nicht einheitliche – Definition. Demnach sollen Eigenmittel Mittel sein, die nach Art und Umfang grundsätzlich unabhängig vom weiteren Willen der Mitgliedstaaten anfallen, die der Union zustehen und die ihr damit im Gegensatz zur Beitragsfinanzierung eine gewisse Finanzautonomie sichern.⁴²⁶ Diese Definition wird zum Teil noch um das Merkmal „unmit-

⁴²⁴ Vgl. u. a. Magiera, FS Carstens, S. 192; Inghelram, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl., Art. 311 AEUV Rn. 1; Bieber, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 311 AEUV Rn. 6.

⁴²⁵ Arbeitsdokument Nr. 1 des europäischen Parlaments vom 27.1.2005 S. 3, Fn. 1; ähnlich auch Hatje, Anmerkung zum FG Hamburg, Urteil vom 12.5.1987 – IV 89/87 N, EuR 1987, S. 356.

⁴²⁶ Griese, Die Finanzierung der Europäischen Union, EuR 1998, S. 463; mit Verweis auf Häde, Finanzausgleich, S. 433 f.; Magiera, GS Grabitz, S. 418; Härtel, HdB Europäische

telbar zu Lasten von natürlichen und juristischen Personen“⁴²⁷ ergänzt. Nach anderen Definitionen seien Eigenmittel Mittel, die durch Unionsrecht bestimmt und daher insoweit dem Recht der Mitgliedstaaten entwunden sind⁴²⁸. Carl⁴²⁹ und Strasser⁴³⁰ beziehen ihre Definitionsansätze auf einen steuerlichen Betrachtungspunkt. Strasser entwickelt die Definition, dass Eigenmittel „Abgaben (Steuern) sind, die vom europäischen Abgabepflichtigen unmittelbar gezahlt werden, als Einnahmen in den Gesamthaushaltsplan der Europäischen Gemeinschaften eingestellt werden und in den Haushaltsplänen der Staaten, die die Europäischen Gemeinschaften bilden, nicht mehr erscheinen“. Weitere Definitionen fassen unter Eigenmittel schlicht „alle Arten staatlicher Einnahmen“.⁴³¹

Sekundärrechtlich werden seit dem Eigenmittelbeschluss von 1970⁴³² in den jeweiligen Eigenmittelbeschlüssen Eigenmittel in enumerativer Weise und damit konkret bezeichnet, als jene Abgaben, die als Eigenmittel benannt werden: „Abschöpfungen, Prämien, Zusatz- oder Ausgleichsbeträge, zusätzliche Teilbeträge und andere Abgaben auf den Warenverkehr mit Nichtmitgliedstaaten, die von den Gemeinschaftsorganen im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik eingeführt worden sind oder noch eingeführt werden, und Abgaben, die im Rahmen der gemeinsamen Marktorganisation für Zucker vorgesehen sind; Zölle des Gemeinsamen Zolltarifs und andere Zölle auf den Warenverkehr mit Nichtmitgliedstaaten, die von den Gemeinschaftsorganen eingeführt worden sind oder noch eingeführt werden. Eigene, in den Haushalt der Gemeinschaften einzusetzende Mittel sind ferner Einnahmen aus sonstigen, gemäß dem Vertrag zur Gründung der EWG oder dem Vertrag zur Gründung der EAG im Rahmen einer gemeinsamen Politik eingeführten Abgaben, sofern das Verfah-

Rechtsetzung, § 21 Rn. 20; verkürzt und um weitere Merkmale erweiternd auch Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 366.

⁴²⁷ M. w. N. Magiera, FS Carstens, S. 201; von der a. A. wird dieses Merkmal zum Teil wiederum auch als unnötig ausschmückend angesehen, vgl. m. w. N. Lienemeyer, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, S. 211 f.

⁴²⁸ Waldhoff, Probleme des europäischen Finanzausgleichs im Lichte der Erweiterung der Europäischen Union, ZEuS 2000, S. 208; vgl. auch Magiera, FS Ress, S. 627; Seidel, Rechts- und Verfassungsprobleme der Kofinanzierung der Struktur- und Agrarpolitik der Europäischen Union, ZEuS 1999, S. 569.

⁴²⁹ Carl, Finanzverfassung und Haushalt der Europäischen Gemeinschaften, StuSt 1991, S. 181.; a. A. Eckhoff, in: Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabensrechts, § 7 Rn. 7.

⁴³⁰ Strasser, Die Finanzen Europas, S. 96.

⁴³¹ Morawitz, Die eigenen Mittel der Gemeinschaften, EuR 1970, S. 235; Reister, Haushalt und Finanzen der Europäischen Gemeinschaft, S. 32.

⁴³² 1. Eigenmittelbeschluss 1970, ABl. Nr. L 94 (1970) S. 19; vgl. zudem Art. 2 des aktuellen EMB ABl. Nr. L 168 (2014) S. 105.

ren des Art. 201 des Vertrages zur Gründung der EWG oder des Art. 173 des Vertrages zur Gründung der EAG durchgeführt worden ist“.

Diesen Einnahmen hinzugekommen sind im Laufe der Jahre⁴³³: „Einnahmen, die sich aus der Anwendung eines für alle Mitgliedstaaten einheitlichen Satzes auf die nach Gemeinschaftsvorschriften bestimmte einheitliche MwSt-Bemessungsgrundlage eines jeden Mitgliedstaats ergeben [und] Einnahmen, die sich ergeben aus der Anwendung eines im Rahmen des Haushaltsverfahrens unter Berücksichtigung aller sonstigen Einnahmen festzulegenden Satzes auf den Gesamtbetrag des BSP aller Mitgliedstaaten“.

Da dies jedoch lediglich ein nicht abschließender Kanon der bislang eingeführten Eigenmittel ist, lässt sich hierdurch keine generelle Aussage über zukünftige Eigenmittel herleiten. Es ermangelt einer abstrakten Definition der Eigenmittel. Das Eigenmittelfindungsrecht ist vertragsrechtlich unbeschränkt; Grenzen finden sich nur durch die Zustimmungspflicht der Mitgliedstaaten innerhalb eines Eigenmittelbeschlusses.⁴³⁴ Die scheinbare Unfassbarkeit des Begriffes der Eigenmittel endet schlussendlich in der Ansicht, dass der Begriff der Eigenmittel letztlich nur noch als rechtliches Postulat anzusehen sei, dessen Kern darin bestünde, dass die Eigenmittel der Union automatisch bereitgestellt würden.⁴³⁵

Um den Begriff der Eigenmittel fassbar zu machen, müssen grundlegende Definitionsversuche zumindest enthalten, dass Eigenmittel eigene Mittel der Union sind, was impliziert, dass diese Mittel nicht aus den Haushalten der Mitgliedstaaten stammen, über deren Abführung die Mitgliedstaaten entscheiden können. Bereits vor Einstellung in den mitgliedstaatlichen Haushalt müssen diese Eigenmittel, als der Union zugehörig erachtet werden. Vorzugswürdig erscheint es damit, eine zusammenfassende Definition der Eigenmittel unter Loslösung von den konkreten Abgaben innerhalb der Eigenmittelbeschlüsse vorzunehmen: Eigenmittel sind demnach als Mittel anzusehen, die durch besonderen Hoheitsakt (Eigenmittelbeschluss) originär sowie verpflichtend der mitgliedstaatlichen Finanzhoheit auf unbegrenzte Dauer und damit einer endgültigen Verbuchung in den Haushalten entzogen werden und welche die Union selbst mit autonomen Finanzmitteln zur – durch das Primärrecht veranlassenden – Aufgabenerfüllung ausstatten.

⁴³³ Beispielhaft gezeigt am 3. Eigenmittelbeschluss 1988, ABl. Nr. L 185 (1988) S. 24.

⁴³⁴ Magiera, GS Grabitz, S. 412.

⁴³⁵ M. w. N. Niedobitek, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 12; siehe auch Peffekoven, Eigene Einnahmen internationaler Organisationen, S. 322.

2. Der Eigenmittelbeschluss

Verfahrenstechnisch wird der Eigenmittelbeschluss in Art. 311 AEUV beschrieben. Es werden dort die jeweiligen Rechte und Pflichten der einzelnen Organe und Mitgliedstaaten festgehalten. Demnach bedarf es einer einstimmigen Beschlussfassung des Rates, dem eine Parlamentsanhörung vorausgehen muss und einer darüberhinausgehenden Ratifizierung der Mitgliedstaaten.⁴³⁶ Erst nach Durchführung dieses Verfahrens ist es grundsätzlich möglich, neue Kategorien von Eigenmitteln einzuführen oder bestehende Kategorien abzuschaffen. Es kann somit nicht von einem auf unbestimmte Zeit festgelegten Kanon von EU-Finanzierungsinstrumenten ausgegangen werden.

Durch den Rechtsakt Eigenmittelbeschluss wird der Union die Ertragshoheit an den in ihm bezeichneten Einnahmequellen entweder gänzlich oder einer bestimmten Höhe nach übertragen.⁴³⁷ Der Ratsbeschluss ist allerdings eher als Empfehlung einzuordnen, die den Mitgliedstaaten vorgelegt wird, damit diese in ihren jeweiligen verfassungsrechtlichen Vorgaben die benötigten rechtlichen Verbindlichkeiten schaffen.⁴³⁸ Ein technisch verstandener Beschluss wäre hingegen direkt verbindlich; dieser „Eigenmittel-Beschluss“ ist es jedoch nur in der Sphäre der Union, nicht innerhalb der Mitgliedstaaten. Allerdings lässt die Handlungsform einer Empfehlung wiederum Raum für Freiheiten des Adressaten. Dieser kann ihr ganz oder nur zum Teil folgen; dies ist bei dem Eigenmittelbeschluss indes nicht möglich, da der Rat den Parlamenten ein verbindliches und unveränderbares Schriftstück vorlegt, das sie entweder annehmen oder ablehnen, aber nicht verändern können.⁴³⁹ Der Eigenmittelbeschluss ist folglich keine Empfehlung im klassischen Sinn des Art. 288 AEUV.

⁴³⁶ Nach Ansicht einiger Autoren zeige dieses Verfahren zur Eigenmittelsetzung die noch immer existenten Souveränitätsvorbehalte der Mitgliedstaaten im Finanzbereich. Siehe dazu u. a. Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 5; vor Lissabon: Waldhoff, Probleme des europäischen Finanzausgleichs im Lichte der Erweiterung der Europäischen Union, ZEuS 2000, S. 208; Birk, in: Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 5 Rn. 2 ff.; und vor Maastricht: i. E. Schmidhuber, Die Notwendigkeit einer neuen Finanzverfassung der EG, EuR 1991, S. 337; Härtel, HdB Europäische Rechtsetzung, § 21 Rn. 21.

⁴³⁷ Vgl. Lienemeyer, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, S. 205, 214; Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 5; Waldhoff, Probleme des europäischen Finanzausgleichs im Lichte der Erweiterung der Europäischen Union, ZEuS 2000, S. 208.

⁴³⁸ M. w. N. Häde, Finanzausgleich, S. 429, 430; Messal, Das Eigenmittelsystem der Europäischen Gemeinschaft, S. 36; Morawitz, Die eigenen Mittel der Gemeinschaften, EuR 1970, S. 240; Griese, Die Finanzierung der Europäischen Union, EuR 1998, S. 463; Magiera, GS Grabitz, S. 412, bezeichnet es ebenso als „Empfehlung“.

⁴³⁹ Morawitz, Die eigenen Mittel der Gemeinschaften, EuR 1970, S. 240.

Wenn zwingend eine klare Bezeichnung gesucht wird, so muss der Eigenmittelbeschluss eine Art *sui generis* darstellen, der im Zwischenbereich von direktem Unions- und mitgliedstaatlichem Recht anzusiedeln ist.⁴⁴⁰ Die Qualifikation erscheint folglich dergestalt, dass auf der Ebene der Unionsrechtsakte der Beschluss allemal eine variierte Empfehlung und auf der Ratifikationsebene eine besondere Form intergouvernementaler Zusammenarbeit als bindende Empfehlung herausbildet. Insofern bildet unter gesamtheitlicher Betrachtung der Begriff des Rechtsaktes *sui generis* die verschiedenen Einordnungsschwierigkeiten im Ergebnis präzise ab. Weitere Fragen etwa, ob der Eigenmittelbeschluss insgesamt eher dem Primärrecht als Vertragsergänzung oder dem Sekundärrecht, wie es die wortgetreue Auslegung nahelegen würde, zugeordnet werden muss, bedürfen hier keiner weiteren Untersuchung.⁴⁴¹ Der Eigenmittelbeschluss stellt zumindest ausgehend von seiner Funktion eine Konkretisierung der nicht detailliert aufgestellten Finanzvorschriften dar und ergänzt somit das Primärrecht, verändert es aber nicht durch jede Anpassung von Beschluss zu Beschluss.⁴⁴²

⁴⁴⁰ Rossi, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, EVV, Art. I-54 Rn. 9; Härtel, HdB Europäische Rechtsetzung, § 21 Rn. 3; Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 5; Waldhoff, Probleme des europäischen Finanzausgleichs im Lichte der Erweiterung der Europäischen Union, ZEuS 2000, S. 208; so auch im Ergebnis Messal, Das Eigenmittelsystem der Europäischen Gemeinschaft, S. 36; vielfach wird der EMB als rein völkerrechtlicher Rechtsakt dargestellt, was aber im Rahmen der Organtätigkeit der Gemeinschaften/Union mit direkter Rückkoppelung auf das Primärrecht schwer zu halten sein wird; vgl. die Qualifikation als Verordnung durch Schoo, in: Schwarze, EU Kommentar, Art. 269 EGV Rn. 24.

⁴⁴¹ Siehe dazu u. a. die Ausführungen m. w. N. bei Lienemeyer, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, S. 207 f.; m. w. N. Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 365; Inghelram, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV, 6. Aufl., Art. 311 AEUV Rn. 4; Härtel, HdB Europäische Rechtsetzung, § 21 Rn. 3.

⁴⁴² Häde, Finanzausgleich, S. 429, mit Verweis auf Ehlermann, The Financing of the Community: The Distinction between Financial Contributions and Own Resources, CML Rev. 19 (1982) 571, (584); Lienemeyer, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, S. 207; zur Konkretisierung: Waldhoff, Probleme des europäischen Finanzausgleichs im Lichte der Erweiterung der Europäischen Union, ZEuS 2000, S. 208; Messal, Das Eigenmittelsystem der Europäischen Gemeinschaft, S. 37, spricht dem EMB aber eine materielle Änderungswirkung zu, durch die Möglichkeit der Abschaffung der Finanzbeiträge. Dem ist entgegenzuhalten, dass auch hier nur bereits existente Optionen und Grenzen weitergehend ausgefüllt und konkretisiert werden, aber nicht darüber hinausgegangen werden kann. Damit wäre der Begriff der Vertragsänderung misslungen.

3. Die Eigenmittelarten

a. Die traditionellen Eigenmittel⁴⁴³

aa. Zölle

Durch den 1. Eigenmittelbeschluss von 1970 wurde der Zoll als Eigenmittel dem Gemeinschaftshaushalt zugewiesen.⁴⁴⁴ Zuvor standen den nationalen Haushalten diese Einnahmen zu, sie waren ertragsberechtigt.⁴⁴⁵ Dass diese Ertragsberechtigung abänderbar sein sollte, war bereits in Art. 201 EWGV angelegt, der den Zoll exemplarisch als geeignete Eigenmittelquelle der Gemeinschaft benannte. Der Umfang des Zolls wurde 1988 mit dem 3. Eigenmittelbeschluss auf die Zollerträge der EGKS erweitert; bis dahin waren die Mitgliedstaaten diesbezüglich noch ertragsberechtigt.⁴⁴⁶

Zölle sind grundsätzlich keine primären Finanzmittelquellen, sondern protektionistische Maßnahmen.⁴⁴⁷ Der Außenzoll ist dennoch eine geeignete Eigenmittelquelle, da er die Union mit Finanzmitteln ausstattet und zugleich die Binnenwaren schützt. Zudem führt ein gemeinsamer Außenzoll dazu, unausgeglichene Verteilungseffekte innerhalb der Union von Einfuhrland und Verbrauchsland zu lösen. Innerhalb einer Zollunion muss der den Zoll erhebende Einfuhrstaat nicht zwingend gleich dem Bestimmungsstaat sein, in dem die Ware schlussendlich verbraucht wird, weshalb sich die Zölle einer konkreten nationalen Zuordnung entziehen müssen.⁴⁴⁸

Die Ertragshoheit der Zölle liegt ausschließlich bei der Union, dies ergibt sich bereits aus dem 1. Eigenmittelbeschluss, der nach einer Übergangszeit 100 %

⁴⁴³ Vgl. zur Bezeichnung als originäre oder traditionelle Eigenmittel u. a. Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 7; Bieber, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 311 AEUV Rn. 23; Niedobitek, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 19; Strasser, Die Finanzen Europas, S. 94.

⁴⁴⁴ Art. 2 lit. b des Ratsbeschlusses über die Ersetzung der Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel der Gemeinschaften, ABl. Nr. L 97 (1970) S. 19.

⁴⁴⁵ Vgl. Art. 106 Abs. 1 Nr. 1 GG.

⁴⁴⁶ Art. 2 Abs. 1 lit. b des Ratsbeschlusses über das System der Eigenmittel der Gemeinschaften, ABl. Nr. L 185 (1988) S. 24.

⁴⁴⁷ Strasser, Die Finanzen Europas, S. 95; Magiera, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Art. 269 EG Rn. 24; vgl. auch zur erst sekundären Einnahmeerzielungsabsicht von Agrarabschöpfungen und Zöllen: Magiera, FS Carstens, S. 204; Dänzer-Vanotti, in: Kruse (Hrsg.), Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktorganisationsrecht, DStJG, Bd. 11, S. 77; dessen strikter Ablehnung einer auch nur potentiell sekundären Einnahmeerzielungsabsicht nicht gefolgt werden kann, denn faktisch erbringen Zölle Finanzmittel, auch wenn nur sekundär oder tertiär.

⁴⁴⁸ Bieber, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 311 AEUV Rn. 30; Heck, in: G/T/E, Kommentar zum EWG-Vertrag, 3. Aufl., Bd. II, Art. 201 Rn. 16; siehe die Ausführungen zum „Rotterdam-Effekt“.

der Zolleinnahmen dem Gemeinschaftshaushalt zuwies.⁴⁴⁹ Wenn demnach das Gestaltungsrecht und das Ertragsrecht der Zölle vollständig bei der Union liegen, so kann diese Einnahmequelle als Eigenmittel nach der hier angewandten Definition verstanden werden. Die Erhebungskostenverrechnung in Höhe von 25 % bei den traditionellen Eigenmitteln, die den Mitgliedstaaten zustehen, ändert dabei nichts an der Zuordnung der Zölle in das Trennsystem, welches das Finanzmittelaufkommen alleinig der Union zuweist.⁴⁵⁰ Die Pauschalverrechnung bewirkt keine Umqualifizierung in ein Verbundsystem, bei dem das Aufkommen von Einnahmen aufgeteilt wird, sondern ist lediglich Resultat einer vereinfachten Erhebungsform, dessen Kosten ebenso einfach erstattet werden sollen.⁴⁵¹

Festzustellen bleibt damit, dass die Zolleinnahmen die Merkmale der oben entwickelten Eigenmitteldefinition erfüllen, indem sie durch besonderen Hoheitsakt (Eigenmittelbeschlüsse ab 1970) den Haushalten der Mitgliedstaaten vollständig und auf unbegrenzte Dauer entzogen werden und die Union selbst mit autonomen Finanzmitteln ausstatten.

bb. Agrarabschöpfungen

Ab 1971 wurden die Einnahmen aus Agrarabschöpfungen in vollem Umfang in den Haushaltsplan der Gemeinschaften eingesetzt.⁴⁵² Agrarabschöpfungen i. e. S. werden bei Einfuhr von Agrargütern aus Drittstaaten erhoben, für die eine entsprechende Marktordnung existiert.⁴⁵³ Vor dieser Zeit flossen die Agrarabschöpfungen wie die Zölle den nationalen Haushalten zu.⁴⁵⁴

⁴⁴⁹ Art. 3 Abs. 1 des 1. EMB von 1970, ABl. Nr. L 94 (1970) S. 19.

⁴⁵⁰ Messal, Das Eigenmittelsystem der Europäischen Gemeinschaft, S. 181; vgl. auch Heck, in: G/T/E, Kommentar zum EWG-Vertrag, 3. Aufl., Bd. II, Art. 201 Rn. 18; Lienemeyer, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, S. 221; vgl. Bieber/Epiney/Haag, Die Europäische Union, § 5 Rn. 25; siehe auch Bieber, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 311 AEUV Rn. 7.

⁴⁵¹ Vgl. Messal, Das Eigenmittelsystem der Europäischen Gemeinschaft, S. 181; zur Kritik an diesem Verfahren siehe: KOM (2011) 510, Bericht über das Funktionieren des Eigenmittelsystems, S. 15 Schoo, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 311 AEUV Rn. 15; vgl. auch Bieber, in: von der Groeben/Schwarze, Art. 269 EG Rn. 28.

⁴⁵² Art. 2 lit. a des Ratsbeschlusses über die Ersetzung der Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel der Gemeinschaften, ABl. Nr. L 97 (1970) S. 19.

⁴⁵³ Peffekoven, Die Finanzierung der Europäischen Union, S. 50.

⁴⁵⁴ Vgl. die durch den Lissabon-Vertrag unpräzise gewordene Formulierung des Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG; sowie Peffekoven, Die Finanzierung der Europäischen Union, S. 50.

Die agrarbezogenen Eigenmittel umfassen ein breites Spektrum an bereits eingeführten oder potentiell möglichen Abgabeformen. Dies ergibt sich durch die offene Formulierung innerhalb der Eigenmittelbeschlüsse, in der auch die Abgaben, welche im Rahmen der gemeinsamen Marktorganisation für Zucker vorgesehen sind, enthalten sind.⁴⁵⁵

Agrarabschöpfungen dienen zum Ausgleich der Differenz zwischen dem Weltmarktpreis und dem gemeinschaftlichen (unionalen) Binnenpreis durch Abgaben auf die aus Drittländern eingeführten landwirtschaftlichen Erzeugnisse, die einer Gemeinsamen Marktorganisation unterliegen.⁴⁵⁶ Die Agrarabschöpfungen wirken wie Einfuhrzölle auf Agrarprodukte aus Drittländern und sind in ihrer Wirkrichtung nicht primär Einnahmequellen, sondern zur Durchsetzung der Gemeinschaftspräferenz angelegt, in der die innerhalb des Gemeinsamen Marktes erzeugten Agrarprodukte Vorrang (Präferenz) und Preisvorteile gegenüber Produkten aus Drittländern haben sollen.⁴⁵⁷ Die Abgaben schleusen damit die eingeführten Waren auf das innerunionale Preisniveau hinauf.⁴⁵⁸ Da die Abgaben eine Zollähnlichkeit aufweisen und bei Warenlieferungen in den unionalen Raum der Einfuhrstaat nicht zwingendermaßen der Bestimmungsstaat der Waren sein muss⁴⁵⁹, ist es auch hier nur folgerichtig, die Agrarabschöpfungen ebenso wie die Zölle einer nationalen Zurechnung zu entheben und sie der Union zu übertragen.

⁴⁵⁵ U. a. Art. 2 Abs. 1 lit. a des Ratsbeschlusses über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union, ABl. Nr. L 168 (2014) S. 107.

⁴⁵⁶ Strasser, Die Finanzen Europas, S. 94; Bieber, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 311 AEUV Rn. 27 ff.; allerdings umfassen die Agrarabgaben auch die umgekehrte Richtung und sind grds. zulässig, wenn sie bei Ausfuhr von Produkten, bspw. zur Bekämpfung von Mangellagen innerhalb der Union, auferlegt werden, vgl. Carl, Finanzverfassung und Haushalt der Europäischen Gemeinschaften, StuSt 1991, S. 182; siehe dazu exemplarisch auch: EuGH, Rs. 95/75, Slg. 1976, 361, Rn. 3.

⁴⁵⁷ Vgl. Strasser, Die Finanzen Europas, S. 94 f.; Carl, Finanzverfassung und Haushalt der Europäischen Gemeinschaften, StuSt 1991, S. 181; Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 386; Peffekoven, Die Finanzierung der Europäischen Union, S. 50; hingegen a. A. Ehle, Abgaben und Erstattungen des Europäischen Marktordnungsrechts, S. 217, der sie als „Abgaben eigener Art“ bezeichnet, „die den Außenhandel regulieren und mit einer gemeinsamen Politik verbunden sind“, ebenso vorhanden, aber ohne Qualifizierung der Abgabe, in: EuGH Rs. 58/86, Slg. 1987, 1525, Rn. 9; grds. muss trotz der jeweilig abweichenden Details zumindest eine Ähnlichkeit angenommen werden. Dies schon alleine, weil selbst seit 2007 durch den 6. EMB von keinen signifikanten Unterschieden zwischen den Abgaben mehr ausgegangen wird und die Abgaben deshalb zusammengefasst werden. Eine anderweitige Ansicht scheint damit zumindest überholt.

⁴⁵⁸ Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 386; Carl, Finanzverfassung und Haushalt der Europäischen Gemeinschaften, StuSt 1991, S. 182; Ehle, Abgaben und Erstattungen des Europäischen Marktordnungsrechts, S. 229.

⁴⁵⁹ Bieber, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 311 AEUV Rn. 27.

Auch bei den Agrarabschöpfungen dürfen die Mitgliedstaaten eine Erhebungskostenpauschale in Höhe von 25 % einbehalten. Zur Qualifizierung gilt, dass die Erhebungskostenverrechnung an der Zuordnung in das Trennsystem nichts ändert.⁴⁶⁰ Die Pauschalverrechnung bewirkt keine Umqualifizierung in ein Verbundsystem, sondern ist lediglich Resultat einer vereinfachten Erhebungsform, dessen Kosten ebenso einfach erstattet werden sollen.⁴⁶¹ Durch die Annäherung der Agrarabschöpfungen an die Zölle und durch ihre unmissverständlich direkte Zuordnung als Eigenmittel, sind die Agrarabschöpfungen formell und materiell korrekte Eigenmittel der Union; sie erfüllen die Eigenmitteldefinition ebenso wie die Zölle.

Von den Agrarabschöpfungen i. e. S., sind hingegen die Produktionsabgaben für Zucker und Isoglukose zu unterscheiden, obwohl diese den Agrarabschöpfungen gemäß den Eigenmittelbeschlüssen zugeordnet sind.⁴⁶² Bei Zuckerabgaben handelt es sich um von den Produzenten erhobene Binnenmarktabschöpfungen, auf Grundlage von Art. 43 AEUV.⁴⁶³ Sie wurden zwar im Rahmen der Gemeinsamen Agrarpolitik eingeführt, jedoch sorgen sie vielmehr in der Marktorganisation für Zucker für einen finanziellen Ausgleich, anstatt protektionistisch auf den Binnenmarkt zu wirken.⁴⁶⁴ Die Zuckerabgaben sind keine Verkehrsabgaben mit Nichtmitgliedstaaten, weshalb sie per definitionem nicht zu den reinen Agrarabschöpfungen gehören, sondern nur additiv diesen Eigenmitteln zugeordnet wurden.⁴⁶⁵ Insofern zeigt sich hier ein Anknüpfungspunkt weiterer Untersuchungsnotwendigkeit: Es muss hinterfragt werden, weshalb Produktionsabgaben in Form von Marktorganisationsabgaben als unionale Eigenmittel vereinnahmt werden können und wie solche Abgaben materiell zu qualifizieren sind.⁴⁶⁶ Dass die Zucker- und Isoglukoseabgaben durchaus Eigenmittel im formellen Sinn darstellen, kann bereits auf Basis der Untersuchung der freien Eigenmittelzuordnung mittels Eigenmittelbeschlusses

⁴⁶⁰ Messal, Das Eigenmittelsystem der Europäischen Gemeinschaft, S. 181; vgl. Heck, in: G/T/E, Kommentar zum EWG-Vertrag, 3. Aufl., Bd. II, Art. 201 Rn. 18; Lienemeyer, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, S. 221.

⁴⁶¹ Vgl. Messal, Das Eigenmittelsystem der Europäischen Gemeinschaft, S. 181.

⁴⁶² Vgl. Peffekoven, Die Finanzierung der Europäischen Union, S. 51.

⁴⁶³ Siehe zu den Zuckermarktgebühren ausführlich Teil C III 1 dieser Arbeit sowie Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 387, mit Verweis auf Messal, Das Eigenmittelsystem der Europäischen Gemeinschaft, S. 48 ff.

⁴⁶⁴ Strasser Die Finanzen Europas, S. 95, vgl. Magiera, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 311 AEUV Rn. 17, 30; Messal, Das Eigenmittelsystem der Europäischen Gemeinschaft, S. 50; Arndt/Haas, EG-Abgaben: Normierung, Vollzug und Rechtsschutz, RIW 1989, S. 711.

⁴⁶⁵ Vgl. Lienemeyer, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, S. 215.

⁴⁶⁶ Siehe dazu Teil C III 1 dieser Arbeit.

festgestellt werden. Durch diese offene Charakteristik der unionalen Eigenmittel könnten Abgaben, die ggf. als Sonderabgaben qualifiziert werden, durchaus – genauso wie jedwede andere Abgabeform – grundsätzlich einen Teil der EU-Eigenmittel darstellen; existentiell wäre nur eine hinreichende Zuordnung durch einen Eigenmittelbeschluss.

Nach nationalem Verständnis können Abgaben, die innerhalb eines bestimmten Marktes für einen finanziellen Ausgleich sorgen, Sonderabgaben darstellen.⁴⁶⁷ Grundsätzlich sollen beispielsweise die Ausgleichs-Finanzierungs-Sonderabgaben, durch die auf Grund der Zwangsabgabe vereinnahmten Mittel, Belastungen oder Vorteile innerhalb eines bestimmten Erwerbs- oder Wirtschaftszweiges ausgleichen.⁴⁶⁸ Die unionale Zuckermarktorganisationsabgabe ähnelt dieser national bekannten Abgabebearhebung und –verwendung damit zumindest insoweit. Problematisch ist in diesem Zusammenhang jedoch die Parafiskalität der Sonderabgabe nach nationalem Vorbild. Eine Sonderabgabe kann, da sie gerade nicht in den allgemeinen Haushalt fließt, sondern in einen Parafiskus⁴⁶⁹, keine Eigenmittel im eigentlichen Sinn darstellen, die explizit zu Deckung der allgemeinen Ausgaben dienen.⁴⁷⁰ Sonderabgaben dienen einer Speziallastfinanzierung, nicht der allgemeinen Staatsfinanzierung.⁴⁷¹ Damit würden unionale Sonderabgaben, sollten sie tatsächlich innerhalb der Eigenmittel nachgewiesen werden können, mangels ihrer Parafiskalität im Vergleich zum nationalen Verständnis, abgeänderte Sonderformen darstellen.

Fest steht jedoch, trotz aller weiteren diesbezüglich notwendigen Überlegungen, dass zumindest die Agrarabschöpfungen i. e. S. unzweifelhaft Eigenmittel der Union darstellen sowie, dass die Produktionsabgaben durch den Eigenmittelbeschluss diesem Abgabebereich zugewiesen wurden und damit deklaratorisch eindeutige Eigenmittel bilden.

b. Mehrwertsteuer-Abgaben

Bei den MwSt-Einnahmen handelt es sich um Einnahmen, die an einer europarechtlich harmonisierten Steuerbemessungsgrundlage ansetzen; auf das

⁴⁶⁷ Vgl. z. B. die Hebammenabgabe: diese dient dem Ausgleich von unterschiedlichen Hebammeneinkünften und soll die gleichmäßige Hebammen-Versorgung der Bevölkerung in Stadt und Land sichern, BVerfGE 17, 287.

⁴⁶⁸ BVerfGE 67, 256.

⁴⁶⁹ Siehe grundlegend u. a. BVerfGE 55, 274; BVerfGE 67, 256.

⁴⁷⁰ Beispielhaft Art. 6 EMB 2014, ABl. Nr. L 168 (2014) S. 109, vom 26.5.2014.

⁴⁷¹ Vgl. die st. Rspr. des BVerfG seit BVerfGE 55, 274; BVerfGE 67, 256.

daraus errechnete Aufkommen besteht anschließend ein unionaler Anspruch.⁴⁷² Im Unterschied zu den Abgaben im Bereich Agrar und Zoll, bei welchen eine Ertragsberechtigung im Trennsystem die Einnahmenezuordnung beschreibt⁴⁷³, liegt im Fall der MwSt-Mittel möglicherweise ein Verbundsystem vor, das die Einnahmen zwischen Mitgliedstaat und Union regelt und aufteilt. Dies wäre ein Merkmal, das gegen die Eigenmittelqualifikation sprechen könnte, da die grundlegende Ertragshoheit fehlen würde. Eine Überprüfung der MwSt-Mittel, die an eine Eigenmitteldefinition von Stein⁴⁷⁴ angelegt wird, nach der Eigenmittel Einnahmen seien, welche Organisationen selbständig einnehmen und die sich nicht aus direkten Zuwendungen der Mitglieder ergäben, müsste zu dem Schluss kommen, dass dies auf die MwSt-Einnahmen nicht zu passen scheint.⁴⁷⁵

Waldhoff⁴⁷⁶ räumt in diesem Untersuchungsfeld sogar indirekt ein, dass seine Definition von Eigenmitteln, nach der Eigenmittel Mittel seien, die durch Unionsrecht bestimmt und daher insoweit dem Recht der Mitgliedstaaten entwunden seien, bei den MwSt-Mitteln an ihre Grenzen stößt. Er konstatiert, die Substanzlosigkeit des Eigenmittelbegriffs zeige sich daran, dass es den Mitgliedstaaten überlassen bleibe, aus welchen Finanzmitteln sie die MwSt-Schulden an die Union begleichen. Dies ist insoweit zutreffend, da weder im Primär- noch im Sekundärrecht eine Pflicht bezeichnet wird, die Mittel unmittelbar aus den MwSt-Erträgen zu leisten, sondern lediglich die abstrakte Höhe beschrieben wird.⁴⁷⁷

Bestehen bleibt insoweit die Frage, ob die Mittel den jeweiligen Finanzhoheiten entzogen werden und damit in der Folge autonome Finanzmittel schaffen. Die Ertragshoheit für die Mehrwertsteuer liegt grundsätzlich bei den Mitgliedstaaten, ebenso wie die Verwaltungshoheit; die MwSt-Mittel stellen keine Einnahmen aus einer direkten Unionssteuer dar, sondern sind Abführungen aus

⁴⁷² Vgl. Waldhoff, Probleme des europäischen Finanzausgleichs im Lichte der Erweiterung der Europäischen Union, ZEuS 2000, S. 209; zum Anspruch auch Peffekoven, Die Finanzierung der Europäischen Union, S. 59.

⁴⁷³ Vgl. Messal, Das Eigenmittelsystem der Europäischen Gemeinschaft, S. 181; Heck, in: G/T/E, Kommentar zum EWG-Vertrag, 3. Aufl., Bd. II, Art. 201 Rn. 18.

⁴⁷⁴ Stein/v. Buttlar, Völkerrecht, § 1 Rn. 377.

⁴⁷⁵ So auch i. E. Peffekoven, Die Finanzierung der Europäischen Union, S. 60; sowie Storr, Die Finanzierung der EU im Lichte des Verfassungsvertrages, S. 211, der die Eigenmittel-Definition von Stein so nur für Steuern auf Gehälter von EU-Bediensteten und ggf. für Geldbußen und andere direkte Zahlungen auf Grund von Verwaltungsmaßnahmen der Unionsorgane als passend ansieht.

⁴⁷⁶ Waldhoff, Probleme des europäischen Finanzausgleichs im Lichte der Erweiterung der Europäischen Union, ZEuS 2000, S. 208 f.

⁴⁷⁷ Vgl. Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 391.

einer harmonisierten Bemessungsgrundlage.⁴⁷⁸ Aus den nationalen MwSt-Einnahmen wird in der Folge ein ganz bestimmter Teil der Einnahmen der Höhe nach abgeführt. Nur an diesem berechneten Anteil besteht ein unionsrechtlicher Anspruch, durch die jeweiligen Ausformungen der Eigenmittelbeschlüsse. Dieser Teil muss wiederum nicht von der Abgabe selbst stammen, sondern könnte auch aus den allgemeinen Haushaltsmitteln geleistet werden. Die Bindung von nationalem MwSt-Aufkommen und MwSt-Mitteln, die dem Unionshaushalt zufließen, ist damit nicht streng. Es bedarf insofern keines direkten, sondern nur eines kalkulatorisch exakten Abflusses. Damit liegt der Schluss nahe, dass die MwSt-Mittel Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten sein können, deren Höhe sich aus dem MwSt-Aufkommen der Mitgliedstaaten errechnet.⁴⁷⁹ Dieses Ergebnis würde damit die Mittel hinsichtlich ihrer materiellen Eigenmittelqualität disqualifizieren.

Einer solchen Darstellung ist jedoch nur dahingehend zu folgen, als dass die Mittel tatsächlich, wie bereits ausgeführt, aus irgendeinem Haushaltstopf stammen können und sich weder aus Primär- noch aus Sekundärrecht eine Verpflichtung ergibt, die Mittel aus den MwSt-Erträgen zu leisten. Lediglich die harmonisierten MwSt-Umsätze bilden die Bemessungsgrundlage, durch die eine Zahlungsverpflichtung in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes entsteht. Die Bindung zwischen nationalem MwSt-Aufkommen und der Unionsabgabe ist dennoch nicht so gering, dass eine konkrete Disqualifikation als materielle Eigenmittel zwingend sein muss. Gleichwohl hat die zumindest in weiten Teilen zutreffende Kritik ihre Bestandsberechtigung. Es muss somit festgestellt werden, dass die MwSt-Mittel zumindest fragwürdige materielle und ebenso nur deklaratorisch eindeutige Eigenmittel darstellen. Anhand dieser Abgabe zeigt sich auch die Schwierigkeit, die Waldhoff⁴⁸⁰ bereits erkannte, dass der Eigenmittelbegriff sehr unpräzise zu erfassen ist und dass sich trotz verschiedenster Bemühungen eine umfassende Definition zu entwickeln, Grauzonen etablieren, die gegenwärtig eine an materiellen Gesichtspunkten gemessene Qualifizierung schier aussichtslos erscheinen lässt.

⁴⁷⁸ Vgl. Peffekoven, Die Finanzierung der Europäischen Union, S. 60.

⁴⁷⁹ Storr, Die Finanzierung der EU im Lichte des Verfassungsvertrages, S. 211; a. A. Hiden, Der Rechtscharakter der Mehrwertsteuer-Einnahmen der EU, EuR 1997, S. 105 f.; wohl auch mit einer recht vorsichtigen Tendenz zur Annahme von Unionsmitteln, Nicolaysen, Europarecht I, S. 247; siehe auch offenbar unverbindlich Magiera, GS Grabitz, S. 418.

⁴⁸⁰ Waldhoff, Probleme des europäischen Finanzausgleichs im Lichte der Erweiterung der Europäischen Union, ZEuS 2000, S. 208 f.

c. Brutto-Sozialprodukt-Abgaben

An den BSP-Mitteln zeigt sich in besonderem Maße das Auseinanderfallen von Eigenmittelbegriff und -definitionsansatz. Nach h. M. auf Seiten der Literatur und Kommission sind diese Finanzierungsmittel materiell betrachtet keine Eigenmittel der Union; vielmehr handele es sich um eine Form der Beitragsfinanzierung.⁴⁸¹ Dies wird vor allem mit dem Hinweis vertreten, dass den BSP-Mitteln jedweder Bezug zu einer bestimmten Einnahmequelle fehle.⁴⁸²

Neben dieser zu Recht angeführten Verbindungslosigkeit, stellt die Bemessungsgrundlage der BSP-Mittel bei genauer Betrachtung auch effektiv keine eigenen, originären Mittel zur Verfügung, sondern ist lediglich Berechnungsmethodik für die Höhe der noch zu leistenden Restfinanzierungsmittel der jeweiligen Mitgliedstaaten in den Haushalt der Union. Nichts anderes waren die Beitragsschlüssel des Art. 200 EWG, die einen vergleichsweise festen Deckungssatz vorschrieben, wohingegen jetzt individueller auf die Wohlstandsindikatoren der Mitgliedstaaten zurückgegriffen wird. Am Ergebnis der materiellen Identität von BSP-Mitteln und Finanzbeiträgen kann jedoch ein Berechnungsverfahren nichts ändern.

d. Die nicht unter den Eigenmittelbegriff fallenden „sonstigen Einnahmen“

Art. 311 AEUV normiert, neben den für die Finanzierung der Union und ihrer Aufgaben im besonderen Maße relevanten Eigenmitteln, ebenfalls sogenannte „sonstige Einnahmen“. Diese Einnahmen treten ihrer Höhe nach hinter die Eigenmittel zurück, stellen aber nicht zu vernachlässigende Einnahmen dar.⁴⁸³

⁴⁸¹ Niedobitek, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 11; Vogel/Rodi, Probleme bei der Erhebung von EG-Eigenmitteln aus rechtsvergleichender Sicht, S. 22; Meermagen, Beitrags- und Eigenmittelsystem, S. 212; Strasser, Die Finanzen Europas, S. 98; Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 391 f.; Peffekoven, Die Finanzierung der Europäischen Union, S. 69; Magiera, GS Grabitz, S. 418; Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 7; Waldhoff, Probleme des europäischen Finanzausgleichs im Lichte der Erweiterung der Europäischen Union, ZEuS 2000, S. 209; Kreibohm, Der Begriff der Steuer im Europäischen Gemeinschaftsrecht, S. 39; Bieber/Epiney/Haag, Die Europäische Union, § 5 Rn. 12; KOM (2004) 505; ebenso recht deutlich für eine Beitragsqualifikation die offizielle Website der EU, unter: http://europa.eu/about-eu/basic-information/money/revenue-income/index_de.htm.

⁴⁸² Meermagen, Beitrags- und Eigenmittelsystem, S. 212; Nicolaysen, Europarecht I, S. 247; Magiera, GS Grabitz, S. 418.

⁴⁸³ Lienemeyer, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, S. 243; a. A. Magiera, in: Grabitz/Hilf, EGV, Art. 201 Rn. 37; Häde, Finanzausgleich, S. 471; Kreibohm, Der Begriff der Steuer im Europäischen Gemeinschaftsrecht, S. 39; siehe auch Bieber, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 311 AEUV Rn. 41 ff.

Vor allem ihre Besonderheit, als Haushaltsfinanzierungsmittel neben die Eigenmittel zu treten, damit effektiv die Last der Mitgliedstaaten innerhalb der Restfinanzierungsverpflichtung durch die BSP-Mittel zu mindern und ihre Legitimation durch andere Vorgaben als den Eigenmittelbeschluss, sind bemerkenswert. Diese sonstigen Einnahmen sind nicht zu verwechseln mit den im Eigenmittelbeschluss bezeichneten sonstigen Abgabemitteln⁴⁸⁴, die in den Haushalt als Eigenmittel eingestellt werden, da jene das Verfahren nach Art. 311 AEUV durchlaufen müssten und damit zum Zeitpunkt des Beschlusses noch unbestimmte Eigenmittel wären. Die hier darzustellenden sonstigen Einnahmen bedürfen eines solchen Verfahrens gerade nicht und stellen aufgrund ihrer Lösung vom Eigenmittelbeschluss auch keine Eigenmittel im formellen Sinn dar. Im materiellen Sinne bilden sie jedoch originäre Unionseinnahmen für die keine Zuordnung in nationalen Haushalten besteht.⁴⁸⁵

Wie bereits zu Zeiten der EGKS-/ EAG-/ E(W)G-Verträge, fallen unter die sonstigen Einnahmen u. a. solche aus Zinseinnahmen, Verwaltungseinnahmen sowie Steuern auf die Löhne und Gehälter des Unionspersonals.⁴⁸⁶ Weitere sonstige Einnahmen sind korreliert durch die verschiedenen über die Jahre erweiterten Aufgabenbereiche der Union hinzugekommen; beispielhaft dafür ist insbesondere im Agrarbereich die Mitverantwortungsabgabe Milch⁴⁸⁷ zu nennen.⁴⁸⁸ Diese sonstigen Einnahmen bilden einen Auffangbereich für nicht im Eigenmittelbeschluss befindliche Unionsfinanzierungsmittel und in Folge dessen auch einen Untersuchungspunkt für potentielle unionale Sonderabgaben.⁴⁸⁹

⁴⁸⁴ Art. 2 Abs. 2 des Ratsbeschlusses über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union, ABl. Nr. L 168 (2014) S. 107.

⁴⁸⁵ Vgl. Lienemeyer, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, S. 242.

⁴⁸⁶ Heck, in: G/T/E, Kommentar zum EWG-Vertrag, 3. Aufl., Bd. II, Art. 201 Rn. 28; Bieber, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 311 AEUV Rn. 41; Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 12.

⁴⁸⁷ VO 1079/77 vom 17.5.1977 über eine Mitverantwortungsabgabe und Maßnahmen zur Erweiterung der Märkte für Milch und Milcherzeugnisse, ABl. Nr. L 131 (1977) S. 6.

⁴⁸⁸ U. a. Waldhoff, Probleme des europäischen Finanzausgleichs im Lichte der Erweiterung der Europäischen Union, ZEuS 2000, S. 210; Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 12; Schoo, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 311 AEUV Rn. 23; Bieber, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 311 AEUV Rn. 42; a. A. Hecker, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/EGV, 3. Aufl., Art. 269 EGV Rn. 7. Siehe dazu ausführlich die Untersuchung in Teil C III 2 dieser Arbeit.

⁴⁸⁹ Siehe Teil C III dieser Arbeit insbesondere im Hinblick auf BFH, 7. Senat, Beschluss vom 28.11.2006, Az. VII B 54/06; FG Mecklenburg-Vorpommern, 3. Senat, Urteil vom 12.11.2008, Az. 3 K 416/07.

4. Kritik an der Eigenmittelinkongruenz

Die gegenwärtigen Eigenmittel sind in formeller und materieller Hinsicht nicht deckungsgleich. Es besteht bei den BSP-Einnahmen ganz offensichtlich, aber auch zum Teil bei den MwSt-Mitteln, eine Inkongruenz mit bestimmten Definitionsansätzen. Damit wird allerdings nicht nur die Einordnung von bestehenden Finanzmitteln der EU in ein systematisch passendes Konstrukt fast unmöglich gemacht, sondern die gegenwärtige Eigenmittelbasis untergräbt auch das Verbot der Beitragsfinanzierung des Art. 311 AEUV, der von einer grds. Eigenmittelfinanzierung spricht. Da Eigenmittel zumindest in der weitesten Definition stets von Beiträgen abgegrenzt werden, ergibt sich jedenfalls bei den BSP-Mitteln ein offenkundiger Konflikt. Wenn Beitragsfinanzierungen ausgeschlossen sind, formell einwandfreie BSP-Mittel aber materiell Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten darstellen, kann es nur zwei Schlussfolgerungen geben: Entweder die eingeführten BSP-Mittel werden noch geduldet, da ihre Einführung vor einer generellen Ausschlussnorm vollzogen wurde oder die Eigenmittelfinanzierungspflicht bildet lediglich ein politisches Wunschgefüge, das es als Vision zu erreichen gilt. In diesem Fall wären Tür und Tor für im Gewand von Eigenmitteln eingeführte Finanzbeiträge oder anderen Abgaben jedweder Form geöffnet, da nur noch die Definition „Eigenmittel sind diejenigen Mittel, welche im Eigenmittelbeschluss als solche benannt werden“ einschlägig sein könnte.⁴⁹⁰ Damit würde dem Eigenmittelbeschluss jedoch contra legem eine zu weitgehende Befugnis eingeräumt, die keine Konkretisierung des Primärrechts mehr darstellen würde, sondern eine, in Bezug auf die Beitragsfinanzierungsform, konkurrierende Rechtsnorm.

Folglich kann die BSP-Mittel-Restfinanzierung, die durch den dritten Eigenmittelbeschluss⁴⁹¹ eingeführt wurde, nur als ein misslungener Versuch einer Haushaltssicherung und als ein Relikt einer Finanzierungsära der Gemeinschaften verstanden werden. In der Folge sollten die BSP-Mittel schnellstmöglich durch materiell eindeutige Eigenmittel abgelöst werden.

5. Zwischenergebnis

Unionale Sonderabgaben bilden aktuell keine explizit genannten Eigenmittel der EU, die durch den Eigenmittelbeschluss festgesetzt wurden. Die Ausei-

⁴⁹⁰ Vgl. Häde, *Finanzausgleich*, S. 432; vgl. auch Ohler, *Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft*, S. 365.

⁴⁹¹ Ratsbeschluss vom 14.5.1985, *ABl. Nr. L 128 (1985) S. 15*.

nersetzung mit der Zuordnung der Zucker- und Isoglukoseabgabe als atypische Form der Agrarabgaben zu den Eigenmitteln zeigt die Möglichkeit, zumindest ggf. national verstandene sonderabgabenähnliche Abgaben, als EU-Eigenmittel zu verbuchen. Innerhalb der sonstigen Einnahmen i. S. v. Art. 311 AEUV könnten grundsätzlich weitere Einnahmen – wie bspw. die Mitverantwortungsabgabe Milch als besondere Marktorganisationsabgabe – materiell als Sonderabgaben zu klassifizieren sein.

Es muss demnach eine Untersuchung folgen, die den materiellen Gehalt einzelner Abgaben herausstellt und ausschließlich originär unionale Abgabecharakteristika als Grundlage verwendet, um eindeutig die potentielle Existenz unionaler Sonderabgaben innerhalb der Eigenmittel oder der sonstigen Einnahmen i. S. v. Art. 311 AEUV bestimmen zu können.

III. Analyse der unionalen Abgabeterminologie

Bislang existiert keine umfängliche Abgabedogmatik innerhalb des Europarechts. Die abgaberechtlichen Begrifflichkeiten des AEUV sind in systematisch voneinander zu unterscheidenden Abschnitten und Teilregelungen zu finden. Es fehlen vorangestellte Definitionen der Begrifflichkeiten für die Abgabe, die Steuer und für die nicht-steuerlichen Lasten, die ein einheitliches, supranationales Begriffsverständnis gewährleisten. Dies gilt insbesondere für den Beleg der Existenz unionaler Sonderabgaben. Die wichtigste Aufgabe der folgenden systematischen Auseinandersetzungen ist die Herausarbeitung einer im konkreten Bezugsrahmen des normativen unionalen Rechts verwendeten Abgabeterminologie. Die Charakteristika der unionalen Abgabetypen Steuer, Gebühr und Beitrag müssen daher autonom vom deutschen Verständnis betrachtet werden.

1. Der unionale Abgabebegriff

Der Begriff der Abgabe wird explizit innerhalb des primären Unionsrechts verwendet, jedoch nicht legaldefiniert.⁴⁹² Diese Abgabebegrifflichkeit des Unionsrechts kann nicht von nationalen Verständnissen her ausgeformt werden; vielmehr bedarf es einer originären Herleitung seines Umfangs aus dem Eu-

⁴⁹² Explizit in: Artt. 28, 29, 30, 44, 97, 110, 111, 112, 113 AEUV.

roperrecht selbst.⁴⁹³ Beispielhaft umfasst der Regelungsbereich des Art. 110 AEUV „Abgaben gleich welcher Art“ und damit im weitesten Sinn Steuern, Gebühren und Beiträge⁴⁹⁴. Durch die offene Formulierung wird herausgestellt, dass jedwede Zahllast, auch jene, die nicht eindeutig den klassischen Formen des jeweiligen mitgliedstaatlichen Abgabekanonens zuzuordnen wäre, unter den Begriff der Abgabe fällt.⁴⁹⁵ Art. 112 AEUV nutzt ebenso den Begriff der Abgabe und bezieht seine Regelungswirkung explizit auf Unterfälle dieser, nämlich Umsatzsteuern, Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern.⁴⁹⁶ Die Artt. 28, 30 AEUV verbieten Abgaben, die eine ähnliche Wirkung wie Zölle aufweisen und sind damit zudem sehr weit zu verstehen.⁴⁹⁷

Unional stellt der Begriff der Abgabe den Oberbegriff für eine hoheitlich verpflichtende Auferlegung einer Geldzahlungslast dar; unter diesen Begriff fallen sodann Steuern sowie sämtliche nicht-steuerlichen Zahllasten.⁴⁹⁸ In Bezug auf die Hoheitlichkeit einer Zahlungsverpflichtung stellt ein Fluss in die öffentlichen Kassen allerdings nur ein Indiz dar.⁴⁹⁹ Eine Delegation des hoheitlichen Tätigkeitsbereichs in die Hände von Privaten bildet demnach keinen grundsätzlichen Ausschluss der Abgabequalifikation als hoheitlich auferlegte Geld-

⁴⁹³ U. a. EuGH verb. Rs. 197/94 und 252/94, Slg. 1996, I-505, Rn. 39, m. Verweis auf EuGH Rs. 295/84, Slg. 1985, 3759 und EuGH C-200/90, Slg. 1992, I-2217; m. w. N. auch Kamann, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 110 AEUV Rn. 11; Herrmann, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Art. 30 AEUV Rn. 19; Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 46 f.; vgl. Beschel/Vaulont, in: G/T/E, EUV/EGV, 5. Aufl., Art. 12 EG Rn. 7.

⁴⁹⁴ Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 110 AEUV Rn. 10, mit Verweis auf EuGH Rs. 78/76, Slg. 1977, 595, Rn. 27 f., 30; Kamann, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 110 AEUV Rn. 11; Wolfgang/Gellert, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.) EUV, 6. Aufl., Art. 110 AEUV Rn. 17 f.; Khan, in: Geiger/Khan/Kotzur, EU/AEUV, Art. 110 AEUV Rn. 11; Rossi, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 110 AEUV Rn. 5.

⁴⁹⁵ Vgl. Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, S. 41; Wolfgang/Gellert, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.) EUV, 6. Aufl., Art. 110 AEUV Rn. 17 f. sowie Khan, in: Geiger/Khan/Kotzur, EU/AEUV, Art. 110 AEUV Rn. 11, beziehen explizit nationale Sonderabgaben mit ein.

⁴⁹⁶ Kamann, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 112 AEUV Rn. 1.

⁴⁹⁷ Vgl. u. a. EuGH Rs. 24/68, Slg. 1969, 193, Rn. 6/7 ff.; EuGH verb. Rs. 2/69 und 3/69, Slg. 1969, 211, Rn. 15/18; EuGH Rs. 158/82, Slg. 1983, 3573, Rn. 18; EuGH Rs. 18/87, Slg. 1988, 5427, Rn. 5; EuGH C-426/92, Slg. 1994, I-2757, Rn. 50; EuGH verb. Rs. 441/98 und 442/98, Slg. 2000, I-7145, Rn. 15.

⁴⁹⁸ So auch Klassifizierung der Kommission KOM (97) 9, ABl. Nr. C 224 (1997) S. 4, die jedoch unpräzise Gebühren und Steuern eine Gegenleistungslosigkeit unterstellt; vgl. Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 110 AEUV Rn. 10, mit Verweis auf EuGH Rs. 78/76, Slg. 1977, 595, Rn. 27 f., 30; vgl. EuGH C-191/94, Slg. 1996, I-1859, Rn. 10 ff.; vgl. EuGH Rs. 23/68, Slg. 1969, 43, Rn. 18/20; vgl. Heselhaus, Abgabehoheit der Europäischen Gemeinschaft in der Umweltpolitik, S. 34 f.; Kreibohm, Der Begriff der Steuer im Europäischen Gemeinschaftsrecht, S. 107; Seiler, Kompetenz- und verfahrensrechtliche Maßstäbe europäischer Umweltabgaben, EuR 2010, S. 73.

⁴⁹⁹ Wasmeier, Umweltabgaben und Europarecht, S. 18; vgl. Wolfgang/Gellert, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.) EUV, 6. Aufl., Art. 110 AEUV Rn. 17; vgl. m. w. N. Kamann, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 110 AEUV Rn. 11.

last.⁵⁰⁰ Jedoch werden rein private Zahlungsverpflichtungen auf Grundlage eines gegenseitigen Übereinkommens nicht von dem Abgabebegriff erfasst, da Verträge grundsätzlich frei einzugehen sind und dort kein hoheitlicher Zwang vorliegt.⁵⁰¹

Zusammenfassend beinhaltet im europäischen Verständnis eine Abgabe als Oberbegriff der Steuer und nicht-steuerlichen Lasten eine hoheitlich verpflichtende Geldzahlungslast, die durch einen Hoheitsträger selbst oder ein abgeleitetes Medium erhoben wird.⁵⁰² Klassischerweise bilden Steuern, Gebühren und Beiträge, erweitert um die Sonderabgabe, den Kern der nationalen Abgabebegrifflichkeit,⁵⁰³ ob dieser Trias ebenso unional Bestand hat, muss sodann betrachtet werden.

2. Der unionale Steuerbegriff

Da die Abgabe als Oberbegriff aller hoheitlichen Zahlungsverpflichtungen gilt, ist die Steuer folglich als eine Unterform einzuordnen.⁵⁰⁴ Im Primärrecht findet sich – wie bei dem Begriff der Abgabe selbst – keine Definition der Steuer. Dass das Unionsrecht dem Begriff der Steuer aber auch ohne eine solche Legaldefinition einen Gehalt zugewiesen hat, zeigt sich an den expliziten Nennungen innerhalb des Primärrechts und der Rechtsprechung des EuGH⁵⁰⁵. Für die Steuerbegrifflichkeit finden sich explizite Erwähnungen u. a. in den Artt. 113, 114 und 192 AEUV. Mithin muss davon ausgegangen werden, dass das Unionsrecht eine Differenzierung zwischen Steuern und nicht-steuerlichen Abgabeformen vorsieht bzw. diesem eine Unterscheidung zumindest nicht fremd ist.⁵⁰⁶

⁵⁰⁰ Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 48; Wasmeier, Umweltabgaben und Europarecht, S. 17, m. V. a. EuGH Rs. 158/82, Slg. I-1983, 3573, Rn. 17 f.

⁵⁰¹ Beschel/Vaulont, in: G/T/E, EUV/EGV, 5. Aufl., Art. 12 EGV Rn. 7; Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 47; z. T. anders: m. w. N. Seiler, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 110 AEUV Rn. 20.

⁵⁰² Vgl. EuGH C-191/94, Slg. 1996, I-1859, Rn. 18, m. V. a. EuGH Rs. 74/76, Slg. 1977, 557, Rn. 19; vgl. Heselhaus, Abgabehoheit der Europäischen Gemeinschaft in der Umweltpolitik, S. 47.

⁵⁰³ Siehe u. a. BVerfGE 13, 181; sowie Strickrodt, Handwörterbuch des Steuerrechts, Bd. I, S. 4; Wilke, in: Klein, Lexikon des Rechts, S. 4; vgl. Hennecke, Öffentliches Finanzwesen Finanzverfassung, Rn. 274.

⁵⁰⁴ Vgl. beispielhaft Kommission KOM (97) 9, Mitteilung über Umweltsteuern und -gebühren im Binnenmarkt.

⁵⁰⁵ EuGH Rs. 23/68, Slg. 1969, 43, Rn. 18/20.; EuGH Rs. 32/67, Slg. 1968, 63, Rn. 1 f.; vgl. EuGH C-191/94, Slg. 1996, I-1859, Rn. 10 ff.

⁵⁰⁶ M. w. N. Wasmeier, Umweltabgaben und Europarecht, S. 37 f.

Der Steuerbegriff ist wie die allgemeine Abgabebegrifflichkeit, für eine einheitlich unionale Prägung europarechtlich zu deuten und damit keinesfalls direkt aus dem nationalen Recht entnehmbar, bspw. aus dem Grundgesetz oder gar aus der einfachgesetzlichen Normierung des § 3 Abs. 2 der Abgabenordnung. Es bestehen zum Teil Unterschiede in den jeweiligen Mitgliedstaaten zum Umfang des Steuerbegriffs⁵⁰⁷, die eine direkte Übertragung des nationalen Verständnisses auf das Unionsrecht als einheitlichen Begriff ausschließen. Auch finden sich in den jeweiligen Artikeln des AEUV verschiedene Regelungstiefen, die mit dem Begriff der Steuer (direkt oder indirekt) sowie adjektivisch der „steuerlichen Art“⁵⁰⁸ o. ä. einhergehen. Es bedarf diesbezüglich einer individuellen Betrachtung der in den jeweiligen Rechtsnormen befindlichen Steuerbegrifflichkeiten. Insbesondere muss hinsichtlich der eingeschränkten Abgabesetzungs- und Ertragshoheit der Union bemerkt werden, dass anders als in den Nationalstaaten, die steuerrechtlichen Regelungen des Unionsrechts im Wesentlichen der Verwirklichung der Unionspolitiken dienen und nicht primär der Finanzmittelgenerierung.⁵⁰⁹

a. Die Regelungstiefe des Art. 110 AEUV

Art. 110 AEUV verwendet den Begriff der Steuer nicht explizit. Allgemein schreibt Art. 110 AEUV nur ein spezielles Diskriminierungsverbot für die inländische Abgabenerhebung auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten vor. Dieses Verbot soll den freien Warenverkehr im Binnenmarkt vor Behinderungen durch nationale Abgaben schützen und eine Wettbewerbsneutralität herstellen. Art. 110 AEUV spricht dabei von „inländischen Abgaben“. Der Begriff der Abgabe kann sehr weit, als eine hoheitlich verpflichtende Auferlegung einer Geldzahlungslast definiert werden, die durch den jeweiligen Mitgliedstaat selbst oder ein abgeleitetes Medium erhoben wird.⁵¹⁰ Der Regelungsbereich

⁵⁰⁷ Wasmeier, Umweltabgaben und Europarecht, S. 37, mit beispielhaftem Verweis auf das „Inventar der in den Mitgliedsstaaten erhobenen Steuern“ der Kommission, S. 301, 311, 585 ff.

⁵⁰⁸ Art. 192 Abs. 2 lit. a AEUV.

⁵⁰⁹ Siehe dazu Teil B I 4 sowie B IV 1 und 2 dieser Arbeit; Kreibohm, Der Begriff der Steuer im Europäischen Gemeinschaftsrecht, S. 41.

⁵¹⁰ Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 110 AEUV Rn. 10, mit Verweis auf EuGH Rs. 78/76, Slg. 1977, 595, Rn. 27 f.; 30; er erfasst unional als allgemeiner Oberbegriff zumindest auch die allgemein geläufigen Formen der Steuer, der Gebühr und des Beitrags, so auch i. E. Heselhaus, Abgabehoheit der Europäischen Gemeinschaft in der Umweltpolitik, S. 34 f.; Kreibohm, Der Begriff der Steuer im Europäischen Gemeinschaftsrecht, S. 107; Seiler, Kompetenz- und verfahrensrechtliche Maßstäbe europäischer Umweltabgaben, EuR 2010, S. 73; die Kommission sieht ebenso eine Oberbegrifflichkeit der Abgabe zur

des Art. 110 AEUV umfasst damit grds. neben Gebühren, Beiträgen und ggf. weiteren national existenten Abgabeformen wie der Sonderabgabe, auch die Steuer.⁵¹¹ Allerdings reduziert die Formulierung „Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren [...] weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben [...]“ die Regelungstiefe bei den Steuern auf die indirekten Steuern, da nur diese einen Warenbezug haben können und die direkten Steuern eines solchen ermangeln. Insofern ist trotz des grundsätzlich weiten Abgabebegriffs, durch die explizit auf den Warenbezug verengende Bezeichnung, in diesem Fall von einem Ausschluss der direkten Steuern auszugehen.⁵¹² Dies führt bereits innerhalb des Art. 110 AEUV zu einer impliziten Differenzierung der Steuerbegrifflichkeit in eine indirekte und eine direkte Form.

b. Der Steuerbegriff des Art. 113 AEUV

Art. 113 AEUV enthält – anders als Art. 110 AEUV – explizit die Bezeichnung der Steuern. Der Artikel normiert, dass der Rat gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern erlässt, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist. Die Norm umfasst somit eine Harmonisierungskompetenz im Bereich der indirekten Steuern. Wie dargestellt, bildet der Begriff der Abgabe den zentralen Ausgangspunkt für die Klassifikation von Geldlasten im europarechtlichen Verständnis. Die Steuer bildet in der Systematisierung folglich als Unterfall der Abgabe einen engeren Geldlastenbegriff ab.⁵¹³ Die begrenzte Regelungskompetenz des Art. 113 AEUV auf indirekte Steuern differenziert zudem explizit den allgemeinen Steuerbegriff in direkte und indirekte Formen.

Steuer KOM (97) 9, Mitteilung über Umweltsteuern und -gebühren im Binnenmarkt; Rspr: u. a. EuGH Rs. 27/74 (Sonderumsatzsteuer).

⁵¹¹ Wolfgang/Gellert, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.) EUV, 6. Aufl., Art. 110 AEUV Rn. 17; Khan, in: Geiger/Khan/Kotzur, EU/AEUV, Art. 110 AEUV Rn. 11; Kamann, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 110 AEUV Rn. 11.

⁵¹² So auch Wolfgang/Gellert, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.) EUV, 6. Aufl., Art. 110 AEUV Rn. 20; vgl. auch Rossi, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 110 AEUV Rn. 5.

⁵¹³ Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 192; Wasmeier, Umweltabgaben und Europarecht, S. 232.

aa. Der Regelungsumfang des Art. 113 AEUV in Bezug auf gegenleistungsbezogene Abgaben

Bei Abgabeformen, die einen Gegenleistungsbezug aufweisen, ist es trotz des eindeutigen Wortlautes, der sich explizit auf „Steuern“ bezieht, streitig, ob gegenleistungsbezogene Abgaben aus dem Anwendungsbereich des Art. 113 AEUV herausgelöst oder mit inbegriffen sein sollen.⁵¹⁴ Zwar gilt grundsätzlich, um der Abgrenzung zu Kausalabgaben, bzw. national als Vorzugslasten bezeichnet, zu genügen, müssen Abgaben, die materiell als Steuern gelten sollen, gegenleistungslos erhoben werden.⁵¹⁵ Dennoch stehen sich bei der Frage, wie weit der Anwendungsbereich der Harmonisierung des Art. 113 AEUV reicht, zwei grundsätzlich miteinander unvereinbare Ansichten gegenüber: Einerseits die Ansicht, die sich entgegen des Wortlautes für einen Miteinbezug von Gebühren und Beiträgen sowie den dazu ähnlichen und der Steuer fernen parafiskalischen Abgaben einsetzt⁵¹⁶ und jene, welche strikt gegenleistungsbezogene und parafiskalische Abgaben aus dem Anwendungsbereich von Art. 113 AEUV ausschließt⁵¹⁷.

(1) Die wörtliche Auslegung

Die Ansicht des Ausschlusses von Gebühren, Beiträgen und parafiskalischen Abgaben aus dem Anwendungsbereich des Art. 113 AEUV wird u. a. auf die verschiedenen Begrifflichkeitsverwendungen der Art. 110 und Art. 113 AEUV gestützt, die von „inländische Abgaben“ und von „indirekten Steuern“ sprechen. Voß⁵¹⁸ konstatiert diesbezüglich, ohne auf eine weiterführende Betrachtung der verschiedenen Sprachfassungen aufzubauen, dass sich die Begriffe des Art. 110 und Art. 113 AEUV von ihrem Regelungsumfang her unterscheiden. Allerdings ist der deutsche Verständnishintergrund bei dem Begriff der

⁵¹⁴ Wolfgang/Gellert, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.) EUV, 6. Aufl., Art. 113 AEUV Rn. 8; Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 113 AEUV Rn. 16; siehe Seiler, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV/AEUV, Bd. II, Art. 113 AEUV Rn. 18 ff.

⁵¹⁵ EuGH C-191/94, Slg. 1996, I-1895, Rn. 9 f.; Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 192; Wasmeier, Umweltabgaben und Europarecht, S. 39; vgl. EuGH Rs. C-56/98, Slg. 1999, I-6449, Rn. 30; vgl. EuGH C-111/89, Slg. 1990, I-1735, Rn. 11 f.; dazu auch Rahn, Die Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften zum EWG-Zoll- und Marktordnungsrecht, ZfZ 1979, S. 164; Heselhaus, Abgabenhöhe der Europäischen Gemeinschaft in der Umweltpolitik, S. 56.

⁵¹⁶ U. a. Wolfgang/Gellert, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.) EUV, 6. Aufl., Art. 113 AEUV Rn. 8; Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 113 AEUV Rn. 16.

⁵¹⁷ U. a. Seiler, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV/AEUV, Bd. II, Art. 113 AEUV Rn. 18 ff.

⁵¹⁸ Voß, in: Grabitz/Hilf, Art. 93 EGV Rn. 9.

Steuer verengt und schließt einen Miteinbezug der Gebühren und Beiträge per se aus. Es darf sich folglich nicht allein vor diesem Hintergrund die Tiefe des europäischen Verständnisses der Harmonisierungskompetenz herleiten lassen. Eine auf die deutsche Sprachfassung ausgerichtete, wörtliche Betrachtung führt unweigerlich zu der Annahme, dass in Art. 110 und Art. 113 AEUV zwei unterschiedliche Regelungstiefen (bezogen auf „Abgaben (inkl. Vorzugslasten)“ und „Steuern“) beabsichtigt wurden. Auf die Bedeutung einer wortlautunabhängigen Betrachtungsweise hinweisend, aber im Ergebnis ähnlich, verfahren auch Khan⁵¹⁹, Stumpf⁵²⁰ und Eilers/Bahns/Sedlaczek⁵²¹. Kamann⁵²² erfasst zu Recht, dass eine wörtliche Auslegung, bedingt durch die unterschiedlichen Sprachfassungen, zu keinem Ergebnis führen kann. Gleichwohl wird diese Argumentation doch maßgeblich durch den Bezug auf die „Abgaben gleich welcher Art“ (Art. 110 AEUV) und „sonstige Abgaben“ (Art. 113 AEUV) geprägt, in deren Gleichklang Kamann einen Beweis für die identische Weite beider Normen sieht und sich somit für den Miteinbezug von gegenleistungsbezogenen Abgaben in den Regelungsumfang des Art. 113 AEUV ausspricht. Lediglich „im Übrigen“ verweist er auf die eigentlich originäre Bestimmung einer Abgabe nach unionsautonomen Merkmalen.⁵²³

Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek⁵²⁴ sowie Wolfgang/Gellert⁵²⁵ sprechen sich ebenso für einen Miteinbezug der Gebühren und Beiträge in den Anwendungsbereich von Art. 113 AEUV aus. Wie Kamann⁵²⁶ führen Wolfgang/Gellert⁵²⁷ aus, dass eine rein nationale Begrifflichkeitsunterscheidung von Steuern und Vorzugslasten „nicht ohne Weiteres“ auf das Europarecht übertragen werden könne; entscheidend sei die Zielsetzung und Wirkungsweise einer Abgabe. Diesbezüglich ist Wolfgang/Gellert und Kamann zuzustimmen. Jedoch verfehlen auch jene die einzig mögliche Lösung des Problems, indem nur auf die von den Autoren angenommene wörtliche Austauschbarkeit der Begriffe Abgabe und Steuer in den Artikeln 110, 111 und

⁵¹⁹ Khan, in: Geiger/Khan/Kotzur, EU/AEUV, Art. 113 AEUV Rn. 5.

⁵²⁰ Stumpf, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 113 AEUV Rn. 12, allerdings explizit auf eine „EU-rechtsautonome Auslegung“ der Begrifflichkeiten hinweisend.

⁵²¹ Eilers/Bahns/Sedlaczek, in: Groeben/Thiesing /Ehlermann, EUV/EGV, 6. Aufl., Art. 93 EGV Rn. 15; vgl. auch Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 113 AEUV Rn. 16.

⁵²² Kamann, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 113 AEUV Rn. 3.

⁵²³ Kamann, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 113 AEUV Rn. 3.

⁵²⁴ Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 113 AEUV Rn. 16.

⁵²⁵ Wolfgang/Gellert, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.) EUV, 6. Aufl., Art. 113 AEUV Rn. 8.

⁵²⁶ Kamann, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 113 AEUV Rn. 3.

⁵²⁷ Wolfgang/Gellert, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.) EUV, 6. Aufl., Art. 113 AEUV Rn. 8.

112 AEUV Bezug genommen wird. Die Autoren vergessen zu betrachten, inwiefern die Abgabe- und Steuerbegrifflichkeiten für den jeweiligen Artikel gesehen und in Gesamtschau der Zielrichtung des Normengeflechts individuell wirken. Die Terminiinhalte bilden für sich genommen jeweils eine spezielle Wirkrichtung ab, die durch das Zusammenspiel aller Normen einen wirksamen Binnenmarktschutz gewährleisten.

Dass Wolffgangs/Gellerts Kritik an der vorhandenen Uneindeutigkeit der Begriffswahl allerdings zum Teil berechtigt ist, zeigt sich u. a. an einer Betrachtung der jeweiligen Überschriften der Artikel. So lautet die Überschrift der deutschen Vertragsfassung der Artt. 110-113 AEUV „steuerliche Vorschriften“. Da der Regelungsbereich dieses Kapitels jedoch neben Steuern noch weitere Abgabeformen umfasst, muss diesbezüglich tatsächlich von einer begrifflichen Ungenauigkeit ausgegangen werden.

Gegen den Einbezug der nicht-steuerlichen Abgaben spricht sich Seiler⁵²⁸ aus. Es wird vertreten, der Steuerbegriff impliziere eine gegenleistungsunabhängige Gemeinlast⁵²⁹; eine Gegenleistungsunabhängigkeit liege aber bei den Gebühren und Beiträgen gerade nicht vor. Insofern schließe sich der Einbezug solcher Abgaben in den Anwendungsbereich von Art. 113 AEUV aus.

Trotz der Vielzahl, der in der Literatur diskutierten Ansichten, überzeugt im Ergebnis keine rein auf den Wortlaut basierende Ansicht. Es muss festgestellt werden, dass eine wörtliche Betrachtung zu starke nationale, redaktionelle und sprachbasierte Probleme enthält, die es nicht erlauben, eine abschließende Feststellung über den Einbezug von nicht-steuerlichen Abgaben in den Regelungsgehalt des Art. 113 AEUV zu tätigen.

(2) Die wortlautunabhängige Auslegung

Durch die aufgezeigten Problembereiche innerhalb der wörtlichen Betrachtung, muss folglich auf eine weitergehende Auslegung abgestellt werden. Die bisherige Darstellung zeigt, dass von einer wörtlichen Betrachtung unabhängige Argumente gefunden werden müssen, um eine Lösung auf die Frage des Umfangs des Regelungsgehaltes und des Steuerbegriffs des Art. 113 AEUV zu erhalten. Dafür müssen das Regelungsziel und der dahinterstehende Zweck der Norm herausgestellt werden.

⁵²⁸ Seiler, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV/AEUV, Bd. II, Art. 113 AEUV Rn. 18 ff.

⁵²⁹ Vgl. EuGH C-191/94, Slg. 1996, I-1895, Rn. 9.

Die Errichtung eines innerunionalen Marktes ist gemäß Art. 3 EUV Ziel der EU-Politik. Jedoch erschweren oder zumindest beeinflussen die jeweiligen Steuergrenzen der Mitgliedstaaten einen ungehinderten Waren-, Dienstleistungs-, oder Kapitalverkehr im Binnenraum. Um weitere Beeinflussungen abzubauen, regeln die Artt. 110-113 AEUV Verbote der Mitgliedstaaten und Kompetenzen der EU. Art. 110 AEUV beinhaltet ein spezielles Diskriminierungsverbot für Abgaben mit Warenbezug aus anderen Mitgliedstaaten und in Art. 113 AEUV wurde ein Harmonisierungsauftrag für die Gesamtheit der in den Mitgliedstaaten vorhandenen indirekten Steuern kodifiziert, sofern eine solche Harmonisierung zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist. Seit Art. 99 der EWG-Vertragsfassung wurde die instrumentale Rolle der Steuerharmonisierung für die Vollendung des Binnenmarktes mit den nachfolgenden Vertragsänderungen unterstrichen.⁵³⁰ Die Aufgabe des Art. 113 AEUV ist demnach die Verhinderung von Hemmnissen des Binnenmarktes durch Steuergrenzen.

Artikel 110 und 113 AEUV ergänzen sich grundsätzlich gegenseitig hinsichtlich ihrer Binnenmarktzielsetzung.⁵³¹ Der EuGH⁵³² stellte aber auch fest, dass sich die Artikel eindeutig voneinander unterscheiden: Die Durchführung des in Art. 113 AEUV vorgesehenen Harmonisierungsprogramms sei zuallererst keine Vorbedingung für die Anwendung des Art. 110 AEUV. Dieser Artikel enthalte nämlich ungeachtet der Unterschiede zwischen den nationalen Steuerregelungen ein Grunderfordernis, das unmittelbar mit dem Verbot der Zölle und Abgaben gleicher Wirkung zwischen den Mitgliedstaaten zusammenhängt und auch bereits vor jeder Harmonisierung auf die Beseitigung aller nationalen Steuerpraktiken zielt, die eingeführte Erzeugnisse diskriminieren oder bestimmte nationale Produktionen schützen könnten. Somit verfolgen die Artikel 110 und 113 unterschiedliche Ziele: Zweck des ersten sei es laut EuGH, diskriminierende oder schützende Praktiken sofort zu beseitigen, Zweck des zweiten auf Unterschiede der nationalen Steuerregelungen beruhende Handelshindernisse abzuschwächen, auch wenn diese diskriminierend angewandt würden.⁵³³

⁵³⁰ Wolfgang/Gellert, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.) EUV/AEUV, 6. Aufl., Art. 113 AEUV Rn. 1; vgl. auch Kamann, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 113 AEUV Rn. 1.

⁵³¹ Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 113 AEUV Rn. 16.

⁵³² EuGH Rs. 171/78, Slg. 1980, 447, Rn. 20.

⁵³³ EuGH Rs. 171/78, Slg. 1980, 447, Rn. 20.

Festzustellen ist demnach, dass zwar eine Ähnlichkeit der Artikel 110 und 113 AEUV hinsichtlich ihres Binnenmarktschutzinteresses besteht, sie sich dennoch voneinander unterscheiden lassen. Damit gilt, dass eine als geboten oder zumindest notwendig anzusehende einheitliche Auslegung der Begrifflichkeiten beider Artikel, wie es z. B. Eilers/Bahns/Sedlaczek⁵³⁴ oder Nowack⁵³⁵ annehmen, nach dieser Darstellung haltlos erscheint.⁵³⁶ Insofern ist die Annahme, die Begrifflichkeiten der Abgabe in Art. 110 AEUV und der Steuer in Art. 113 AEUV unterscheiden sich hinsichtlich ihrer Regelungsweite, als bekräftigt anzusehen.

Bezüglich des Binnenmarktschutzziels wird von Autoren wie Nowack⁵³⁷ vertreten, dass Gebühren und Beiträge ähnlich preiserhöhend wirken können, wie indirekte Steuern i. S. v. Art. 113 AEUV. Es wird systematisch geschlussfolgert, solche Abgaben, die eine Marktpreiserhöhung zur Folge haben, können insgesamt eine potentielle Absatzbeeinflussung von inländischen und ausländischen Waren hervorrufen. Dies soll nach Art. 110 AEUV ungewollt sein und müsste deshalb auch nach Art. 113 AEUV entsprechend zu harmonisieren sein. Ein solcher Ansatz überzeugt dahingehend jedoch nicht, da die weiteren Harmonisierungsnormen des AEUV eine Harmonisierung von nicht-steuerlichen Abgaben hinreichend abdecken. Einen zwingenden Rückgriff auf Art. 113 AEUV bedarf es infolgedessen gerade nicht. Die o. g. Ansicht übersieht zudem die jeweilige Belastungsabsicht der Erhebung. Bei Gebühren wird vielmehr ein Austausch von Kosten und Nutzen angesetzt.⁵³⁸ Falls demnach eine direkte, entsprechende Gegenleistung für die Abgabe geleistet wird, ist unklar, weshalb dies den freien Binnenmarkt ähnlich behindere wie eine steuerliche Belastung. Daher ist ein Miteinbezug gegenleistungsimmanenter Abgaben in die Harmonisierungskompetenz des Art. 113 AEUV auf Grundlage der Annahme, sie beeinflussen den Binnenmarkt ähnlich wie Steuern, abzulehnen.

⁵³⁴ Eilers/Bahns/Sedlaczek, in: G/T/E, EUV/EGV, 6. Aufl., Art. 93 EGV Rn. 15.

⁵³⁵ Nowack, in: G/T/E, EUV/EGV, 5. Aufl., Art. 99 EGV Rn. 13; Klein/Wolffgang, in: Lenz (Hrsg.), EGV, 1. Aufl., Art. 99 EGV Rn. 8; Wolffgang/Gellert, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV, 6. Aufl., Art. 113 AEUV Rn. 8.

⁵³⁶ So auch i. E. Seiler, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV/AEUV, Bd. II, Art. 113 AEUV Rn. 21.

⁵³⁷ Nowack, in: G/T/E, EUV/EGV, 5. Aufl., Art. 99 EGV Rn. 13; m. N. auf Klein/Wolffgang, in: Lenz (Hrsg.), EGV, 1. Aufl., Art. 99 EGV Rn. 8; Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 113 AEUV Rn. 16.

⁵³⁸ Siehe dazu näher für die nationale Betrachtung: Teil A II 1 sowie unional: Teil B III 3 a; vgl. EuGH C-111/89, Slg. 1990, I-1735, Rn. 11 f.

Damit bleibt festzustellen, dass der Steuerbegriff des Art. 113 AEUV, als Unterform der Abgabe, eine Differenzierung von Steuern und gegenleistungsbezogenen Abgaben beinhaltet, die das Wesen des europäischen Steuerbegriffs konkretisiert: Abgaben, die ohne einen Austausch von Kosten und Nutzen erhoben werden, sind im unionalen Verständnis Steuern i. S. d. Art. 113 AEUV und der Regelungsinhalt dieser Norm. Es gilt insofern, dass ein Miteinbezug von Gebühren und Beiträgen in den Anwendungsbereich des Art. 113 AEUV, durch die Annahme einer Belastungsgleichheit von Steuern und nicht-steuerlichen Abgaben, nicht zu überzeugen vermag.

bb. Der Regelungsumfang des Art. 113 AEUV in Bezug auf nationale parafiskalische Sonderabgaben

Ohler⁵³⁹ vertritt übereinstimmend mit den bisherigen Ergebnissen in Bezug auf den Regelungsumfang des Art. 113 AEUV, dass nur voraussetzungslos geschuldete Allgemeinlasten als Steuern nach Art. 113 AEUV harmonisierungsfähig seien. Er weist darauf hin, dass zwar die Haushaltsflüchtigkeit der Sonderabgabe unional irrelevant sei, aber dass das Hauptmerkmal der Steuer die Finanzierung von Allgemeinlasten sei, wohingegen Sonderabgaben spezielle Sonderlasten einer umgrenzbaren Gruppe decken.⁵⁴⁰ Zu einem kongruenten Ergebnis kommen auch Bohlken⁵⁴¹ und Müller⁵⁴², der in diesem Bezug die Harmonisierungsfähigkeit von allen nicht gegenleistungslos geschuldeten Abgaben ausschließt. Bereits aufgrund der Betrachtung der Schutzfunktion der nationalen Haushaltsinteressen kann angenommen werden, dass Sonderabgaben ebenso wie Gebühren und Beiträge nicht vom Regelungsgehalt des Art. 113 AEUV umfasst werden. Der Schutz der Steuerquellen als primäre nationale Haushaltsmittel ist nach der hier vertretenen Ansicht die Begründung, weshalb die Normen des AEUV, die eine unionale Steuerregelung oder -harmonisierung ermöglichen, dem Einstimmigkeitsprinzip⁵⁴³ unterworfen werden. Sonderabgaben nach nationalem Verständnis sind als (parafiskalische)

⁵³⁹ Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 193 f.; lt. Ohler, Fn. 9: a. A. Wasmeier, Umweltabgaben und Europarecht, S. 38 f.

⁵⁴⁰ So grds. auch die st. Rspr. des BVerfG seit BVerfGE 55, 274; BVerfGE 67, 256.

⁵⁴¹ Bohlken, Waldschadenfonds im EG-Recht, S. 168 f.

⁵⁴² Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, S. 44.

⁵⁴³ Bspw. Art. 113 AEUV: Der Rat erlässt gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften [...].

Abgaben allerdings dem allgemeinen Haushalt nicht zugänglich⁵⁴⁴ und reduzieren daher die nationalen Steuereinnahmen nicht mit ihrer potentiellen unionalen Anpassung. Eine Schutzfunktion für den mitgliedstaatlichen Haushalt mittels Einstimmigkeitserfordernis ist demnach unnötig, da für die allgemeinen Haushaltsinteressen keine Gefahr vorliegt, Einbußen erleiden zu müssen. Insoweit ist festzustellen, dass die nationale Sonderabgabe somit keine mittels Art. 113 AEUV zu harmonisierende Abgabeform darstellt und das enthaltene Einstimmigkeitserfordernis hinreichend verdeutlicht, dass nur Steuern als gegenleistungslose Abgabeformen im Rahmen des Art. 113 AEUV harmonisiert werden können.

Kreibohm⁵⁴⁵ kommt in diesem Themenbereich zu dem grundsätzlichen Ergebnis, dass nicht-parafiskalische Abgaben unional dann als Steuern verstanden werden können, wenn sie ohne besondere Gegenleistung dem Staat zufließen. Ebenso teilt Götz⁵⁴⁶ diese grundsätzliche Ansicht, dass die Merkmale der mangelnden Parafiskalität und der Gegenleistungslosigkeit entscheidend seien, eine Abgabe (als Steuer) über Art. 113 AEUV harmonisieren zu können. Insofern konkretisiert sich durch die Betrachtung der Reichweite des Art. 113 AEUV das unionale Steuerverständnis in Abgrenzung zu parafiskalischen und gegenleistungsbezogenen Abgaben.

c. Der Steuerbegriff des Art. 114 Abs. 2 AEUV

Innerhalb des AEUV steht Art. 114 nicht mehr in dem Kapitel zu den steuerlichen Vorschriften, sondern in dem Kapitel der Angleichungsnormen für nationale Rechtsvorschriften zur Binnenmarktförderung. Dennoch beinhaltet diese Norm steuerbezogene Regelungen.

Grundsätzlich erlaubt Art. 114 Abs. 1 AEUV Handlungen des Parlaments und des Rates, welche zur Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten führen. Diese Handlungen sind auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarktes gerichtet. Von dieser grundsätzlichen Ermächtigung macht Art. 114 Abs. 2 AEUV allerdings Ausnahmen: Absatz 1 gilt nicht für die Bestimmungen über die Steuern, die Bestimmungen über die

⁵⁴⁴ Vgl. BVerfGE 55, 274; BVerfGE 101, 141; BVerfGE 57, 139; Kirchhof, P., FS Friauf, S. 671; Heun, Die Sonderabgaben als verfassungsrechtlicher Abgabetypus, DVBl. 1990, S. 667.

⁵⁴⁵ Vgl. Kreibohm, Der Begriff der Steuer im Europäischen Gemeinschaftsrecht, S. 165.

⁵⁴⁶ Vgl. Götz, FS Friauf, S. 49 f.; siehe Kreibohm, Der Begriff der Steuer im Europäischen Gemeinschaftsrecht, S. 166.

Freizügigkeit und die Bestimmungen über die Rechte und Interessen der Arbeitnehmer.

Fraglich ist folglich, was der Steuerbegriff des Absatzes 2 umfasst und damit entgegen Absatz 1 nicht mittels des vorgesehenen Verfahrens harmonisiert werden darf. Bei derartigen Regel-Ausnahme-Konstellationen muss von einer engen Auslegung der Norm ausgegangen werden.⁵⁴⁷ Einheitlich betrachtet wirkt sich ein Ausschluss der Regelungskompetenz für Steuern auch auf die daraus abgeleiteten Bestimmungen über die Steuerpflichtigen, die steuerbaren Umsätze, die Besteuerungsgrundlagen sowie die Erhebungsmodalitäten aus.⁵⁴⁸ Die Kernfrage lautet damit, ob der Steuerbegriff des Art. 114 Abs. 2 AEUV untechnisch oder im technischen Sinn, mit dem Charakteristikum der Gegenleistungslosigkeit zur Finanzierung eines Hoheitsträgers, das dem in Art. 113 AEUV enthaltenen Steuerbegriff entspricht, verstanden wird.

Wie bei der Untersuchung des Art. 113 AEUV, besteht auch für Art. 114 AEUV zunächst kein Anlass, von einer untechnischen Verwendung der Begrifflichkeit auszugehen und in Folge den Absatz 2 allgemein auf alle Abgaben zu erweitern.⁵⁴⁹ Dieser Schluss ergibt sich auch im Hinblick auf die fehlende Einstimmigkeitsklausel innerhalb des Art. 114 AEUV. Folgerichtig führt eine nicht zwingend einstimmig zu fassende Rechtsetzung zu einem Ausschluss der Anpassungsmöglichkeit steuerlicher Bestimmungen im technischen Sinn. Wie festgestellt wurde, erfordern sämtliche technisch verstandene steuerrechtliche Maßnahmen der EU, zur Sicherung der mitgliedstaatlichen Hoheitsrechte, eine einstimmige Beschlussfassung.

Auf Seiten der Literatur geht Ohler⁵⁵⁰ von einem sehr weiten Steuerbegriff innerhalb des Art. 114 AEUV aus, der diesen im Ergebnis in die Nähe des allumfänglichen Abgabebegriffs rückt. Er bezieht sogar streng gegenleis-

⁵⁴⁷ Herrnfeld, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 114 AEUV Rn. 18; Leible/M. Schröder, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 114 AEUV Rn. 13; Bardenhewer/Pipkorn, in: G/T/E, EUV/EGV, 5. Aufl., Art. 100a EGV Rn. 53; Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, S. 67 f.; vgl. auch Bardenhewer/Pipkorn, in: G/T/E, EUV/EGV, 5. Aufl., Art. 100a EGV Rn. 53, u. a. mit beispielhaftem Verweis auf die Rspr. des EuGH zu Art. 48 Abs. 4 EGV.

⁵⁴⁸ Vgl. EuGH C-338/01, Slg. 2004, I-4829, Rn. 67; EuGH C-533/03, Slg. 2006, I-1025, Rn. 62; Fischer, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl., Art. 114 AEUV Rn. 4; Kahl, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 114 AEUV Rn. 10; Leible/M. Schröder, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 114 AEUV Rn. 14; m. w. N. Herrnfeld, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 114 AEUV Rn. 19.

⁵⁴⁹ Vgl. Kahl, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 114 AEUV Rn. 10.

⁵⁵⁰ Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 206 ff.

tungsbezogene Abgaben (Gebühren/Beiträge) in die Bereichsausnahme des Absatzes 2 mit ein, da er auch diesen Abgaben zumindest eine geringe Finanzierungsfunktion zuschreibt.⁵⁵¹ Ohlers Ansatz kann jedoch nicht gefolgt werden. Dafür ist einerseits der Wortlaut zu eindeutig und hinsichtlich der Termini wenigstens insoweit unzweifelhaft, als dass zumindest die streng gegenleistungsbezogenen Abgaben keine Steuern im Sinne des Unionsrechtes darstellen.⁵⁵² Zu einem ähnlichen Ergebnis kommen auch Müller⁵⁵³ und Hilf⁵⁵⁴. Zudem sei nach Müller – in Bezug auf Ohlers Miteinbezug von gegenleistungsinhärenten Abgaben – vor allem systematisch die Eingrenzung des Art. 114 Abs. 2 AEUV auf rein technisch verstandene Steuern sachlogisch. Gegenleistungsbezogene Abgaben tangierten den mitgliedstaatlichen Finanzhaushalt grundsätzlich weniger als steuerliche Abgaben. Vor allem aber seien jene Abgabeformen für den Binnenmarkt vermehrt einsetzbar und sollten einer möglichst unkomplizierten Rechtsetzungskompetenz unterfallen, damit sie sach- und zielgerecht Anwendung finden können. Eine wie bei den Steuern notwendige Einstimmigkeitsvoraussetzung wäre damit eine potentielle Zeitverzögerung bzw. Behinderung notwendiger Regelungsbedürfnisse.⁵⁵⁵

Hinsichtlich der Rechtsangleichungskompetenz des Art. 114 AEUV in Bezug auf nationale Sonderabgaben sind Hilf⁵⁵⁶ und Müller⁵⁵⁷ davon überzeugt, dass diese als nicht-steuerliche Abgaben von der Harmonisierungskompetenz umfasst werden.⁵⁵⁸ Wasmeier⁵⁵⁹ und Ohler⁵⁶⁰ bestreiten hingegen eine solche Rechtsangleichungskompetenz des Art. 114 Abs. 1 AEUV unter Hinweis auf die Steuernähe und die Eigenart der Sonderabgaben im deutschen Recht. Sie beziehen damit auch Sonderabgaben in die Steuerbegrifflichkeit des Art. 114 Abs. 2 AEUV mit ein.

⁵⁵¹ Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 208.

⁵⁵² Siehe u. a. EuGH C-191/94, Slg. 1996, I-1895, Rn. 9 f.; Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu der "Mitteilung der Kommission über 'Umweltsteuern und -gebühren im Binnenmarkt'", ABl. Nr. C 355 (1997) S. 79.

⁵⁵³ Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, S. 67 f.

⁵⁵⁴ Hilf, Umweltabgaben als Gegenstand von Gemeinschaftsrecht und -politik, UTR 16, S. 129 ff.

⁵⁵⁵ Vgl. Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, S. 67 f.

⁵⁵⁶ Hilf, Umweltabgaben als Gegenstand von Gemeinschaftsrecht und -politik, UTR 16, S. 129.

⁵⁵⁷ Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, S. 67 ff.

⁵⁵⁸ Uneindeutig formuliert Kahl, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 114 AEUV Rn. 10, der Begriff der Steuer entspreche dem nach nationalem Recht.

⁵⁵⁹ Wasmeier, Umweltabgaben und Europarecht, S. 227 ff.

⁵⁶⁰ Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 206.

Es muss an dieser Stelle unional autonom ausgelegt werden, welchen materiellen Gehalt die jeweiligen Abgabetypen des Europarechts aufweisen. Zwar ist nach nationaler Systematisierung, geprägt durch die ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts⁵⁶¹, eine Sonderabgabe eine grundsätzlich steuerähnliche Abgabe, da ihr eine (national restriktiv verstandene) direkte Gegenleistung oder potentielle Inanspruchnahmefähigkeit einer staatlichen Leistung (i. S. d. Beitragsbegrifflichkeit) fehlt, jedoch folgt daraus nicht unumgänglich eine ähnliche Klassifikation auch für die unionale Abgabesystematik. Eine klassische (Finanzierungs-)Sonderabgabe nach nationalem Verständnis auf die Ohler⁵⁶² Bezug nimmt, hat zwingend die gruppennützige Verwendung der generierten Finanzmittel zu gewährleisten.⁵⁶³ Eine solche Rückkopplung genügt zwar den strengen nationalen Ansprüchen an eine Vorzugslast nicht, jedoch erscheint es bisher für das Europarecht dergestalt zu sein, dass Abgaben ohne vollständige Gegenleistungslosigkeit (wie dies bei einer gruppennützigen Rückkopplung an die Abgabeschuldner gerade nicht vorläge) keine Steuern darstellen.⁵⁶⁴ Insofern sind Sonderabgaben, obwohl sie national verstanden der Steuer zwar ähnlich sind, unional allerdings nicht-steuerliche Abgabeformen, die einer für diese Abgabegruppe spezifische Rechtsetzungs-/Harmonisierungskompetenz bedürfen. Zudem ist beachtlich, dass Sonderabgaben gerade keine originäre allgemeine Haushaltsfinanzierungsfunktion aufweisen⁵⁶⁵ und insofern – ähnlich den Vorzugslasten – gerade keine tragende Staatsfinanzierungsquelle darstellen.

Es kann somit – entgegen der Ansicht von Wasmeier⁵⁶⁶ und Ohler⁵⁶⁷ – nur gelten, Sonderabgaben als unional nicht-steuerliche Abgaben den Rechtsangleichungskompetenzen für gegenleistungsbezogene Abgaben zu unterwerfen.

Insgesamt ist festzustellen, dass der Steuerbegriff des Art. 114 Abs. 2 AEUV keine gegenleistungsbezogenen Abgaben umfasst. Der Steuerbegriff des Art. 114 Abs. 2 AEUV umfasst demzufolge keine Gebühren und Beiträge sowie Sonderabgaben im gegenwärtigen Verständnis und ist nicht als untechnischer Abgabebegriff zu verstehen, sondern als unional eigenständiger Steu-

⁵⁶¹ BVerfGE 55, 274; BVerfGE 82, 159; BVerfGE 91, 86; BVerfGE 92, 91; BVerfGE 98, 83; BVerfGE 101, 141; BVerfGE 78, 249; BVerfGE 67, 256;

⁵⁶² Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 206.

⁵⁶³ Grundlegend und seitdem st. Rspr. BVerfGE 55, 274.

⁵⁶⁴ Siehe ausführlich Teil B III 3 dieser Arbeit.

⁵⁶⁵ U. a. BVerfGE 55, 274; BVerfGE 78, 249; BVerfGE 67, 256; siehe Teil A III dieser Arbeit.

⁵⁶⁶ Wasmeier, Umweltabgaben und Europarecht, S. 227 ff.

⁵⁶⁷ Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 206.

erbegriff technisch auszulegen. Nicht-steuerliche Abgaben (inkl. Sonderabgaben) unterfallen damit nicht dem Harmonisierungsausschluss des Art. 114 Abs. 2 AEUV und sind in der Folge über Art. 114 Abs. 1 AEUV harmonisierbar.

d. Der Steuerbegriff des Art. 192 Abs. 2 AEUV

Artikel 192 AEUV beinhaltet Rechtsgrundlagen zum Tätigwerden der Union im Bereich des Umweltschutzes. Einige Maßnahmen sind nach Absatz 1 mit qualifizierter Mehrheit, andere gem. Absatz 2 einstimmig zu beschließen. Zu den Maßnahmen, die dem Einstimmigkeitserfordernis unterliegen gehört u. a. der Bereich der „Vorschriften überwiegend steuerlicher Art“. Zu untersuchen ist die Frage, nach der Begriffsweite der Vorschriften steuerlicher Art.⁵⁶⁸ Die Bezeichnung „steuerlicher Art“ ist hinsichtlich ihrer Bedeutungsweite nicht eindeutig. Das Adjektiv „steuerlich“ könnte einerseits technisch gesehen alle Steuern miteinbeziehen oder bewusst einen davon erweiterten Anwendungsbereich eröffnen. Insoweit könnte sich aus dem adjektivischen Gebrauch eine gewollte Abgrenzung von dem dargestellten Verständnis des Art. 114 Abs. 2 AEUV ergeben.

Callies⁵⁶⁹ verwendete im Zusammenhang mit ex Art. 175 EGV zunächst unsystematisch eine Begrifflichkeit, die Abgaben und Steuern von einander differenziert, anstatt sie als Ober-/Unterfall zu verstehen. Diese Darstellung wurde mittlerweile in Bezug auf Art. 192 AEUV präzisiert, sodass Callies nunmehr auch Gebühren, Beiträge und sonstige Abgaben vom Regelungsbereich des Art. 192 Abs. 1 und innerhalb des Art. 192 Abs. 2 lediglich Steuern im engeren Sinn als erfasst betrachtet.⁵⁷⁰ Er kommt zu dem Ergebnis, dass der Vertrags-

⁵⁶⁸ Zu der weiteren Problematik der Begrifflichkeit „überwiegend“ siehe u. a. Kreibohm, Der Begriff der Steuer im Europäischen Gemeinschaftsrecht, S. 204 ff., der in der Formulierung ein von den Vertragsverfassern beigefügtes materielles Kriterium sieht, das in Abgrenzung zu Art. 114 Abs. 2 AEUV dazu führt, dass grundsätzlich eher unbedeutende Steuerwirkungen auf den Abs. 1 gestützt werden könnten; was bei Art. 114 AEUV mangels dieses Kriteriums nicht möglich sei; siehe ebenso dazu Breier, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl., Art. 192 AEUV Rn. 8; des Weiteren auch zu dem Begriff: Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 211; Kahl, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 192 AEUV Rn. 21.

⁵⁶⁹ Callies, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, 1. Aufl., Art. 175 EGV Rn. 19.

⁵⁷⁰ Callies, in: Callies/Ruffert, EUV/AEUV, 4. Aufl., Art. 192 AEUV Rn. 29; Krämer, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 192 AEUV Rn. 30.

verfasser sehr wohl eine präzise Bezeichnung gesetzt hat, die nunmehr als Richtwert zu nehmen sein muss.⁵⁷¹

Ein über den technischen Begriff der Steuer hinausgehendes und sich der Abgabe annäherndes Begriffsverständnis sehen Wasmeier⁵⁷² und Ohler⁵⁷³. Dieser sieht eine Beschränkung auf das Instrument der Steuer sogar als sachlich unbegründbare Beschränkung der Mittelwahl.⁵⁷⁴ Er vertritt, dass eine Reduktion auf rein steuerliche Maßnahmen zu eng gefasst sei.⁵⁷⁵ Dies basiere vor allem auf der englischen⁵⁷⁶ und französischen⁵⁷⁷ Sprachfassung, die jeweils eine weite Betrachtung und damit einen Miteinbezug von u. a. gegenleistungsbezogenen Abgaben ermöglichen würden.⁵⁷⁸ Eine solche Ansicht, die anderslautenden Sprachfassungen würden die Begrifflichkeit erweitern, verneint jedoch Kreibohm⁵⁷⁹ explizit. Der Begriff „fiskalisch“ impliziere nicht eine solch zwingende Erweiterung über die Steuer hinaus auch auf andere bzw. alle Abgaben. Eine am Wortlaut orientierte Auslegung erscheint bei derartigen Streitpunkten erneut unbefriedigend und nicht abschließend lösungsbringend.

Würde systematisch der extensiven Ansicht gefolgt werden, so müssten im Ergebnis sämtliche abgaberechtlichen Maßnahmen dem strengen Einstimmigkeitserfordernis entsprechen, da jede Abgabe eine steuerliche i. S. d. Art. 192 Abs. 2 lit. a wäre. Genau dies wird als nicht überzeugend angesehen⁵⁸⁰, da gerade nur die Steuern als primäres Staatsfinanzierungsmittel der Mitgliedstaaten einer solchen besonderen Sicherung unterliegen sollen.⁵⁸¹ Insgesamt liegt, wie bereits aufgezeigt wurde, den Steuerregelungen im AEUV der Gedanke zugrunde, dass Steuern in ihrer sensiblen Funktion für die Souveränität der Mitgliedstaaten einem besonderen Schutzniveau – nämlich dem Einstimmigkeitserfordernis – bedürfen, das keine andere Abgabe sonst für sich in Anspruch nehmen kann. Bereits aus dieser Argumentation heraus er-

⁵⁷¹ Calliess, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 4. Aufl., Art. 192 AEUV Rn. 29.

⁵⁷² Wasmeier, Umweltabgaben und Europarecht, S. 225.

⁵⁷³ Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 211.

⁵⁷⁴ Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 211.

⁵⁷⁵ Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 211; Wasmeier, Umweltabgaben und Europarecht, S. 225.

⁵⁷⁶ „Provisions primarily of a fiscal nature“.

⁵⁷⁷ „Des dispositions essentiellement de nature fiscale“.

⁵⁷⁸ Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 211, der auch Sonderabgaben miteinschließt; Wasmeier, Umweltabgaben und Europarecht, S. 225.

⁵⁷⁹ Kreibohm, Der Begriff der Steuer im Europäischen Gemeinschaftsrecht, S. 203, 173 ff.

⁵⁸⁰ Expl. Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, S. 83.

⁵⁸¹ Breier, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl., Art. 192 AEUV Rn. 8; Käller, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 192 AEUV Rn. 19; vgl. auch Calliess, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 192 AEUV Rn. 19.

scheint die Steuerbegrifflichkeit des Art. 192 Abs. 2 AEUV zu Art. 113 und Art. 114 AEUV, deckungsgleich ausgestaltet zu sein.

Heselhaus⁵⁸² differenziert bei seinem Versuch, in diesem Kontext einen Lösungsansatz für die Frage nach der Weite des Steuerbegriffs zu entwickeln, dahingehend, dass eine Subsumierung unter den Begriff der überwiegend steuerlichen Art vom Haushaltsinteresse der Mitgliedstaaten abhängt. Demnach sei eine das nationale Haushaltsinteresse erheblich beeinträchtigende Abgabe, unter Art. 192 Abs. 2 AEUV zu fassen. Die rein gegenleistungsbezogenen Abgaben Gebühren und Beiträge entzieht er Absatz 2.⁵⁸³ Allerdings werden diese Folgerungen von Heselhaus hauptsächlich an dem Ertragsmaßstab für die nationalen Haushalte gemessen, was in dieser Form nicht gänzlich zu überzeugen vermag. Eine materielle Abgabequalifikation kann ebenso wenig wie der Begriffsumfang einer primärrechtlichen Norm vom nationalen Ertragsaufkommen einer Abgabe ausgeformt werden.

Schließlich ist mit der h. M.⁵⁸⁴ davon auszugehen, dass die Begrifflichkeit „steuerlich“ innerhalb des Art. 192 Abs. 2 lit. a AEUV einer engen Auslegung bedarf, sich inhaltlich mit dem Steuerbegriff in den anderen Artikeln des AEUV deckt und sich damit nicht auf Abgaben allgemein erstreckt, insbesondere nicht auf gegenleistungsbezogene Abgaben. In Bezug auf die Reichweite des Art. 192 Abs. 1 AEUV muss deshalb festgestellt werden, dass dieser eine weite Abgabesetzungskompetenz aufbaut⁵⁸⁵, allerdings die Erhebung von Steuern nicht beinhaltet, da eine solche ausschließlich über das Verfahren des Absatzes 2⁵⁸⁶ gesetzt werden kann.

⁵⁸² Heselhaus, Abgabehoheit der Europäischen Gemeinschaft in der Umweltpolitik, S. 197 ff.

⁵⁸³ Heselhaus, Abgabehoheit der Europäischen Gemeinschaft in der Umweltpolitik, S. 247 f.; er bezieht in der Folge auch parafiskalische Abgaben in den Anwendungsbereich des Art. 2 mit ein, S. 249 f. Siehe auch ausführlich Kuntze, Die Kompetenzen der Europäischen Gemeinschaft auf dem Gebiet des Steuerrechts, S. 175 ff.; vgl. die Problematik von Parafiskalität und Steuereigenschaft durch die Definition innerhalb der Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu der "Mitteilung der Kommission über "Umweltsteuern und -gebühren im Binnenmarkt", ABI. Nr. C 355 (1997) S. 79.

⁵⁸⁴ Breier, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), 6. Aufl., EUV/AEUV, Art. 192 AEUV Rn. 8; Käller, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 192 AEUV Rn. 19; Kahl, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 192 AEUV Rn. 21; Krämer, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 192 AEUV Rn. 30; vgl. auch Calliess, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 192 AEUV Rn. 19; Kreibohm, Der Begriff der Steuer im Europäischen Gemeinschaftsrecht, S. 197 ff.; Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, S. 83; Epiney, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 192 AEUV Rn. 4.

⁵⁸⁵ Vgl. Meermagen, Beitrags- und Eigenmittelsystem, S. 186.

⁵⁸⁶ Vgl. zur Wirkrichtung Krämer, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 192 AEUV Rn. 30

e. Die Steuerbegrifflichkeit der Kommission

Bislang konnte den Analysen entnommen werden, dass der Begriff der Steuer, innerhalb der untersuchten Artikel des AEUV, die gegenleistungsabhängigen Zahllasten nicht miteinschließt und diesbezüglich eng auszulegen ist. Eine einheitliche und übereinstimmende Definition ist jedoch nicht ersichtlich. Die Kommission bezeichnet als Steuern beispielsweise recht grobmaschig „alle Pflichtabgaben zugunsten öffentlicher Stellen ohne Gegenleistung“⁵⁸⁷. Allerdings formuliert die Kommission an anderer Stelle: „Unter ‚Steuern und Gebühren‘ sind alle zwingenden Zahlungen ohne volle Gegenleistung zu verstehen, unabhängig davon, ob die Einnahmen unmittelbar in den Staatshaushalt fließen oder bestimmten Zwecken vorbehalten sind.“⁵⁸⁸ Diese Definition erscheint in Anbetracht der bisherigen Ergebnisse in Bezug auf eine auch noch so geringe Gegenleistungsakzeptanz innerhalb der unionalen Steuerbegrifflichkeit als unsystematisch. Es gilt, dass die Abgabetypen Steuer und Gebühr einen fundamentalen Unterschied in Bezug auf ihren Gegenleistungsbezug aufweisen. Daher weist auch der Wirtschafts- und Sozialausschuss⁵⁸⁹ eine solche Verallgemeinerung der Abgabebegrifflichkeiten zu Recht explizit zurück und bestätigt die hier erarbeiteten Fixpunkte einer Steuer: „Für Steuern ist kennzeichnend, dass sie ohne Gegenleistung erhoben werden und die Steuereinnahmen in die allgemeinen Haushaltsmittel eines Staates, einer Regionalregierung oder einer lokalen Gebietskörperschaft einfließen, d.h. dem Gemeinwesen zugute kommen.“

In Zusammenführung der bisherigen Ergebnisse ergibt sich nunmehr ein fassbares Bild des unionalen Steuerbegriffs. Es ist festzuhalten, dass im europarechtlichen Verständnis eine Steuer, eine hoheitlich festgesetzte Abgabe ist, die dem ertragsberechtigten Hoheitsträger, ohne einen Gegenleistungsbezug für den Abgabepflichtigen, zufließt und grds. dazu bestimmt ist, die allgemeinen Ausgaben der öffentlichen Hand zu decken.

⁵⁸⁷ Explizit in: EuGH C-191/94, Slg. 1996, I-1895, Rn. 9.

⁵⁸⁸ Mitteilung der Kommission, Umweltsteuern und Gebühren im Binnenmarkt, KOM(97) 9, ABl. Nr. C 224 (1997) S. 4.

⁵⁸⁹ Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu der "Mitteilung der Kommission über 'Umweltsteuern und -gebühren im Binnenmarkt'", ABl. Nr. C 355 (1997) S. 79; vgl. zudem die EuGH Merkmalskizzierung als Abgaben, die dazu bestimmt sind, die allgemeinen Ausgaben der öffentlichen Hand zu decken EuGH Rs. 23/68, Slg. 1969, 43, Rn. 18 ff.; EuGH Rs. 32/67, Slg. 1968, 63, Rn. 4; EuGH C-191/94, Slg. 1996, I-1859, Rn. 12.

f. Zusammenfassung

Das Hauptmerkmal der unionalen Steuer ist ihre uneingeschränkte Gegenleistungslosigkeit. Die übrigen Merkmale sind additiv und in gewissen Teilen konkretisierend, disqualifizieren eine Abgabe jedoch bei Fehlen nicht zwingend als Steuer.

Die Untersuchung hat gezeigt, dass wörtliche Betrachtungen der Steuerbegrifflichkeiten im Primärrecht ergebnislos verbleiben müssen und dass vielmehr wortlautunabhängige Auslegungsmethoden zielführend sind. Die Begriffe der Steuer und der steuerlichen Abgaben in den untersuchten Artt. 113, 114 und 192 AEUV waren stets als technisch verstandene Begriffe zu bewerten, die jeweils einen Ausschluss von gegenleistungsimmanenten Abgabeformen bedingen. In Bezug auf Sonderabgaben führen die bisherigen Ergebnisse dazu, dass diese Abgaben nicht im technischen unionalen Steuerbegriff enthalten sind. Sonderabgaben stellen zwar nach den restriktiven nationalen Anforderungen an nicht-steuerliche Abgaben keine Vorzugslasten dar, sie kommen dennoch durch ihren grundsätzlich zwingend gruppennützigen Rückfluss unmittelbar der Gruppe der Abgabepflichtigen zugute.⁵⁹⁰ Damit kann unional für solche Abgaben keine strenge Gegenleistungslosigkeit mehr angenommen werden und eine Disqualifikation als Steuer ist die Folge. Eine Harmonisierung von nationalen Sonderabgaben kann damit nicht über die Steuerharmonisierungskompetenzen erfolgen und muss nicht mittels strenger Einstimmigkeit beschlossen werden; es gelten die weniger strengen Regeln für gegenleistungsimmanente Abgabeformen.

3. Die nicht-steuerlichen Abgaben

Die Untersuchung zum unionalen Steuerbegriff hat aufgezeigt, dass eine Gegenleistung der Abgabepflicht zwingend zum Ausschluss der Steuerqualifikation führt. Potentiell existente unionale Sonderabgaben, in Anlehnung an den nationalen Verständnisrahmen wie es Teile der Literatur vertreten,⁵⁹¹ können somit nicht mittels der Steuerregelungskompetenzen des Primärrechts gesetzt oder harmonisiert werden. Sie würden schließlich bei einer grundsätzlichen Existenzbejahung, durch die unional restriktive Bedingung der Gegenleistungslosigkeit einer Steuer, als nicht-steuerliche Abgaben zu qualifizieren

⁵⁹⁰ Siehe Teil A III 1 und 2 dieser Arbeit sowie die st. Rspr. des BVerfG seit E 55, 274.

⁵⁹¹ Bspw. Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, S. 69 ff.

sein. Im Folgenden gilt es deshalb, die Gruppe der unionalen nicht-steuerlichen Abgabeformen darzustellen.

a. Gebühren

Der AEUV definiert den Begriff der Gebühr ebenso wenig wie den der Steuer. Explizit verwendet wird die Gebührenbegrifflichkeit lediglich im Sachbereich der Verkehrsregulierung in Art. 97 AEUV.

Art. 97 AEUV enthält die Verpflichtung, dass die Abgaben oder Gebühren, „die ein Verkehrsunternehmer neben den Frachten beim Grenzübergang in Rechnung stellt, unter Berücksichtigung der hierdurch tatsächlich verursachten Kosten eine angemessene Höhe nicht übersteigen dürfen“. Die Vorgängernormen des Art. 97 AEUV sollten damit in Zeiten, in denen es noch keine ausreichenden Regulierungen⁵⁹² gab, einen – neben den Grundfreiheitsschutz tretenden – möglichst verbilligten⁵⁹³ und damit schlussendlich auch weniger gehinderten Zugang⁵⁹⁴ auf die Binnenmärkte sicherstellen.

Da die Zahlungsverpflichtungen in den von Art. 97 AEUV geregelten Sachverhalten jedoch einer privatwirtschaftlichen Übertragung von Grenzübergangskosten entsprechen, kann durch die Betrachtung des in Art. 97 AEUV verwendeten Gebührenbegriffs keine grundsätzliche Definition von hoheitlichen Abgabelasten entnommen werden. Von diesem expliziten Gebührenbegriff in Art. 97 AEUV kann somit lediglich eine Bezugnahme auf ein verhältnismäßiges Kostendeckungsprinzip, als immanentes Zulässigkeitskriterium einer Gebührenerhebung, herausgestellt werden.

aa. Die Gebührendefinition der EuGH-Rechtsprechung insbesondere im Rahmen der Warenverkehrsfreiheit

In Art. 97 AEUV, bezogen auf die Transporteure, die bei Grenzübertritt besondere Kosten gegenüber ihren Kunden geltend machen, kann ein Prinzip der

⁵⁹² Z. B. VO (EWG) Nr. 4060/89 vom 21.12.1989; bzw. zu Abs. 2: RL (EWG) 83/643, vom 1.12.1983.

⁵⁹³ Erdmenger, in: G/T/E, EUV/EGV, 5. Aufl., Art. 81 EG Rn. 2; Boeing/Kotthaus/Rusche, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Bd. II, Art. 97 AEUV Rn. 1.

⁵⁹⁴ Vgl. Jung, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 97 AEUV Rn. 2; Erdmenger, in: G/T/E, EUV/EGV, 5. Aufl., Art. 81 EG Rn. 1; Schäfer, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 97 AEUV Rn. 1.

Kostendeckung⁵⁹⁵ des Gebührenbegriffs erkannt werden. Der EuGH hat hauptsächlich in seiner Rechtsprechung zum Bereich des Warenverkehrs und in Bezug auf zollähnliche Abgaben, für eine Vielzahl von national erhobenen Gebühren, eine Begriffsdefinition entwickelt, welche dieses in Art. 97 AEUV lesbare Prinzip aufnimmt.⁵⁹⁶ Auf Seiten der Literatur entnimmt bspw. Heselhaus⁵⁹⁷ aus der Rechtsprechung des EuGH, dass eine Gebühr eine Gegenleistung eines Privaten für eine Handlung der Verwaltung darstelle, die sowohl in dessen eigenem als auch im öffentlichen Interesse liegen könne und deren Höhe in einem angemessenen Verhältnis zu den tatsächlichen Kosten der Verwaltung stehe.

(1) Der Gegenleistungsbezug in eigenem Interesse

Als Grundsatz des EuGH-Gebührenverständnisses gilt, dass die Gebühr ein Entgelt für einen dem Wirtschaftsteilnehmer geleisteten Dienst darstellt; diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn der Wirtschaftsteilnehmer einen bestimmten, tatsächlich gewährten Vorteil erhält.⁵⁹⁸ Das persönliche Interesse jedes einzelnen Gebührenschuldners muss daher messbar sein⁵⁹⁹, sodass die z. B. für eine Kontrolle erhobene Belastung als Entgelt für einen bestimmten, tatsächlich und individuell gewährten Vorteil angesehen werden kann.⁶⁰⁰ Dies ist jedoch nicht der Fall, wenn z. B. eine Kontrolle und damit eine Gebührenerhebung für eine solche dazu dient, in einem allgemeinen staatlichen (Überprüfungs-)Interesse oder in allgemeinen Interessen einer bestimmten Berufsspar-

⁵⁹⁵ Vgl. hierzu z. B. die Rspr. des EuGH in der Rs. C-56/98, Slg. 1999, I-6449, Rn. 30; siehe zudem Teil B III 3 bb dieser Arbeit.

⁵⁹⁶ Vgl. z. B. EuGH Rs. 46/76, Slg. 1977, 5, Rn. 7 ff.; EuGH Rs. 89/76, Slg. 1977, 1355, Rn. 14 ff.; EuGH Rs. 24/68, Slg. 1969, 193, Rn. 6 f.; EuGH Rs. 63/74, Slg. 1975, 281 Rn. 6 f.; EuGH C-111/89, Slg. 1990, I-1735, Rn. 9 f.; dazu auch Rahn, Die Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften zum EWG-Zoll- und Marktordnungsrecht, ZfZ 1979, S. 164.

⁵⁹⁷ Heselhaus, Abgabenhöhe der Europäischen Gemeinschaft in der Umweltpolitik, S. 56; vgl. Seiler, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV/AEUV, Bd. II, Art. 113 AEUV Rn. 18 ff.

⁵⁹⁸ Vgl. ständige Rspr. u. a. EuGH Rs. 18/87, Slg. 1988, 5427, Rn. 6; EuGH Rs. 132/78, Slg. 1979, 1923, Rn. 7; EuGH Rs. 24/68, Slg. 1969, 193, Rn. 11; EuGH Rs. 158/82, Slg. 1983, 3573, Rn. 19 f.; EuGH Rs. 46/76, Slg. 1977, 5, Rn. 7 ff.; EuGH C-111/89, Slg. 1990, I-1735, Rn. 10 f.

⁵⁹⁹ Siehe u. a. Vaulont, in: G/T/E, EUV/EGV, 6. Aufl., Art. 25 EG Rn. 15; z. T. kritisch Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 69 f.

⁶⁰⁰ Vgl. EuGH Rs. 63/74, Slg. 1975, 281 Rn. 6 f.; EuGH C-111/89, Slg. 1990, I-1735, Rn. 10 f.; Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, S. 42.

te zu handeln.⁶⁰¹ Der Wert einer Gegenleistung kann sich damit nicht aus einer Kontrolle selbst ergeben, die für den Wirtschaftsteilnehmer verpflichtend ist. Im Fall der Begründung einer Kontrolle aus sich selbst heraus, kann kein eigenes Interesse des Belasteten gesehen werden. Wenn demnach das persönliche Interesse jedes Einzelnen so wenig messbar ist, dass die für eine Kontrolle erhobene Belastung nicht als Entgelt für einen bestimmten, tatsächlich und individuell gewährten Vorteil angesehen werden kann, muss die Rechtfertigung einer Abgabebelastung verneint werden.⁶⁰² Insofern bilden die Rechtfertigungsgründe der Abgabeform gleichzeitig die ihr inhärenten Merkmale. Es muss in einem Verhältnis von Äquivalenz- und Kostendeckungsprinzip eine wertmäßige Gleichstellung für den Belasteten geschaffen werden.⁶⁰³

Vom EuGH wird innerhalb dieses Problemkreises vor allem die Bezeichnung und Bewertung des „tatsächlich geleisteten Dienstes“ eingeführt. Dieser notwendige tatsächlich geleistete Dienst ist restriktiv auszulegen.⁶⁰⁴

Neben der Rechtsprechung im Bereich des Warenverkehrs hat der EuGH des Weiteren auch in anderen Verfahren die Gegenleistung als Kernunterscheidungsmerkmal der Gebühr zur Steuer herausgestellt.⁶⁰⁵ Damit ist festzustellen, dass der Gegenleistungsbezug, bspw. in Form eines „tatsächlich geleisteten Dienstes“, ein bedeutsames Merkmal des unionalen Gebührenbegriffs darstellt.

(2) Der Gegenleistungsbezug in allgemeinem Interesse

Das aufgezeigte grundsätzliche Gebührenzulässigkeitsmerkmal aus Sicht des EuGH, zur Notwendigkeit eines tatsächlich geleisteten Dienstes in eigenem

⁶⁰¹ Vgl. EuGH Rs. 314/82, Slg. 1984, 1543, Rn. 11; EuGH Rs. 39/73, Slg. 1973, 1039, Rn. 4; EuGH C-389/00, Slg. 2003, I-2001, Rn. 35 f.; EuGH Rs. 63/74, Slg. 1975, 281, Rn. 6 f.; Kamann, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 30 AEUV Rn. 17.

⁶⁰² Siehe EuGH Rs. 63/74, Slg. 1975, 281 Rn. 6 f.; vgl. auch EuGH Rs. 24/68, Slg. 1969, 193, Rn. 6 f.

⁶⁰³ Vgl. u. a. EuGH Rs. 63/74, Slg. 1975, 281, Rn. 6 f.; EuGH Rs. 39/73, Slg. 1973, 1039, Rn. 4; EuGH Rs. 24/68, Slg. 1969, 193, Rn. 6 f.; EuGH C-188/95, Slg. 1995, I-6820, Rn. 29 ff.; EuGH C-56/98, Slg. 1999, I-6449, Rn. 30; Vaultont, in: G/T/E, EUV/EGV, 6. Aufl., Art. 25 EG Rn. 15; „Kostendeckungsprinzip“ Kahn/Eisenhut, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 30 AEUV Rn. 8; ebenso explizit zum Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip Herrmann, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Art. 30 AEUV Rn. 13, 24.

⁶⁰⁴ Vgl. GA Roemer, Schlussantrag Rs. 24/68; sowie in Rs. 29/72; Vaultont, in: G/T/E, EUV/EGV, 6. Aufl., Art. 25 EG Rn. 15; vgl. EuGH Rs. 39/73, Slg. 1973, 1039, Rn. 4; EuGH Rs. 24/68, Slg. 1969, 193, Rn. 6 f.

⁶⁰⁵ EuGH C-191/94, Slg. 1996, I-1859, Rn. 25; EuGH Rs. 32/67 R, Slg. 1968, 63, S. 76; vgl. Seiler, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV/AEUV, Bd. II, Art. 113 AEUV Rn. 18 ff.

Interesse, bezieht sich aber lediglich auf nationale Regelungen, die eine Abgabepflicht hervorrufen.⁶⁰⁶ Problematisch ist die Betrachtung des EuGH in Bezug auf originär unional erzeugte Belastungen, die sich zur Erfüllung von Verpflichtungen aus dem Europarecht selbst ergeben.⁶⁰⁷ Denn in Bezug auf ein zwingendes, nachweisbares Eigeninteresse des Belasteten steht es anders bei Gebühren, die explizit durch das Europarecht selbst ermöglicht werden. So führt der EuGH⁶⁰⁸ aus: „Wenn eine streitige Gebühr anlässlich von Kontrollen erhoben wird, die aufgrund einer Gemeinschaftsbestimmung durchgeführt werden, ist darauf hinzuweisen, dass derartige Gebühren nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes nicht als Abgaben zollgleicher Wirkung qualifiziert werden können, wenn [...] sie vom Gemeinschaftsrecht im allgemeinen Interesse der Gemeinschaft vorgesehen [sind] und sie den freien Warenverkehr begünstigen [...]“. Zudem entschied der EuGH abweichend von der grundsätzlichen Notwendigkeit eines individuellen Interesses und einer Gegenleistung für einen besonderen oder individuellen Vorteil zugunsten des Wirtschaftsteilnehmers, dass auch Allgemeininteressen eine Gebührenerhebung rechtfertigen können.⁶⁰⁹ Ein solches Allgemeininteresse sei die Eintragung von Kapitalgesellschaften, also ein Vorgang, der sowohl im Interesse Dritter als auch in dem der Gesellschaften selbst vorgeschrieben wird.⁶¹⁰ Dies zeigt insgesamt die Möglichkeit, dass neben der Rechtfertigungsmöglichkeit des tatsächlichen Dienstes mit individuellem Gegenleistungsbezug (in angemessener Höhe), nunmehr für unional gesetzte Abgaben auch ein allgemeines öffentliches Interesse als Belastungsgrund ausreichen kann.⁶¹¹ Das bedeutet, dass solche Abgaben zulässige unional gesetzte Abgaben sind, sofern sie unionale Allgemeininteressen begünstigen.

⁶⁰⁶ U. a. EuGH Rs. 39/73, Slg. 1973, 1039, Rn. 3 f.; EuGH Rs. 24/68, Slg. 1969, 193, Rn. 6 f.

⁶⁰⁷ Vgl. EuGH Rs. 18/87, Slg. 1988, 5427, Rn. 6 f.; EuGH Rs. 46/76, Slg. 1977, 5, Rn. 40 f.; EuGH Rs. 1/83, Slg. 1984, 349, Rn. 9.

⁶⁰⁸ Siehe m. w. N. EuGH Rs. 18/87, Slg. 1988, 5427, Rn. 6 f.

⁶⁰⁹ EuGH C-71/91, Slg. 1993, I-1915, Rn. 37.

⁶¹⁰ EuGH C-71/91, Slg. 1993, I-1915, Rn. 38; allerdings wies der EuGH diesbezüglich auch zu Recht darauf hin, dass die Richtlinie mit der Rspr. zu den Abgaben zollgleicher Wirkung keine zwingend abgeleitete Abgabedefinition beinhalten müsse.

⁶¹¹ Allerdings muss bei näherer Betrachtung festgestellt werden, dass die Eigenschaft des durch Unionsrecht gesetzten Belastungsgrundes keine Rechtfertigung, sondern eine Ausklammerung aus dem Anwendungsbereich der Abgaben zollgleicher Wirkung ist, da eben keine protektionistische innerstaatliche, sondern europaweite proaktive Handlung für den freien Warenverkehr vollzogen wird. Vgl. Vaultont, in: G/T/E, EUV/EGV, 6. Aufl., Art. 25 EG Rn. 24.

Es erscheint somit, als ob das Unionsrecht in Bezug auf nationale und unionale Gebührenerhebungen mit zweierlei Maß messen würde⁶¹²: bei nationalen Abgaben muss im Rahmen der Abgaben zollgleicher Wirkung ein tatsächlich geleisteter Dienst im persönlichen Interesse (der in angemessener Höhe zu einer Abgabepflicht führt) als zwingendes Merkmal vorliegen, wohingegen bei durch Europarecht gesetzten Abgaben, diese Merkmale nicht benötigt werden, sondern ein allgemeines – also abstraktes anstatt konkretes – Interesse als ausreichend angesehen wird; sofern auch hier ein verhältnismäßiger Kostenansatz⁶¹³ vorliegt. Dies ist insoweit stimmig, da eine den freien Binnenmarkt behindernde rein mitgliedstaatliche Abgabe zu unterbinden ist, wohingegen unional einheitliche Abgabelasten zugunsten der primärrechtlichen Zielverfolgung zulässig sein müssen, solange sie verhältnismäßig auf den Abgabeschuldner wirken. Insofern gilt, dass im Falle eines öffentlichen Interesses darauf abzustellen ist, wer der Abgabeinitiator war und ob eine grundsätzliche Förderung des Binnenmarktes vorliegt.⁶¹⁴

bb. Das Prinzip der Kostendeckung

Neben dem Gegenleistungsbezug erscheint das Kostendeckungsprinzip als ein weiteres Merkmal des europarechtlichen Gebührenbegriffs. Wie gezeigt werden konnte, lässt sich der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs grundsätzlich entnehmen, dass Gebühren im eigenen Interesse der Belasteten sowie im allgemeinen Interesse erhoben werden können. Beiden Alternativen gemein ist die Schranke des Kostendeckungsprinzips. Dieses findet sich als gefestigte Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs insbesondere im Bereich des Warenverkehrs; die EuGH-Kernaussage lautet Gebühren übersteigen nicht die tatsächlichen Kosten der Kontrollen, anlässlich derer sie erhoben werden⁶¹⁵.

⁶¹² In der Tendenz auch bereits Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 71.

⁶¹³ Als Schranke von im Allgemeininteresse liegenden Gebührenlasten kann grds. das Prinzip der verhältnismäßigen Kostendeckung angesehen werden: vgl. dazu EuGH C-71/91, Slg. 1993, I-1915, Rn. 42 ff.; zur Verhältnismäßigkeit u. a. EuGH C-8/89, Slg. 1990, I-2515, Rn. 10, m. V. a. EuGH Rs. 257/87, Slg. 1989, 2237, Rn. 21.

⁶¹⁴ Siehe m. w. N. EuGH Rs. 18/87, Slg. 1988, 5427, Rn. 6 f.

⁶¹⁵ Vgl. u. a. EuGH C-209/89, Slg. 1991, I-1575, Rn. 10 ff.; EuGH Rs. 18/87, Slg. 1988, 5427, Rn. 6 f.; EuGH Rs. 39/73, Slg. 1973, 1039, Rn. 4; EuGH Rs. 89/76, Slg. 1977, 1355, Rn. 16; EuGH Rs. 46/76, Slg. 1977, 5, Rn. 31 ff.; Kamann, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 30 AEUV Rn. 20; Lux, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl., Art. 30 AEUV Rn. 19; Kahn/Eisenhut, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 30 AEUV Rn. 8; Rahn, Die Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemein-

Auch innerhalb des Sekundärrechts findet das Kostendeckungsprinzip in Bezug auf die Gebührenerhebung Anwendung. Beispielhaft enthält die Verordnung über die Gemeinschaftsmarke, dass die Zentralbehörde „eine Gebühr erheben [darf], die die Verwaltungskosten und Weiterleitung der Anmeldung nicht übersteigen darf“.⁶¹⁶ Zudem ist gemäß Art. 144 der VO die Höhe der Gebühren so zu bemessen, dass die Einnahmen hieraus grundsätzlich den Ausgleich des Haushaltsplans des Amtes gewährleisten. Ähnlich aussagekräftig in Bezug auf ein inhärentes Kostendeckungsprinzip gilt für die Europäische Atomagentur das Recht, gemäß Art. 54 EAGV sowie gemäß Art. 10 ihrer Satzung⁶¹⁷ eine Abgabe auf die Umsätze zu erheben, bei denen die Agentur in Ausübung ihres Bezugsrechts oder ihres ausschließlichen Rechts zum Abschluss von Lieferverträgen tätig wird. Der Erlös einer solchen Abgabe dient dabei wiederum ausschließlich der Deckung der Betriebskosten.⁶¹⁸ Die Berechnung der kostendeckenden Gebührenhöhe darf dabei die Sach- und Lohnkosten ebenso wie die allgemeinen Verwaltungskosten in einer nachvollziehbaren Rechnung berücksichtigen; auch gewisse Pauschalierungen sind nicht grundsätzlich ausgeschlossen.⁶¹⁹

Fraglich ist jedoch, ob unionale Abgaben zulässig sein können, die zwar grundsätzlich Gebühren darstellen, allerdings wegen eines möglichen Verstoßes gegen das oben genannte Kostendeckungsprinzip oder gegen das Prinzip von Äquivalenz der Leistung und Gegenleistung, als solche unzulässig wären. Soweit eine Inkongruenz von Leistung und Kosten bewusst in Kauf genommen wird, um ein gewünschtes Verhalten der Adressaten zu erzielen, handelt es sich nach deutschem Verständnis um Lenkungsabgaben bzw. Lenkungs-

schaften zum EWG-Zoll- und Marktordnungsrecht, ZfZ 1979, S. 164; siehe des Weiteren auch EuGH C-188/95, Slg. 1997, I-6820, Rn. 31.

⁶¹⁶ Art. 25 Abs. 2 der VO 207/2009, vom 26.2.2009, über die Gemeinschaftsmarke, ABl. Nr. L 78 (2009) S. 8.

⁶¹⁷ Art. 10 des Beschlusses des Rates vom 12.2.2008 über die Satzung der Euratom-Versorgungsagentur (2008/114/EG, Euratom), ABl. Nr. L 41 (2008) S. 15.

⁶¹⁸ Vgl. Art. 10 der Satzung der EAG-Versorgungsagentur, Beschluss des Rates vom 12.2.2008 über die Satzung der Euratom-Versorgungsagentur (2008/114/EG, Euratom), ABl. Nr. L 41 (2008) S. 15.

⁶¹⁹ EuGH C-188/95, Slg. 1997, I-6820, Rn. 29; EuGH C-111/89, Slg. 1990, I-1735, Rn. 13; EuGH C-430/07, Slg. 2009, I-5367, Rn. 81; Lux, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl., Art. 30 AEUV Rn. 19; Heselhaus, Abgabehoheit der Europäischen Gemeinschaft in der Umweltpolitik, S. 59. In manchen Fällen ist es schwierig, die Kosten eines bestimmten Vorgangs genau zu ermitteln und in einem solchen Fall muss in sachgerechter Weise insbesondere die Anzahl und die Qualifikation der beteiligten Bediensteten, die von ihnen aufgewendete Zeit sowie die für den Vorgang anfallenden Sachkosten berücksichtigt werden, siehe: EuGH C-188/95, Slg. 1997, I-6820, Rn. 29; EuGH C-430/07, Slg. 2009, I-5367, Rn. 78 ff.; Heselhaus, Abgabehoheit der Europäischen Gemeinschaft in der Umweltpolitik, S. 59.

gebühren⁶²⁰. Diese bewegen den Abgabepflichtigen zu einem bestimmten, vom Staat gewünschten, Verhalten.⁶²¹ Insgesamt erscheint der Ansatz sachgerecht, dass wo eine Kompetenz zum Verbot besteht auch eine unter bestimmten Bedingungen verschärfte Erlaubnis statthaft ist, welche in Form einer Lenkungsabgabe realisiert werden kann. In Anbetracht einer Verhältnismäßigkeitsprüfung⁶²² muss die Schlussfolgerung gezogen werden, dass eine verteuerte Erlaubnis ein milderes Mittel zu einem Verbot darstellt. Insofern ist eine Gebührenerhebung für ein bestimmtes Verhalten ein wirksamer Mechanismus, eine Verhaltensüberdenkung bei den Abgabepflichtigen anzuregen. Zudem wird keine originäre Finanzmittelgenerierung forciert, sondern der Lenkungsgedanke bildet das Hauptmerkmal der Abgabelast. Auch für den unionalen Gesetzgeber kann damit gelten, dass Lenkungsabgaben in Form von Lenkungsgebühren, die einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung unterliegen, zulässig sein müssen.⁶²³

cc. Zusammenfassung

Im unionalen Verständnis fehlt eine abschließende Legaldefinition der Gebühr. Die EuGH-Rechtsprechung hat jedoch insbesondere für Abgaben im Warenverkehrsbereich Charakteristika entwickelt, die das Fundament eines abstrakten und autonomen unionalen Gebührenbegriffs umreißen. In diesem europäischen Gebührenverständnis wird primär auf einen „tatsächlich geleisteten Dienst“ bzw. eine Gegenleistung für eine Dienstleistung und den damit verbundenen unbedingten Gegenleistungsbezug abgestellt. Die Unterscheidung von unional und national gesetzten Abgabelasten ist hinsichtlich ihrer Rechtfertigung ein entscheidendes Differenzierungskriterium. Der durch ein individuelles Interesse veranlasste tatsächlich geleistete Dienst wird restriktiv verstanden, sofern ein Mitgliedstaat Urheber der Abgabebelastung ist. Eine Ge-

⁶²⁰ Siehe dazu Teil A II 1 b dieser Arbeit; sowie BVerfGE 108, 1; BVerfGE 50, 217; Arndt, Grundzüge des allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts, S. 62; Pieroth, GG, Art. 105 Rn. 13a; Kirchhof, P., Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben, DStJG, Bd. 15, 1993, S. 14.

⁶²¹ Vgl. Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 80; Kirchhof, P., HStR, Bd. IV, 2. Aufl., § 88 Rn. 190.

⁶²² Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zählt nach st. Rspr. des EuGH zu den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts, siehe u. a. EuGH C-491/01, Slg. 2002, I-11453, Rn. 122; EuGH C-8/89, Slg. 1990, I-2515, Rn. 10; EuGH C-479/04, Slg. 2006, I-8128, Rn. 53; EuGH C-339/92, Slg. 1993, I-6473, Rn. 15

⁶²³ In der Praxis siehe bspw. für die Zulässigkeit von Lenkungsabgaben die MVA Milch bzw. die eingeführte Superabgabe innerhalb der MO Milch, VO des Rates Nr. 856/84, vom 31.3.1984, ABI. Nr. L 90 (1984) S. 10.

bühr jedoch, sofern sie durch das Unionsrecht selbst gesetzt wird, unterliegt einer weniger restriktiven Rechtfertigung. Die unionale Gebührenbelastung ist gerechtfertigt, wenn die durch ein berechtigtes Allgemeininteresse begründete Belastung dem Kostendeckungsprinzip oder dem Äquivalenzprinzip in einem angemessenen Verhältnis entspricht. Es erscheint sachgerecht, dass die unionale Gebühr somit ebenfalls als Lenkungsinstrument eingesetzt werden kann, sofern ihre Lenkungsintention mit der Belastungshöhe in einem vertretbaren Maße vereinbar ist.

Eine zulässige unionale Gebühr stellt grundsätzlich eine finanzielle Belastung durch einen Hoheitsträger dar, die das Kosten- oder ggf. das Äquivalenzprinzip der Gegenleistung von Abgabe und Interesse für den Abgabepflichtigen in verhältnismäßiger Weise berücksichtigt.

b. Beiträge

Dem Beitrag kam in früheren Verträgen existenzielle Bedeutung für die Finanzierung der EWG zu⁶²⁴, allerdings ist dieses spezielle Finanzbeitragsverständnis von einem davon losgelösten Beitragsbegriff im Verhältnis Staat-Bürger zu unterscheiden.

aa. Der Beitragsbegriff des Primärrechts innerhalb des EWGV

Der Begriff des Beitrags wurde im Zusammenhang mit der Finanzierung der EWG in Art. 200 EWGV verwendet und ist insofern explizit im Primärrecht angelegt. Die EWG finanzierte sich zunächst ausschließlich über eine Beitragsmittelausstattung der Mitgliedstaaten.⁶²⁵ Art. 200 EWGV sah, abgesehen von anderen Einnahmen, eine Vollfinanzierung der EWG durch Beiträge vor, die mittels eines Aufbringungsschlüssels geleistet werden mussten. Der Jahreshaushalt der EWG wurde mittels Ratsbeschlusses festgesetzt, der die Ausgaben abzüglich der sonstigen Einnahmen enthielt. So blieben als Saldo die noch zu leistenden, verpflichtenden Beiträge der Mitgliedstaaten am Haushalt.⁶²⁶ Solche Beiträge, welche die Mitgliedstaaten an eine internationa-

⁶²⁴ Siehe dazu Teil B I 3 a dieser Arbeit.

⁶²⁵ Siehe dazu ausführlich Teil B I 3 a dieser Arbeit.

⁶²⁶ Feldmann, in: Groeben/Boeckh, Kommentar zum EWG-Vertrag, Bd. II, vor. Art. 199-209, S. 280.

le Organisation leisten, werden als Matrikularbeiträge innerhalb eines Zuweisungssystems klassifiziert.⁶²⁷

Im Ergebnis führt die Betrachtung des Beitragsbegriffs in Art. 200 EWGV allerdings tatsächlich zu keiner weitergehenden Verständnisklärung bei der Frage nach der Existenz und Weite eines unionalen Beitragsbegriffs, der gerade keinen Matrikularbeitrag im Verhältnis Staat-Staat abbildet, sondern in einem hoheitlichen Verhältnis Staat-Bürger wirkt.

bb. Der Beitragsbegriff der EuGH-Rechtsprechung und des Sekundärrechts

Der vom Matrikularbegriff zu differenzierende Abgabebegriff des Beitrags findet vielfache Verwendung in der Rechtsprechung des EuGH. So urteilt der EuGH⁶²⁸ über „Sozialversicherungsbeiträge“ und definiert diese vorerst noch grobmaschig in Abgrenzung zur Steuer: „[...] zu unterscheiden [ist] zwischen Abgaben, die dazu bestimmt sind, die allgemeinen Ausgaben der öffentlichen Hand zu decken, und Beiträgen, die der Finanzierung eines Sozialversicherungssystems dienen“.

Abseits der Sozialbeiträge verwendet der EuGH die Beitragsterminologie u. a. in seinem Gutachten zum „Entwurf zu einem Übereinkommen über die Entrichtung eines europäischen Stilllegungsfonds für die Binnenschifffahrt“⁶²⁹. Das Übereinkommen bezweckte die Schaffung einer Regelung zur Beseitigung der Störungen, die aus konjunkturell bedingten Überkapazitäten an Transportmitteln in der Binnenschifffahrt entstehen.⁶³⁰ Zu diesem Zweck sollte ein Fonds als internationale öffentlich-rechtliche Anstalt mit Rechtspersönlichkeit geschaffen werden, der aus Pflichtbeiträgen derjenigen Schiffe bzw. der Schiffseigner gespeist würde, welche die einschlägigen Wasserstraßen be-

⁶²⁷ M. w. N. Meermagen, Beitrags- und Eigenmittelsystem, S. 17, 73; Constantinesco, Das Recht der Europäischen Gemeinschaften Bd. I, S. 228. Im Bereich der Intergouvernementalität wird jedoch viel weniger ein Austauschgedanke in den Vordergrund gerückt, als lediglich der vertikale Mitteltransfer ausgebildet, der nicht auf der Ertragshoheit des Oberverbandes beruht, sondern auf einen durch Völkerrecht beschlossenen, eingegangenen Selbstbindungsprozess der Staaten, vgl. Meermagen, Beitrags- und Eigenmittelsystem, S. 88.

⁶²⁸ EuGH Rs. 23/68, Slg. 1969, 43, Rn. 15; vgl. EuGH C-191/94, Slg. 1996, I-1859, Rn. 15, 26.

⁶²⁹ Gutachten des Gerichtshofes vom 26.4.1977, EuGH 1977, S. 743.

⁶³⁰ Gutachten des Gerichtshofes vom 26.4.1977, EuGH 1977, S. 744; siehe auch die Erwägungsgründe des zugrunde liegenden VO-Vorschlags der Kommission, ABl. Nr. C 208 (1976) S. 2.

nutzen.⁶³¹ Die Gegenleistung für eine solche Pflichtabgabe wäre eine potentielle Entschädigungszahlung: für jedes stillgelegte Schiff hätte der Schiffseigentümer oder Schifffahrtsunternehmer die tägliche Stilllegungsvergütung nach dem Satz, der am Tag der Eintragung des Schiffes in eine Stilllegungsliste gilt, erhalten.⁶³² Eine freiwillige, zeitweise Stilllegung des Schiffes bei objektiver Notwendigkeit hätte demnach zu einem Erstattungsanspruch geführt. Insofern ist die Eigenschaft einer potentiellen Leistungsanspruchnahmefähigkeit vom EuGH herausgestellt worden.⁶³³ An diesen Gegenleistungsbezug anknüpfend, konkretisiert der EuGH in seinem Urteil in der Rs. AGF Belgien⁶³⁴ den Beitragsbegriff dahingehend, dass ein Beitrag nur insoweit die Gegenleistung für Leistungen darstellen könne, als solche Leistungen dem Beitragspflichtigen erbracht werden oder zumindest erbracht werden können. Übereinstimmend wird in einer weiteren die Binnenschifffahrt regelnden Verordnung der Beitragsbegriff verwendet.⁶³⁵ Der Eigentümer eines Schiffes muss auch in diesem Fall im Vorfeld einen Beitrag in einen Fonds zahlen, aus dem er beim Abwracken seines Schiffes wiederum eine Abwrackprämie erhalten würde. Auch hier liegt eine potentielle Inanspruchnahmefähigkeit vor, die der EuGH zumindest inzident akzeptierte.⁶³⁶

Trotz mancher Schwierigkeiten einer exakten Begriffsausprägung⁶³⁷, kann im Ergebnis festgehalten werden, dass der EuGH die Beiträge als den Gebühren ähnliche und folglich den Steuern im Hinblick auf den Gegenleistungsbezug andersartige Abgaben versteht.⁶³⁸ Im Unterschied zur Gebühr muss festgestellt werden, dass die dargestellten EuGH-Urteile zum Beitragsbegriff von einer zumindest potentiellen Inanspruchnahmefähigkeit ausgehen, wohingegen die Gebühr insgesamt eher eine Abgabe für eine tatsächliche – also nicht nur potentielle – Leistung darstellt.⁶³⁹

⁶³¹ Vgl. Art. 9 VO-Vorschlag der Kommission, ABl. Nr. C 208 (1976) S. 2.

⁶³² Art. 23 Vorschlag der Kommission, ABl. Nr. C 208 (1976) S. 2.

⁶³³ Gutachten des Gerichtshofes vom 26.4.1977, EuGH 1977, S. 743 f.

⁶³⁴ EuGH C-191/94, Slg. 1996, I-1859, Rn. 26.

⁶³⁵ VO über die Strukturvereinbarung der Binnenschifffahrt, ABl. Nr. L 116/25, vom 28.4.1989.

⁶³⁶ Vgl. EuGH C-414/93, Slg. 1995, I-1339, Rn. 30 ff.; so Heselhaus, Abgabehoheit der Europäischen Gemeinschaft in der Umweltpolitik, S. 65.

⁶³⁷ Vgl. u. a. die verwendeten Terminologien in EuGH C-191/94, Slg. 1996, I-1859, Rn. 25 f.

⁶³⁸ Explizit u. a. EuGH C-191/94, Slg. 1996, I-1859, Rn. 25; mit Verweis auf das EuGH Urteil in der Rs. 32/67, Slg. 1968, 63; vgl. auch Heselhaus, Abgabehoheit der Europäischen Gemeinschaft in der Umweltpolitik, S. 66.

⁶³⁹ Zum Beitrag: EuGH C-191/94, Slg. 1996, I-1859, Rn. 26; Gutachten des Gerichtshofes vom 26.4.1977, EuGH 1977, S. 743; vgl. zur Gebühr: ständige Rspr. u. a. EuGH Rs. 18/87, Slg. 1988, 5427, Rn. 6; EuGH Rs. 24/68, Slg. 1969, 193, Rn. 6; EuGH Rs. 46/76, Slg. 1977, 5, Rn. 7; EuGH C-111/89, Slg. 1990, I-1735, Rn. 10 f.

cc. Zusammenfassung

Unterschieden werden muss zwischen dem Beitragsbegriff als Matrikularbeitrag, der zwar nominell im Primärrecht zur Finanzierung der EWG existierte, jedoch für das Untersuchungsziel als irrelevant herausgestellt werden konnte und dem Beitragsbegriff, der den Unterfall einer Abgabe im hier vertretenen subordinativen Sinn bildet. Dieser Beitrag ist in Abgrenzung zur Steuer und in Annäherung an die Gebühr als Geldzahlungslast zu bestimmen, wenn aus ihm eine zumindest potentielle Inanspruchnahme einer bestimmten öffentlichen Leistung für den Abgabepflichtigen erwächst.

c. Parafiskalische Abgaben

Parafiskalische Abgaben werden grundsätzlich zugunsten selbständiger Sondervermögen oder der Haushalte juristischer Personen des öffentlichen Rechts erhoben und fließen daher nicht in den allgemeinen Haushalt, sondern in einen Nebenhaushalt ein.⁶⁴⁰ Parafiskalische Abgaben sind Abgaben im hier vertretenen Sinn. Die Abgabe ist eine hoheitlich verpflichtende Auferlegung einer Geldzahlungslast, die durch den Hoheitsträger selbst oder ein derivatives Medium erhoben wird.⁶⁴¹

Dieser allgemeine Abgabebegriff umfasst die parafiskalischen Abgaben auch im Bereich von Art. 110 AEUV. Hier greift die Schranke der Zulässigkeit von parafiskalischen Abgaben, wenn eine inländische Zahllast mittelbar oder unmittelbar für ausländische Waren höher ausfällt als für inländische, bzw. wenn der Abgabeertrag dazu Verwendung findet, dass die inländischen Erzeugnisse betreffende Belastung zumindest teilweise ausgeglichen wird.⁶⁴² Diesbezüg-

⁶⁴⁰ Heselhaus, Abgabehoheit der Europäischen Gemeinschaft in der Umweltpolitik, S. 549; vgl. Götz, FS Friauf, S. 39, 43; Kreibohm, Der Begriff der Steuer im Europäischen Gemeinschaftsrecht, S. 164; Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 81; Wasmeier, Umweltabgaben und Europarecht, S. 99; Meermagen, Beitrags- und Eigenmittelsystem, S. 171.

⁶⁴¹ EuGH Rs. 77/72, Slg. 1973, 611, Rn. 12; EuGH C-17/91, Slg. 1992, I-6523, Rn. 17 f.; EuGH Rs. 74/76, Slg. 1977, 557, Rn. 19; EuGH Rs. 94/74, Slg. 1975, 699, Rn. 10 ff.; EuGH Rs. 158/82, Slg. 1983, 3573, Rn. 18; Heselhaus, Abgabehoheit der Europäischen Gemeinschaft in der Umweltpolitik, S. 47; vgl. zur Indiz-Wirkung Kreibohm, Der Begriff der Steuer im Europäischen Gemeinschaftsrecht, S. 164.

⁶⁴² Vgl. EuGH verb. Rs. C-78/90, C-79/90, C-80/90, C-81/90, C-82/90, C-83/90, Slg. 1992, I-1847, Rn. 27; EuGH C-17/91, Slg. 1992, I-6523, Rn. 18; vgl. Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 87, 90; vgl. Wasmeier, Umweltabgaben und Europarecht, S. 99; vgl. Selmer, Die parafiskalischen Abgaben im Spannungsfeld von nationalem Recht und europäischem Gemeinschaftsrecht, DStZ-A 1975, S. 400.

lich führt der EuGH⁶⁴³ auch die Frage der anwendbaren Normen zu einer klaren Form: "Wenn die Vorteile, die sich aus der Verwendung des Aufkommens der betreffenden Abgabe ergeben, die Belastung des inländischen Erzeugnisses bei seinem Inverkehrbringen vollständig ausgleichen, stellt diese Abgabe somit eine gegen die Art. 12 ff. EWG-Vertrag verstoßende Abgabe zollgleicher Wirkung dar. Wenn diese Vorteile dagegen nur einen Teil der Belastung des inländischen Erzeugnisses ausgleichen, fällt die betreffende Abgabe unter Art. 95 EWG-Vertrag. In diesem Fall wäre die Abgabe insoweit unvereinbar mit Art. 95 EWG-Vertrag und daher verboten, als sie zum Nachteil des eingeführten Erzeugnisses diskriminierend ist, also insoweit, als sie die Belastung des erfaßten inländischen Erzeugnisses teilweise ausgleicht."

Bezüglich des Beihilfeverbotes führt der EuGH⁶⁴⁴ aus, dass eine parafiskalische Abgabe, entsprechend der Verwendung ihres Aufkommens, eine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfe darstellen kann, falls die Einnahmen nur zugunsten von Inländern, nicht jedoch von Ausländern, die somit einer Nettobelastung ausgesetzt wären, Verwendung fänden. Insofern wird die Akzeptanz parafiskalischer Abgaben seitens des EuGH bestätigt.

Besonders bedeutsam ist, dass parafiskalische Abgaben de facto keinen zusätzlichen Abgabentypus ausbilden, sondern lediglich eine Spezifizierung der Verbuchung hinsichtlich der Grundabgabentypen darstellen. Ihr allgemeines Abgrenzungsmerkmal ist die allgemeine Haushaltsflüchtigkeit.

In diesem Verständnis konstatiert auf Seiten der Literatur Götz⁶⁴⁵ zur Rechtsetzungs- und Harmonisierungsmöglichkeit parafiskalischer Abgaben, dass parafiskalische Abgaben immer dann der allgemeinen Rechtsangleichung und nicht der Steuerharmonisierung unterliegen, soweit sie Gegenstand der Rechtsetzung im Bereich der unionalen Sachpolitiken sind. Jegliche Abgabeform – mit Ausnahme der reinen Steuer, die grds. dem allgemeinen Staatshaushalt zur Finanzierung zufließt – kann eine parafiskalische Abgabe bilden;

⁶⁴³ EuGH verb. Rs. C-78-83/90, Slg. 1992, I-1847, Rn. 27; so auch EuGH verb. Rs. C-144/91, C-145/91, Slg. 1992, I-6613, Rn. 19.

⁶⁴⁴ Vgl. EuGH verb. Rs. C-144/91, C-145/91, Slg. 1992, I-6613, Rn. 16, 18; siehe auch EuGH verb. Rs. C-78-83/90, Slg. 1992, I-1847, Rn. 24; siehe dazu auch EuGH C-77/72, Slg. 1973, 611, Rn. 13; Selmer, Die parafiskalischen Abgaben im Spannungsfeld von nationalem Recht und europäischem Gemeinschaftsrecht, DSTZ-A 1975, S. 399; siehe auch Nussbaum, Parafiskalische Abgaben und EG-Wettbewerbsrecht, DVBl. 1994, S. 1174 ff.

⁶⁴⁵ Götz, FS Friauf, S. 50.

unional insbesondere die Gebühr und der Beitrag, national erweitert um die Sonderabgabe⁶⁴⁶.

Die Ansicht von Götz⁶⁴⁷ dient den bisher zu den Harmonisierungskompetenzen im Bereich der Steuern getätigten Analysen. Insofern wird die hier vertretene Auffassung gestützt, dass unionale parafiskalische Abgaben Zahllasten darstellen, die nicht den speziellen Einstimmigkeitserfordernissen der jeweiligen Normen zur Steuerharmonisierung bedürfen. Parafiskalische Abgaben werden ohne diese besondere fiskalische Schutzblockade gesetzt und harmonisiert. Unionale parafiskalische Abgaben stellen grundsätzlich lenkungsintendierte, monetäre Regelungsmechanismen dar, die in den nicht-steuerlichen Formen der Gebühr und des Beitrags auftreten können. Nach nationalem Verständnis gilt dieses Ergebnis vor allem für Sonderabgaben.⁶⁴⁸

4. Ergebnis zur Untersuchung der Terminologie

Festzustellen ist, dass dem Unionsrecht für eine einheitliche und umfängliche Darstellung der Abgabelasten noch wesentliche Legaldefinitionen fehlen. Grundsätzlich kann im aktuellen Stand der Unionsrechtsentwicklung anhand der bisherigen Ergebnisse zusammengefasst werden, dass im europarechtlichen Verständnis die untersuchten Begriffe folgendermaßen verstanden werden können:

- a) Eine Steuer ist eine hoheitlich festgesetzte Abgabe, ohne Gegenleistungsbezug für den Abgabepflichtigen, die dem ertragsberechtigten Hoheitsträger für die allgemeine Ausgabendeckung der öffentlichen Hand zufließt. Das Hauptmerkmal der unionalen Steuer ist ihre Gegenleistungslosigkeit. Die übrigen Merkmale sind additiv und konkretisierend, disqualifizieren eine Abgabe aber bei Abwesenheit nicht zwingend als Steuer; im Gegensatz zur Gegenleistungslosigkeit. Wenn dieses elementare Merkmal nicht vorliegt, ist eine Abgabe unional nicht als Steuer zu qualifizieren.
- b) In Abgrenzung zur Steuer ist bei der Gebühr ein gewisser Gegenleistungsbezug zwingend notwendig. Zudem muss das Kostendeckungs-

⁶⁴⁶ Siehe Teil A III dieser Arbeit.

⁶⁴⁷ Götz, FS Friauf, S. 50.

⁶⁴⁸ Siehe Teil A III 1 dieser Arbeit sowie BVerfGE 57, 139; BVerfGE 55, 274; BVerfGE 101, 141; Kirchhof, P., FS Friauf, S. 671; Heun, Die Sonderabgaben als verfassungsrechtlicher Abgabetypus, DVBl. 1990, S. 667.

prinzip (oder ggf. das Äquivalenzprinzip) in einem angemessenen Verhältnis zu der Belastung stehen.

- c) Der Beitrag ist in Abgrenzung zur Steuer und in Annäherung an die Gebühr als Geldzahllast zu bestimmen, wenn aus ihm eine zumindest potentielle Inanspruchnahme einer bestimmten Gegenleistung für den Abgabepflichtigen erwächst.
- d) Parafiskalische Abgaben bilden keine eigenständige Abgabeform, sondern lediglich eine Verbuchungsform der bisher nachweisbaren Abgabearten Gebühr und Beitrag sowie der national bekannten Sonderabgabe. Die parafiskalischen Abgaben unterliegen somit der Regelbarkeit der jeweiligen nicht-steuerlichen Grundabgabetypen. Dies gilt in Folge ebenso für nationale Sonderabgaben.

IV. Sachbereichsabgaben als Mittel der Union

Die bisherigen Ergebnisse zeigen, dass das wichtigste Qualifikationsmerkmal zur Bestimmung des Abgabetypus, die Frage nach einem vorhandenen Gegenleistungsbezug der Abgabe darstellt. Als dem unionalen Abgabekanon explizit zugehörige Abgaben konnten Steuern, Gebühren und Beiträge identifiziert werden. Parafiskalische Abgaben bilden hingegen eine Verbuchungsvariante der nicht-steuerlichen Formen. Sachbereichsabgaben sind nunmehr Abgaben, die innerhalb eines bestimmten unionalen Sachbereichs (bspw. Landwirtschaft mittels Art. 43 AEUV) erhoben werden. Innerhalb dieser Abgabegruppe werden auch Ähnlichkeiten zur deutschen Sonderabgabe vertreten.⁶⁴⁹

1. Die Abgabenfindungskompetenz der EU

Es ist herrschende Meinung, dass der EU gerade kein allgemeines Steuerfindungs- und Steuerertragsrecht zusteht.⁶⁵⁰ Bereits im Maastricht-Urteil⁶⁵¹ des

⁶⁴⁹ Siehe dazu später die Auseinandersetzung mit der MVA Milch in Teil C III 2 und 3; BFH, 7. Senat, Beschluss vom 26.7.2011, Az. VII B 134/10; BFH, 7. Senat, Beschluss vom 28.11.2006, Az. VII B 54/06; FG Mecklenburg-Vorpommern, 3. Senat, Urteil vom 12.11.2008, Az. 3 K 416/07; vgl. m. w. N. Meermagen, Beitrags- und Eigenmittelsystem, S. 179, Fn. 336.

⁶⁵⁰ Vgl. u. a. Wolfgang/Gellert, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl., vor Art. 110–113 AEUV Rn. 6; vgl. im Rahmen von Art. 113 AEUV: Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlacek, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 113 AEUV Rn. 21; Waldhoff, in: Callies/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 2; Koenig/Paul/Kamann, in: Streinz, EUV/AEUV, vor Art. 110 AEUV Rn. 2, die den Grundsatz der Finanz- und Steuer-

Bundesverfassungsgerichts ist die Ablehnung einer allumfänglichen EU-Kompetenz im Abgaberecht höchstrichterlich hervorgehoben worden. In der fortlaufenden Entwicklung der Union wurde dieser auch durch den Lissabon-Vertrag keine allumfängliche Kompetenz verliehen⁶⁵²; es bleibt bei dem Prinzip der beschränkten Einzelermächtigung⁶⁵³. Eine solche Ermächtigung wurde der EU im Rahmen bestimmter Sachbereiche durch ihre Aufgabenzuweisung erteilt, was auch ein spezielles Abgabefindungsrecht beinhaltet.⁶⁵⁴ Im exemplarischen Sachbereich der Agrarpolitik, der zumindest sonderabgabenähnliche Abgaben beinhaltet⁶⁵⁵, bestätigte der EuGH die unionale Kompetenz, Sachbereichsabgaben einzuführen.⁶⁵⁶

Dieses Recht zur Erhebung von Sachbereichsabgaben findet seine Schranken in der jeweiligen Zielsetzung der Abgabe: geht es ausschließlich um Fiskalzwecke so sind solche Abgaben nicht mehr von einer der Union zugesprochenen Kompetenz gedeckt; sie bedürfen immer noch einer Verfolgung bzw. Rückkopplung der Sachbereichsziele.⁶⁵⁷ Diese fiskalzweckfeindliche Ansicht basiert auf der Ermächtigung, bestimmte Sachbereiche zu regeln, um unionale Ziele, wie die Errichtung eines Binnenmarktes mit ausgewogenem Wirtschaftswachstum und Preisstabilität⁶⁵⁸, zu realisieren. Insbesondere im Hin-

hoheit der Mitgliedstaaten betonen; sowie bereits zuvor auch Birk, in: Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 10 Rn. 2; Strohmeier, Aktuelle Fragen des Haushaltsrechts, DÖV 1993, S. 218.

⁶⁵¹ BVerfGE 89, 155; siehe m. w. N. Puttler, in: Calliess/Ruffert, EUV/EGV, 1. Aufl., Art. 6 EUV Rn. 205.

⁶⁵² Siehe BVerfGE 123, 267; Streinz, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 4 EUV Rn. 10; Bogdandy/Schall, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 4 EUV Rn. 2; Langguth, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 5 EUV Rn. 5; Vedder, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 5 EUV Rn. 7; Geiger, in: Geiger/Khan/Kotzur, EU/AEUV, Art. 5 EUV Rn. 3.

⁶⁵³ Dazu z. B. EuGH verb. Rs. 188-190/80, Slg. 1982, 2545, 2573, Rn. 6; Lienbacher, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 5 EUV Rn. 7 f.; sowie u. a. zu Art. 5 EUV: Calliess, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 5 EUV Rn. 6 ff.

⁶⁵⁴ Siehe dazu innerhalb des Art. 43 AEUV exemplarisch die Ausführungen zur MVA Milch in Teil C III 2 dieser Arbeit sowie u. a. EuGH Rs. 17/67, Slg. 1967, 571, 606 f.; EuGH Rs. 138/78, Slg. 1979, 713, Rn. 7; EuGH Rs. 179/84, Slg. 1985, 2301, Rn. 20; EuGH Rs. 108/81, Slg. 1982, 3107, Rn. 31.

⁶⁵⁵ Siehe BFH, 7. Senat, Beschluss vom 26.7.2011, Az. VII B 134/10; BFH, 7. Senat, Beschluss vom 28.11.2006, Az. VII B 54/06; FG Mecklenburg-Vorpommern, 3. Senat, Urteil vom 12.11.2008, Az. 3 K 416/07.

⁶⁵⁶ EuGH Rs. 17/67, Slg. 1967, 571, 606 f.; EuGH Rs. 138/78, Slg. 1979, 713, Rn. 7; EuGH Rs. 179/84, Slg. 1985, 2301, Rn. 20; EuGH Rs. 108/81, Slg. 1982, 3107, Rn. 31; Götz, FS Friauf, S. 52; Meermagen, Beitrags- und Eigenmittelsystem, S. 175 ff.; eine solche Kompetenz besteht des Weiteren z. B. auch im Bereich der Umweltpolitik.

⁶⁵⁷ M. w. N. Meermagen, Beitrags- und Eigenmittelsystem, S. 183; siehe auch M. Schröder, Zusammenwirken von Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht auf dem Gebiet der Umweltabgaben, DStJG 15, 1993, S. 93.

⁶⁵⁸ Vgl. Art. 3 Abs. 3 S. 1, 2 EUV.

blick auf die unionale Eigenmittelfinanzierung gemäß Art. 311 AEUV⁶⁵⁹, kann somit nicht von einer zulässigen fiskalischen Erhebung bestimmter Sachbereichsabgaben ausgegangen werden. Eine Abgabenfindungskompetenz durch die zugrundeliegende Rechtsetzungskompetenz besitzt die EU damit nur in den oben genannten Grenzen.

Fraglich bleibt jedoch, wann der Union das Aufkommen der setzbaren Abgaben tatsächlich zusteht. Dies ist die Frage nach der Ertragshoheit; denn eine grundsätzliche Rechtsetzungskompetenz führt nicht unmittelbar und zwingend zu einer damit einhergehenden Ertragshoheit der aufkommenden Mittel.⁶⁶⁰

2. Die Ertragshoheit der EU

Bei den deklarierten unionalen Eigenmitteln ist eine Ertragshoheit durch die Eigenmittelbeschlüsse zu bejahen.⁶⁶¹ Bei Sachbereichsabgaben ist die Ertragshoheit allerdings nicht derart eindeutig zu beurteilen.⁶⁶² Diejenigen Ansichten, die sich für eine unionale Ertragshoheit von Sachbereichsabgaben aussprechen, führen an, dass diese zu den sonstigen Einnahmen der Union (Art. 311 Abs. 2 AEUV) zählen, sofern sie die Voraussetzung erfüllen, dass sie hauptsächlich Lenkungsfunktion aufweisen.⁶⁶³ Dies greift inhaltlich die hier vertretene fiskalzweckfeindliche Ansicht der Zulässigkeit von Sachbereichsabgaben auf.

Ohler⁶⁶⁴ differenziert bei der Frage nach einer unionalen Ertragshoheit zwischen Abgaben, die keinen Gegenleistungsbezug aufweisen und welchen, die einen solchen zeigen. Nur für diese Abgaben, die einen Gegenleistungsbezug aufweisen, hält er die an die Sachkompetenz anhaftende Ertragszuweisung

⁶⁵⁹ Siehe die Ausführungen in Teil B II 3 dieser Arbeit.

⁶⁶⁰ Vgl. Birk, in: Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 10 Rn. 3; vgl. Hatje, Anmerkung zum FG Hamburg, Urteil vom 12.5.1987 – IV 89/87 N, EuR 1987, S. 355.

⁶⁶¹ Siehe dazu ausführlich zu dem EMB Teil B II 2.

⁶⁶² Für eine aufgrund einer Finanzverantwortung begründeten Ertragshoheit der EU bei Sachbereichsabgaben: Götz, FS Friauf, S. 54; etwas verhaltener Hilf, Umweltabgaben als Gegenstand von Gemeinschaftsrecht und -politik, UTR 16, S. 135; a. A. Heck, in: G/T/E, EWGV, Art. 201 Rn. 31; so auch Wasmeier, Umweltabgaben und Europarecht, S. 35, Fn. 176; grds. gegen eine „Steuer- bzw. Ertragshoheit“ der EU im Rahmen von Art. 110-113 AEUV: Wolfgang/Gellert, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl., vor Art. 110-113 AEUV Rn. 6. Diese Ausschlüsse können allerdings damit nicht direkt auf die Sachbereichsabgaben übertragen werden.

⁶⁶³ U. a. Bieber, in: G/T/E, EUV/EGV, Art. 269 EG Rn. 36 ff.; Magiera, in: Grabitz/Hilf, EUV/EGV, Art. 269 EGV Rn. 36 f.; Häde, Finanzausgleich, S. 459 f.; vgl. Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 12.

⁶⁶⁴ Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 375.

aufgrund von eigenständigem Verwaltungshandeln für ausreichend. Andere Meinungen⁶⁶⁵ bestreiten hingegen gänzlich die Sachbereichsabgabenertrags-
hoheit der EU, weil eine grundsätzliche Ertragshoheit nur durch die Eigenmit-
telbeschlüsse und deren Verfahren nach Art. 311 AEUV erzeugt werden kön-
ne. Dass die Annahme eines generellen Ausschlusses der unionalen Ertrags-
hoheit für Sachbereichsabgaben jedoch abzulehnen ist, zeigt sich einerseits
aus systematischen Betrachtungen, wie auch im Hinblick auf die Rechtspre-
chung des EuGH. Der EuGH stellte beispielsweise keine Mängel hinsichtlich
des Art. 43 AEUV als Kompetenzgrundlage für eine im Sachbereich der
Landwirtschaft erhobene Mitverantwortungsabgabe heraus, die de facto zu
einer Mehrung des EU-Haushaltes führt.⁶⁶⁶ Der Art. 43 AEUV sei eine ausrei-
chende Grundlage für die Setzung von Abgaben solcher Art wie die der Mit-
verantwortungsabgabe im Rahmen von Interventionsprogrammen der Sach-
politiken; der EuGH billigte innerhalb seiner Rechtsprechung auch die uniona-
le Ertragskompetenz für Mitverantwortungsabgaben.⁶⁶⁷ Ein systematischer
Grund, der gegen einen generellen Ausschluss der Ertragskompetenz von
Sachbereichsabgaben spricht, ist, dass die in den Sachbereichen erhobenen
Abgaben keine freien Haushaltsmittel ausbilden, sondern stets als eine zwin-
gend zweckgebundene Ausklammerung aus dem allgemeinen Haushalt für
die Sachbereichsregulierung einzuordnen sind und die Erträge damit in einem
strengen Rückkoppelungsverhältnis an diejenigen Sachbereiche stehen, aus
denen die Erträge stammen.⁶⁶⁸ Zudem bestätigt Art. 311 Abs. 2 AEUV explizit
die zulässige Existenz finanzieller Mittel neben den Eigenmitteln, für welche
die EU eine Ertragshoheit aufweist. Ferner nimmt auch die nationale Recht-
sprechung die Zulässigkeit bestimmter unionaler Sachbereichsabgaben im

⁶⁶⁵ Heck, in: G/T/E, EWGV, Art. 201 Rn. 31; so auch Wasmeier, Umweltabgaben und Europa-
recht, S. 35, Fn. 176; a. A. und m. w. N. FG Hamburg, Urteil vom 12.5.1987 – IV 89/87 N,
EuR 1987, S. 349.

⁶⁶⁶ EuGH Rs. 138/78, Slg. 1979, 713, Rn. 13; der BFH schließt sich dem an: BFHE 146, 302;
siehe auch Dänzer-Vanotti, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Milch-
Garantiemengen-Regelung, RIW 1987, S. 50.

⁶⁶⁷ EuGH C-265/87, Slg. 1989, 2237, Rn. 9 ff.; implizit: EuGH Rs. 138/78, Slg. 1979, 713, Rn.
13.

⁶⁶⁸ Das Prinzip zeigt sich insbesondere an der Praxis der „negativen Ausgabe“ innerhalb der
Verbuchung der MVA-Milch, die laut Rechnungshof (Sonderbericht Nr. 4/93 über die
Durchführung der Quotenregelung zur Regulierung der Milcherzeugung zusammen mit der
Antwort der Kommission ABI. Nr. C 12 (1994) S. 1–64) zugunsten von Kapitel 20 "Milch
und Milcherzeugnisse" von Titel 2 in Teil B des Haushaltsplans angesehen wird. Siehe u. a.
Kopp, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 40 AEUV Rn. 111; Bittner, in: Schwarze, EU-
Kommentar, Art. 40 AEUV Rn. 83; auch Strasser, Die Finanzen Europas, S. 163, bezeich-
net diese negativen Ausgaben als in einer Grauzone zwischen Einnahmen und Ausgaben
im Gesamthaushaltsplan.

Hinblick auf die in Art. 79 Abs. 3 GG für unantastbar erklärten Kerngehalte der Verfassungsidentität an.⁶⁶⁹

Dies führt zu dem Ergebnis, dass die Frage, inwiefern Sachbereichsabgaben der Ertragszuständigkeit der EU zugänglich sind, mit dem grundsätzlichen Prinzip der Konnexität von Finanzierungszuständigkeit bzw. Ausgabenlast (inklusive der verliehenen Kompetenz der Sachbereichsregulierung) und der dafür spiegelbildlichen Einnahmenhoheit, gelöst werden kann. Sofern die EU innerhalb eines bestimmten Sachbereichs die Regulierung übernommen hat, diesbezüglich eine gewisse Verhaltenslenkung vollzieht sowie entstehende Finanzierungslasten trägt, können ihr zur Wahrung dieser Handlungs- und Finanzierungsmöglichkeit die dafür notwendigen Mittel zur Verfügung stehen.⁶⁷⁰ Nur insoweit kann der EU eine Ertragshoheit für nicht fiskalische Sachbereichsabgaben zugestanden werden. Diese Ertragshoheit erscheint in der Folge nicht als Überschreitung zugewiesener Kompetenzen, sondern bildet lediglich die Sicherung der freien Mittelwahl der Sachbereichsregulierung.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die Ertragshoheit einer unionalen, nicht fiskalischen Sachbereichsabgabe immer dann vorhanden ist, wenn die Sachbereichsregulierung als Kompetenz und Aufgabe an die EU übertragen wurde. Am Beispiel der landwirtschaftlichen Marktkontrolle mittels Agrarabgaben, liegt deshalb eine Ertragszuweisung bei den auf Grundlage von Art. 43 AEUV erlassenen Abgaben⁶⁷¹ vor; insoweit ist auch der EuGH-Rechtsprechung⁶⁷² zu folgen.

V. Kritik an der Existenzannahme unionaler Sonderabgaben als Folge der Übertragung nationaler Abgabesystematik auf das Europarecht

Die bisherigen Untersuchungsergebnisse zeigen keinen Nachweis einer explizit existenten unionalen Sonderabgabe innerhalb des EU-Abgabesystems.

⁶⁶⁹ BFH, 7. Senat, Beschluss vom 26.7.2011, Az. VII B 134/10 m.V.a. BVerfGE 123, 267.

⁶⁷⁰ Vgl. i. E. dazu Hatje, Anmerkung zum FG Hamburg, Urteil vom 12.5.1987 – IV 89/87 N, EuR 1987, S. 356.

⁶⁷¹ Bspw. Mitverantwortungsabgabe Milch, VO des Rates Nr. 1079/77, vom 17.5.1977, ABI. Nr. L 131 (1977) S. 6, die im Folgenden Teil C III 2 noch detailliert untersucht wird. Anders jedoch bei der Zuckermarktgabe, die als Eigenmittel einen besonderen Status erhalten hat, siehe dazu folgend Teil C III 1.

⁶⁷² Siehe beispielhaft für die MVA-Getreide: EuGH C-265/87, Slg. 1989, 2237, Rn. 9 ff.; vgl. das die zugrundeliegende Abgaben-VO, inkl. Erhebung und abgeleiteter Verbuchung, bestätigende Urteil des EuGH Rs. 138/78, Slg. 1979, 713, Rn. 13.

Historisch betrachtet weist lediglich die Sonderumlage⁶⁷³ der ehemaligen EGKS eine gewisse nominale Verbundenheit der Abgabeformen auf. Mangels tatsächlicher Erhebung und detaillierter Beschreibungen der Ausformung dieser historisch potentiell erheblichen Umlage, kann jedoch die materielle Übereinstimmung der Abgabeformen nicht hinreichend überprüft werden. Die Analyse konnte aufzeigen, dass eine unionale Sonderabgabe materiell, anhand des herausgestellten strengen Differenzierungskriteriums der vorhandenen oder mangelnden Gegenleistung für den Abgabeschuldner, durch ihre nicht gänzlich gegenleistungsfreie Ausgestaltung, als Teil der nicht-steuerlichen Lasten einzuordnen wäre. An der grundlegenden Differenzierung von gegenleistungsfreien und gegenleistungsbezogenen Abgabeformen besteht seitens der EuGH-Rechtsprechung⁶⁷⁴ zumindest insoweit kein Zweifel.

In Bezug auf das deutsche Sonderabgabenbegriffsverständnis wurde aufgezeigt, dass die Sonderabgabe (in der Grundform einer „Finanzierungsabgabe“) eine homogene Gruppe, eine hinreichende Sachnähe zum Abgabezweck, der finanziert werden soll, eine sachgerechte Verknüpfung in Form der gruppennützigen Verwendung und die Verfolgung eines Sachzwecks, der über die bloße Mittelbeschaffung hinausgeht, bedingt.⁶⁷⁵ Die Übertragung dieses nationalen Sonderabgabenverständnisses und der Abgabetypen der Steuer und Vorzugslasten – inklusive deren Randbereiche und Grauzonen – auf das Unionsrecht erscheint als Ursprung der Existenzannahme unionaler Sonderabgaben. Eine offenkundig direkte Übertragung nationaler Abgabekarakteristika zeigt Müller⁶⁷⁶, indem er vertritt, eine europäische Sonderabgabe läge vor, wenn der Kreis der Abgabepflichtigen eine Sonderstellung zu dem mit der Abgabe verfolgten Zweck habe, der Kreis der Abgabepflichtigen homogen sei und wenn dieser Kreis eine besondere Verantwortung für die verfolgte Sachaufgabe innehabe. Diese vermeintlich unionale Sonderabgabencharakteristik deckt sich erkennbar mit der ständigen Rechtsprechung des BVerfG.⁶⁷⁷ Eine autonom unionale Herleitung fehlt indes gänzlich und führt zu der Frage nach dem Ursprung dieser Merkmale. Es kann daher nur geschlussfolgert werden, dass Müller seine Ansätze den nationalen Abgabeprä-

⁶⁷³ § 28 Nr. 2 Abs. 1, 2 Ü. A., BGBl. Nr. 7, 1952 II, vom 6.5.1952, S. 491.

⁶⁷⁴ Beispielhaft EuGH C-191/94, Slg. 1996 I-1859, Rn. 25.

⁶⁷⁵ Dieses vierte Merkmal trat so explizit in BVerfGE 55, 274 nicht hervor, sondern wurde durch BVerfGE 67, 256 hinzugefügt; anschließend u. a. BVerfGE 101, 141; BVerfGE 82, 159; BVerfGE 124, 235.

⁶⁷⁶ Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, S. 69 ff.

⁶⁷⁷ Grundlegend dazu BVerfGE 55, 274; BVerfGE 67, 256.

gungen entnommen hat. Hinsichtlich der Rechtfertigungsbedingungen unionaler Sonderabgaben beschreibt Müller⁶⁷⁸, ebenso dem nationalen Vorbild entsprechend, den Unterfall der verhaltenslenkenden Sonderabgaben⁶⁷⁹. Auch hier ist ohne unionale Genese geradezu identisch das deutsche Sonderabgabenverständnis von Lenkungs- und Finanzierungsabgaben zugrunde gelegt worden.⁶⁸⁰ Die Befürwortung einer unionalen Auffangabgabe – nach dem Vorbild der Sonderabgabe – scheint ihren Ursprung augenscheinlich in einer unterstellten Konturarmut des unionalen Abgabekanon im Vergleich zum nationalen Abgaberecht und einer Übertragung nationaler Abgabekarakteristika zu haben. Zwar ist im nationalen Recht die Existenzbejahung der vermeintlich konkretisierenden Sonderabgabe mittlerweile h. M.⁶⁸¹, allerdings würde unional das Hinzutreten einer Form sui generis, die im europäischen Recht keinen gefestigten Verständnisrahmen hat, unlängst zu einer systemverwirrenden Aufspaltung der grundsätzlich entwicklungsnotwendigen Grundbegrifflichkeiten führen, wie dies bereits im nationalen Recht die Folge war.⁶⁸² Der Ursprung der scheinbaren Notwendigkeit unionaler Sonderabgaben liegt offenbar in der unumgänglichen Konkretisierungsbedürftigkeit unionaler Abgabeformen. Eine solche Konkretisierung kann jedoch nicht mittels direkter Übertragung von nationalen Abgabebegrifflichkeiten geschehen. Dies würde in der Folge zu einer Heteronomie des Unionsrechts führen, was grundsätzlich abzulehnen ist. Es ist vielmehr so, dass das Unionsrecht zum Teil extensivere Merkmale hinsichtlich der Gebühren-/Beitragsbegrifflichkeit beinhaltet. Daher gilt es, im Folgenden zu überprüfen, ob eine Sonderabgabe nach nationalem Vorbild, die Autoren wie Müller⁶⁸³ auch für das Unionsrecht als möglich ansehen, dem unionalen Gebühren- und Beitragsbegriff⁶⁸⁴ zugeordnet werden kann und damit der Existenznotwendigkeit ermangelt.

⁶⁷⁸ Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, S. 69 ff.

⁶⁷⁹ Siehe Teil A III 3 dieser Arbeit.

⁶⁸⁰ Vgl. u. a. BVerfGE 57, 139; Henseler, Begriffsmerkmale und Legitimation von Sonderabgaben, S. 60 ff.; Staudacher, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Sonderabgaben, S. 115; zur Unterteilung auch Simon, Der Rechtsgrund der Sonderabgaben, DÖV 2001, S. 65; sowie die Darstellung in Teil A III 3 dieser Arbeit.

⁶⁸¹ St. Rspr. seit BVerfGE 55, 274; BVerfGE 67, 254; siehe zudem Teil A III 1 dieser Arbeit.

⁶⁸² Siehe hierzu die Kritik in Teil A IV dieser Arbeit.

⁶⁸³ Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, S. 69 ff.; vgl. Ohler, Finanzierung des IASB durch EG-Sonderabgaben, EuZW 2006, S. 679 ff.; siehe insbesondere dazu Teil D III dieser Arbeit.

⁶⁸⁴ Siehe dazu näher Teil C IV dieser Arbeit.

C. Qualifikation beispielhafter Unions-/ Gemeinschaftsabgaben

Den Nachweis eines weiten Geltungsbereichs der unionalen Gebühren- und Beitragsbegrifflichkeit, der zu keiner Notwendigkeit einer unionalen Sonderabgabe führt, gilt es im Folgenden, anhand beispielhafter und z. T. als Sonderabgaben angesehener Abgaben, zu erbringen. Nachdem der unionale sowie nationale Abgabekanon herausgearbeitet und die Abgabeformen mit ihren jeweiligen Charakteristika dargestellt wurden, kann im Folgenden eine anwendungsorientierte Betrachtung exemplarischer Abgaben der EGKS, EAG, E(W)G und EU stattfinden. Die Qualifikation der zum Teil allgemein als „Abgabe“ oder „Umlage“ verstandenen Geldzahlungslasten soll aufzeigen, ob die im vorhergegangenen Untersuchungsschritt entwickelten Definitionen ein geschlossenes System abbilden und ob ggf. sonderabgabenähnliche Lasten tatsächlich materiell als Sonderabgaben auf unionaler Ebene zu qualifizieren sind. Die bisherigen Untersuchungsergebnisse zeigen jedoch an, dass solche Abgaben grundsätzlich dem unionalen Gebühren- und Beitragsbegriff zugeordnet werden können, anstatt zwingend notwendige unionale Sonderabgaben auszubilden. Zudem deuten die bisherigen Ergebnisse insgesamt darauf hin, dass sämtliche gegenwärtigen sowie historischen Abgaben der EU, trotz der zum Teil konkretisierungsbedürftigen Ausgestaltung der unionalen Abgabeformen, innerhalb des Abgabengrundtrias Steuer, Gebühr und Beitrag aufgliederbar sind.

I. Die Abgabequalifikation der allgemeinen Umlage des Art. 49 EGKSV

Die EGKS war kein Staatsgebilde mit eigener Staatsgewalt, wohl aber auf intergouvernementaler Ebene ermächtigt, Einzelbefugnisse auszuüben; zu diesen Befugnissen zählte auch das Recht der Erhebung öffentlicher Abgaben.⁶⁸⁵ Gemäß der allgemeinen Kompetenznorm des Art. 49 EGKSV wurde die Hohe Behörde berechtigt, sich durch Erhebung von Umlagen auf die Erzeugung von Kohle und Stahl und durch Aufnahme von Anleihen, die zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen Mittel zu beschaffen.⁶⁸⁶ Der EGKS wurde damit bereits 1951 ein eindeutig zugeordneter Finanzierungsrahmen zuge-

⁶⁸⁵ Weides, Das Finanzrecht der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, S. 49.

⁶⁸⁶ Vgl. hierzu die Ausführungen von Weides, Das Finanzrecht der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, S. 109, der vertritt, dass durch die explizite Nennung der Hohen Behörde ein alleiniges Erhebungsrecht festgesetzt wurde, das die anderen Organe ausschließt.

sprochen, der die Gemeinschaft für die Erfüllung ihrer Aufgaben ausstattete. Da die EGKS sehr begrenzte und inhaltlich bestimmte Aufgaben zugewiesen bekam, was sie von einem Staat als Gemeinwesen mit umfassenderen Aufgaben abgrenzte, konnten auch ihre jeweiligen Finanzmittel einer dementsprechenden Zweckbestimmung unterliegen.⁶⁸⁷ Das Haushaltsrecht der EGKS wurde damit von dem Grundsatz der Zweckbindung bestimmt, der die Finanzierung bestimmter Ausgabenzwecke von bestimmten Einnahmen abhängig machte.⁶⁸⁸

Hinsichtlich der Besonderheiten dieses Finanzierungssystems gilt es zu untersuchen, ob tatsächlich, wie vielfach in der Literatur angenommen, bei der EGKS-Umlage eine europäische Steuer vorlag⁶⁸⁹ oder es sich um eine im Bereich der gegenleistungsbezogenen Lasten einzuordnende Abgabe handelte.⁶⁹⁰ Jean Monnet⁶⁹¹ war sich sicher, dass der EGKS Haushalt „gewissermaßen das erste europäische Budget darstellt [...], in welchem die Verpflichtung zur Erhebung der entsprechenden Einnahmen enthalten ist, d. h. die erste europäische Steuer. Denn die Mittel, welche zur Durchführung der Aufgaben der Gemeinschaft und zum Unterhalt ihrer Organe notwendig sind, insbesondere für das Budget Ihrer Versammlung selbst, stammen nicht aus den Beiträgen der Staaten, sondern aus Umlagen [...]“.

Monnet schlussfolgerte mit seiner Steuerqualifikation der allgemeinen Umlage, dass solche von den Mitgliedstaaten losgelöste Zahllasten „Steuern“ seien. Dies ist allerdings nicht zwingend. Es gilt daher im Folgenden, die Frage nach der materiellen Qualifikation der allgemeinen EGKS-Umlage zu beantworten.

⁶⁸⁷ Ipsen, Europäisches Gemeinschaftsrecht, S. 393 mit Verweis auf Flohr, Die Finanzverfassung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft S. 6; vgl. auch Reister, Haushalt und Finanzen der Europäischen Gemeinschaft, S. 155.

⁶⁸⁸ Nittka, Das Finanzierungssystem der Europäischen Gemeinschaften, S. 19.

⁶⁸⁹ Birk, in: Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 10 Rn. 14; Strasser die Finanzen Europas, S. 77, 83; Reister, Haushalt und Finanzen der Europäischen Gemeinschaften, S. 155, bezeichnet sie als „Produktionssteuer“; so auch Nittka, Das Finanzierungssystem der Europäischen Gemeinschaften, S. 31; vgl. Mick, Die Steuerkonzeption der Europäischen Union, S. 19 f.; a. A. Regul, Finanzarchiv, Band 16, 1955/1956, S. 315.

⁶⁹⁰ Vgl. Lienemeyer, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, S. 123.

⁶⁹¹ Ansprachen des Präsidenten der Hohen Behörde der EGKS Jean Monnet anlässlich der ersten Sitzung der Hohen Behörde, am 10.8.1952 in Luxemburg und der ersten Tagung der Gemeinsamen Versammlung, am 11.9.1952 in Straßburg, S. 18.

1. Die Qualifikation der allgemeinen Umlage als Steuer

Die allgemeine EGKS-Umlage muss für ihre Steuerqualifikation zunächst eine Abgabe darstellen. Eine Abgabe im europäischen Verständnis beinhaltet die hoheitlich verpflichtende Auferlegung einer Geldzahlungslast, die durch den Hoheitsträger selbst oder ein derivatives Medium erhoben wird.⁶⁹² Die allgemeine Umlage ist eine solche hoheitliche Abgabelast, da durch den Beitritt des Mitgliedstaates zur EGKS die in dem jeweiligen Staat ansässigen Unternehmen der Abgabelast zwingend unterfielen und durch ein staatsähnliches Gebilde⁶⁹³ zur Finanzierung des Finanzbedarfs, mittels übertragener Kompetenzen, gem. Art. 50 EGKSV belastet wurden.

Autoren, die zur Existenzzeit der EGKS eine Steuerqualifikation der allgemeinen Umlage vertraten, beriefen sich vornehmlich auf die Steuerdefinition des § 3 der Abgabenordnung⁶⁹⁴. Dieser besagte, dass „Steuern Geldleistungen sind, 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.“ Eine Steuer im europarechtlichen und hier zu Grunde gelegten Sinn, ist eine spezielle Unterform der Abgabe, die hoheitlich festgesetzt wird und die dem ertragsberechtigten Hoheitsträger, ohne einen Gegenleistungsbezug für den Abgabepflichtigen, grundsätzlich für die allgemeine Ausgabendeckung der öffentlichen Hand zufließt.⁶⁹⁵ Es ist zwar bemerkenswert, wie sich die Definitionen des § 3 Abgabenordnung und des europäischen Steuer-Definitionsansatzes ähneln; gleichwohl darf nicht der Fehler begangen werden, die Autonomie des unionalen Steuerbegriffs zu un-

⁶⁹² Siehe Teil B III 1 dieser Arbeit.

⁶⁹³ Jerusalem, Das Recht der Montanunion, S. 13, bezeichnet die EGKS gar als „Staatenverein“.

⁶⁹⁴ Bzw. je nach Erscheinen des Werkes bis 1976 auch noch auf die entsprechende Norm der Reichsabgabenordnung (§ 1 RAO entspricht weitestgehend § 3 AO (1977)). Siehe dazu näher Teil A I 1. Im nationalen Verständnis läge auch die Idee nahe, die Montanunion als Verbund aller Kohle- und Stahlunternehmen einem Zwangsverband entsprechend einzuordnen. Damit wäre die Umlage ggf. der Verbandslast oder des Beitrags ähnlich. Dieser Ansatz würde jedoch übersehen, dass im deutschen Recht die zusammengeschlossenen Unternehmen innerhalb der Kammern o. Ä. Mitglieder dieser wären und ein dementsprechendes Mitspracherecht innehätten. Dies lag bei der EGKS allerdings nicht vor. Die Unternehmen waren durch die Beitritte der Ansässigkeitsstaaten direkte Verpflichtete der EGKS. Den Unternehmen fehlte jedwede Möglichkeit der Mitbestimmung. Sie waren keine Zwangsmitglieder, sondern Zwangsunterworfenen.

⁶⁹⁵ Siehe Teil B III 2 dieser Arbeit; Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu der "Mitteilung der Kommission über 'Umweltsteuern und -gebühren im Binnenmarkt'", ABl. Nr. C 355 (1997) S. 79; vgl. EuGH Rs. 23/68, Slg. 1969, 43, Rn. 18 ff.; EuGH Rs. 32/67, Slg. 1968, 63, Rn. 4; vgl. auch EuGH C-191/94, Slg. 1996, I-1859, Rn. 12; EuGH Rs. 23/68, Slg. 1969, 43, Rn. 15; EuGH C-191/94, Slg. 1996, I-1859, Rn. 15, 26; siehe zudem Kommission, EuGH C-191/94, Slg. 1996, I-1895, Rn. 9.

terlaufen, indem die Qualifikation der allgemeinen EGKS-Umlage anhand nationaler Begrifflichkeiten versucht wird. Dennoch explizit national aufbauend konstatiert z. B. Nittka⁶⁹⁶, dass die Kennzeichnung als Steuer gerechtfertigt sei. Zu demselben Schluss kommen auch Weides⁶⁹⁷ und Meier-Greve⁶⁹⁸, die ebenso einleitend die (Reichs-)Abgabenordnung als Grundlage nutzen. Diese Qualifikation mag im Ergebnis korrekt wirken, jedoch muss zwingend von einem autonomen europäischen Steuerbegriff ausgegangen werden, will man eine zeitgemäße Qualifikation der allgemeinen EGKS-Umlage durchführen; insbesondere im Hinblick auf die Einordnung als unionale Sonderabgabe⁶⁹⁹. Insofern gilt es, die unionalen Steuercharakteristika zu untersuchen.

a. Die allgemeine Haushaltsfinanzierung der Umlage

Der allgemeine Haushalt der EGKS unterteilte sich in einen Verwaltungsetat und einen Leistungsetat. Die allgemeine Umlage sollte beide gem. Art. 50 § 1 EGKSV decken. Davon ausgehend, dass neben der allgemeinen Umlage noch weitere Finanzmittelzuflüsse existierten, wie bspw. die Zinseinnahmen oder andere spezielle Umlageformen, kann nicht behauptet werden, die allgemeine Umlage sorgte ausschließlich für die Haushaltssicherheit. Einer solchen alleinigen Finanzierung bedurfte es jedoch auch nicht. Eine Steuer ändert ihre materielle Qualifikation nicht durch die Ertragshöhe, die sie in den Haushalt einbringt oder ob sie alleiniges Finanzierungsinstrument ist. Die Umlage wurde dazu verwendet, die allgemeinen Verwaltungs- und speziellen Leistungskosten zu decken.⁷⁰⁰ Sie wurde insoweit dem Haushalt allgemein zugeführt und sie unterlag keiner speziellen Zweckbindung, außer der des Haushalts der EGKS selbst. Sie wurde auch nicht in einem selbständigen Fonds o. Ä. verwaltet. Diejenigen Mittel, die zur Auffüllung des Garantiefonds⁷⁰¹ genutzt wurden, ändern an dieser Einschätzung ebenso nichts. Es war vielmehr so, dass dieser Fonds dazu benutzt wurde, die Kreditsicherheit der gesamten EGKS deutlich zu machen und damit für die EGKS die Möglich-

⁶⁹⁶ Nittka, Das Finanzierungssystem der Europäischen Gemeinschaften, S. 29.

⁶⁹⁷ Weides, Das Finanzrecht der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, S. 110 ff.

⁶⁹⁸ Meier-Greve, Die Finanzhoheit der Montanunion, S. 15 ff.; siehe trotz des mangelnden Europarechtsbezuges seine grds. guten Ausführungen zur Qualifikation der allgemeinen Umlage als Steuer.

⁶⁹⁹ Vgl. Mick, Die Steuerkonzeption der Europäischen Union, S. 20, der die EGKS-Umlage in der Nähe der dt. Sonderabgabe sieht.

⁷⁰⁰ Art. 50 EGKSV.

⁷⁰¹ Siehe Teil B I 1 b aa dieser Arbeit.

keit bot, Anleihen aufnehmen zu können.⁷⁰² Die durch die allgemeine Umlage eingebrachten Mittel wurden zudem nur bis zu einer Höhe von 100 Mio. RE in dem Fonds verwahrt.⁷⁰³

Auf Seiten der Literatur vertritt Lienemeyer⁷⁰⁴, dass die Montanumlage eine Sachbereichsabgabe gewesen sei. Nach dieser Ansicht sei die allgemeine Umlage der EGKS keine Steuer gewesen, sondern es handle sich „tatsächlich um eine Abgabe, weil die Mittel nicht der allgemeinen Deckung des Gesamthaushalts dienen, sondern ausschließlich zur Finanzierung des Montanbereichs gedacht sind“. Sie diene damit dem Vorteilsausgleich innerhalb eines durch den Vertrag festgesetzten Wirtschaftszweiges.⁷⁰⁵ Es fällt auf, dass diese Ansicht zumindest unpräzise Termini in Bezug auf die Steuer- und Abgabebegrifflichkeit verwendet. Den Steuerauschluss zu begründen, weil die Umlage „tatsächlich eine Abgabe“ sei, ist nach den hier zugrunde gelegten Ergebnissen unsystematisch. Wie aufgezeigt wurde, bildet die Steuer eine Unterform der Abgabe, ebenso wie gegenleistungsbezogene (hoheitliche) Geldzahlungen.⁷⁰⁶ Sollte die unionale Steuereigenschaft einer Abgabe ausgeschlossen werden, so müsste zumindest ein Gegenleistungsbezug vorliegen. Eine grundsätzliche Wirtschaftsraumschaffung stellt jedoch keine hinreichend konkret individuell zurechenbare Leistung dar. Lienemeyer geht zudem davon aus, dass die Umlage in seinem Sinn ausschließlich zur Finanzierung des Montanbereichs und nicht zur allgemeinen Haushaltsfinanzierung diene.⁷⁰⁷ Die allgemeine Umlage wurde jedoch zweifelsfrei zur allgemeinen Haushaltsfinanzierung der EGKS verwendet; sie war ihre Haupteinnahmequelle.⁷⁰⁸ Die EGKS war zwar eine eng umgrenzte, aber dennoch eigenständige supranationale Rechtspersönlichkeit.⁷⁰⁹ Für die Finanzierung ihres allgemeinen Haushaltes war die allgemeine Umlage die primäre Quelle. Insofern geht der kriti-

⁷⁰² Vgl. Strasser, Die Finanzen Europas, S. 79; vgl. auch Reister, Haushalt und Finanzen der Europäischen Gemeinschaft, S. 157.

⁷⁰³ Siehe Teil B I 1 b aa dieser Arbeit; vgl. ebenso Meier-Greve, Die Finanzhoheit der Montanunion, S. 60; m. w. N. Dahms, Die Finanzhaushalte der Europäischen Gemeinschaften, S. 25.

⁷⁰⁴ Lienemeyer, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, S. 123; so auch in: Lienemeyer, Europaweite Abgaben zur Reduzierung von Treibhausgasemissionen, EuR 1998, S. 491 f.; siehe auch Hilf, Umweltabgaben als Gegenstand von Gemeinschaftsrecht und –politik, NVwZ 1992, S. 109 f.; a. A. Götz; FS Friauf, S. 52 ff.

⁷⁰⁵ Lienemeyer, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, S. 123.

⁷⁰⁶ Vgl. beispielhaft die Klassifizierung der Kommission KOM (97) 9, ABI. Nr. C 224 (1997) S. 4; Kommission KOM (97) 9, Mitteilung über Umweltsteuern und -gebühren im Binnenmarkt; ausführlich dazu die Herleitung des unionalen Abgabebegriffs in Teil B III 1.

⁷⁰⁷ Lienemeyer, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, S. 123.

⁷⁰⁸ Siehe ausführlich Teil B I 1 dieser Arbeit sowie Art. 50 EGKSV.

⁷⁰⁹ Siehe Art. 6 EGKSV.

sche Ansatz Lienemeyers, die EGKS-Umlage wäre auf Grund dessen keine Steuer gewesen, fehl.

b. Die Umlage als Allgemeinlast

Die allgemeine Umlage wurde gem. Art. 49 EGKSV auf die Produktion von Kohle und Stahl bezogen. Die produzierenden Unternehmen wurden durch den Beitritt ihres Sitzstaates Teil der Montanunion. Die Gesamtheit der Unternehmen im Sinne des Vertrages waren diejenigen Unternehmen, die eine Produktionstätigkeit auf dem Gebiet von Kohle und Stahl ausübten. Damit wurde jedes Unternehmen als kleinste Einheit dieser Montanunion dem Vertragstext unterworfen und schlussendlich mit der Umlage belastet. Die Unternehmen trugen die Finanzierungslast des autonomen Verbundes, der sie verpflichtete. Die Umlage war für diese Finanzierung das Hauptelement und belastete die jeweiligen Abgabeverpflichteten insgesamt und grundsätzlich gleichermaßen. Damit war die allgemeine Umlage eine Last, die jedes Unternehmen, das Teil der Montanunion war, zu tragen hatte. Im Ergebnis eine Allgemeinlast der Gesamtheit der im Verbund Verpflichteten.

c. Die Gegenleistungslosigkeit der Umlage

Bisher decken sich die unionalen Steuermerkmale mit denen der allgemeinen Umlage der EGKS. Es bedarf folglich der Untersuchung der Gegenleistungslosigkeit, als primäres Steuercharakteristikum, um die Steuereigenschaft letztlich zu bejahen. Die Umlage wurde verwendet, um den allgemeinen Haushalt der EGKS-Dachstruktur und die Marktregulierung zu finanzieren und zu decken.⁷¹⁰ Die Umlage wurde nicht für eine bestimmte Leistung der Montanunion erhoben, die den Unternehmen zur Verfügung gestellt wurde. Sie wurde zur generellen Bedarfsdeckung der Gesamtfinanzzmittel erhoben und diente ausschließlich der ihr zugewiesenen Zweckbestimmung, die eine allgemeine und keine spezielle Verschaffung von individuellen Rahmenbedingungen intendierte. Es entstand kein besonderer individualisierbarer Gegenleistungsbezug.⁷¹¹ Sämtliche Leistungen waren der Gesamtheit grundsätzlich zugänglich und wurden allgemein aus der Umlage finanziert. Dass diese Leistungen im Ver-

⁷¹⁰ Siehe Art. 50 EGKSV.

⁷¹¹ A. A. Mick, Die Steuerkonzeption der Europäischen Union, S. 20, der die EGKS-Umlage in der Nähe der dt. Sonderabgabe sieht. Er übersieht dabei allerdings die Besonderheiten der Montanunion als geschlossenes Gebilde eigener Art.

gleich zu einem Staat z. T. abweichend ausfielen, ist kein Ausschlussgrund, weshalb ein spezieller oder individueller Gegenleistungsbezug für die angebotenen Leistungen angenommen werden könnte. Insbesondere die allgemeine Marktunterstützung der Montanunion kann nicht als individualisierbare Leistung im Sinn einer Gegenleistung angesehen werden, da nicht nur einer bestimmten Gruppe innerhalb eines umfangreicheren Gesamtmarktes eine Schutzfunktion zukam, sondern dem absoluten Gesamtmarkt, für den die EGKS die ausschließliche Regelungsautorität besaß. Damit wies die Montanunionstätigkeit, die durch die Umlage finanziert wurde, keinen konkreten Gegenleistungsbezug für diejenigen zur Abgabe verpflichteten Unternehmen auf.

d. Ergebnis

Die allgemeine Umlage der EGKS war eine zur allgemeinen Haushaltsfinanzierung erhobene Abgabe, die der Allgemeinheit als Last auferlegt wurde und keinen direkten oder individualisierbaren Gegenleistungsbezug aufwies. Sie wurde des Weiteren auch hoheitlich auferlegt und erhoben. Die allgemeine Umlage stellte insoweit auch nach der aktuellen unionalen Beurteilung eine Steuer im europarechtlichen Verständnis dar. Eine Anknüpfung an die nationale Steuerdefinition kann somit als antiquiertes Brückenkonstrukt verstanden werden.

II. Die Qualifikation der Euratom-Versorgungsagentur-Abgabe

Als ein Beispiel der unionalen Gebühren, innerhalb der Gruppe der gegenleistungsbezogenen Abgaben, kann die Euratom-Versorgungsagenturabgabe dienen. Die Einnahmen der Euratom-Versorgungsagentur setzen sich aus einem Beitrag der Europäischen Atom-Gemeinschaft, Bankzinsen und Einnahmen aus ihren Kapital- und Bankinvestitionen sowie bei Bedarf⁷¹² einer in Art. 54 des EAGV vorgesehenen Abgabe und Anleihen zusammen.⁷¹³ Die

⁷¹² Allerdings ist diese Abgabeform nur theoretischer Natur, denn wie der Jahresabschluss 2006 formuliert: „die Betriebseinnahmen der Agentur bestehen ausnahmslos aus einer Finanzhilfe der Kommission“. Für die übrigen Einnahmen siehe exemplarisch auch den Jahresbericht 2011 unter: <http://ec.europa.eu/euratom/accounts.html>.

⁷¹³ Der Agentur wurde seit 2008 kein eigenes Budget mehr zur Finanzierung ihrer Tätigkeiten zugewiesen. Die Kommission übernahm sämtliche Kosten, die der Agentur für die Umsetzung der Tätigkeiten entstanden. Für 2012 stellte die Kommission der Agentur erneut ein eigenes Budget zur Verfügung. Siehe Bericht über den Jahresabschluss 2011 der Eu-

Agentur hat das Bezugsrecht und das ausschließliche Recht, Verträge über die Lieferung für Erze, Ausgangsstoffe und besondere spaltbare Stoffe, die im Gebiet der Mitgliedstaaten erzeugt werden sowie aus Ländern innerhalb oder außerhalb der Gemeinschaft abzuschließen. Die Agentur kann gemäß Art. 54 EAGV sowie gem. Art. 10 ihrer Satzung⁷¹⁴ eine Abgabe auf die Umsätze erheben, bei denen die Agentur in Ausübung ihres Bezugsrechts oder ihres ausschließlichen Rechts zum Abschluss von Lieferverträgen tätig wird. Der Erlös einer solchen Abgabe dient dabei der Deckung der Betriebskosten der Agentur; somit ihrer zweckgebundenen Tätigkeit.⁷¹⁵

Die Abgabelast wird folglich nur bei Nutzung des Bezugsrechtes fällig und ist damit im Falle der Inanspruchnahme der Tätigkeiten der Agentur eine Ausprägungsform des unionalen Gebührenbegriffs. Dieser beinhaltet eine finanzielle Belastung durch einen Hoheitsträger, welche das Kosten- oder das Äquivalenzprinzip der Gegenleistung von Abgabe und Interesse für den Abgabepflichtigen in verhältnismäßiger Weise berücksichtigt⁷¹⁶. Die Abgabe dient der additiven Haushaltsfinanzierung bzw. der Deckung der Betriebskosten und erscheint damit insbesondere an das Kostendeckungsprinzip angelehnt.⁷¹⁷

III. Besondere Einnahmen der EU innerhalb und außerhalb der Eigenmittel

Die primären Quellen der EU-Finanzierung bilden die Eigenmittel; dies geht bereits aus Art. 311 AEUV hervor. Innerhalb dieser Gruppe existieren u. a. die traditionellen⁷¹⁸ Eigenmittel der Agrarabschöpfungen im Agrarbereich. Agrarabschöpfungen sind nach den Eigenmittelbeschlüssen⁷¹⁹: „Abschöpfungen,

ratom-Versorgungsagentur zusammen mit der Antwort der Agentur, ABl. Nr. C 388 (2012) S. 71.

⁷¹⁴ Art. 10 des Beschlusses des Rates vom 12.2.2008 über die Satzung der Euratom-Versorgungsagentur (2008/114/EG, Euratom), ABl. Nr. L 41 (2008) S. 15.

⁷¹⁵ Vgl. Art. 10 der Satzung der EAG-Versorgungsagentur, Beschluss des Rates vom 12.2.2008 über die Satzung der Euratom-Versorgungsagentur (2008/114/EG, Euratom), ABl. Nr. L 41 (2008) S. 15.

⁷¹⁶ Siehe dazu Teil B III 3 a dieser Arbeit.

⁷¹⁷ Insoweit ist Nittka grundsätzlich zustimmen, der die Abgabe als Gebühr bezeichnet, jedoch diese Qualifizierung erneut auf die national verstandene Begrifflichkeit der Abgabenordnung stützt, m. w. N. Nittka, Das Finanzierungssystem der Europäischen Gemeinschaften, S. 153.

⁷¹⁸ Vgl. zur Bezeichnung als originäre oder traditionelle Eigenmittel u. a. Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 7; Bieber, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 311 AEUV Rn. 23; Niedobitek, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 19; Strasser, Die Finanzen Europas, S. 94.

⁷¹⁹ Siehe bspw. Ratsbeschluss über die Ersetzung der Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel der Gemeinschaften, ABl. Nr. L 97 (1970) S. 19.

Prämien, Zusatz- oder Ausgleichsbeträge, zusätzliche Teilbeträge und andere Abgaben auf den Warenverkehr mit Nichtmitgliedstaaten, die von den Gemeinschaftsorganen im Rahmen der Gemeinsamen Agrarpolitik eingeführt worden sind oder noch eingeführt werden, und Abgaben, die im Rahmen der gemeinsamen Marktorganisation für Zucker vorgesehen sind.“

Die Ertragskompetenz dieser Grenzverkehr-Abschöpfungen wurde durch den Eigenmittelbeschluss zugunsten der EU geändert; vorher wurden sie durch die Mitgliedstaaten erhoben und flossen den nationalen Haushalten zu.⁷²⁰ Agrarabschöpfungen mit Nichtmitgliedstaaten sollen grundsätzlich die Differenz zwischen dem Weltmarktpreis und dem Unionspreis ausgleichen und so die Agrargüternachfrage auf den Binnenmarkt lenken⁷²¹; sie sind damit keine primär fiskalischen Elemente.⁷²² Präzise eingeordnet sind allerdings nur solche Agrarabgaben tatsächlich Eigenmittel im o. g. Sinn, die im Warenverkehr mit Nichtmitgliedstaaten erhoben werden.⁷²³ Andere auf Grundlage von Art. 43 AEUV erhobene Abgaben, die keinen Drittstaatenbezug aufweisen, stellen damit, trotz ihrer potentiellen Bezeichnung als Agrarabgaben, keine Eigenmittel i. S. d. Eigenmittelbeschlusses dar. Sie sind ggf. als sonstige Einnahmen i. S. v. Art. 311 Abs. 2 AEUV zu qualifizieren; insbesondere ist hier die Mitverantwortungsabgabe Milch⁷²⁴ zu nennen.

1. Die Zuckermarkt-Abgaben

a. Allgemeines

Die in den Eigenmittelbeschluss⁷²⁵ aufgenommene Zuckerabgabe im Rahmen der Marktorganisation für Zucker bildet streng genommen einen Atypus in der Eigenmittelgruppe der Agrarabgaben. Dies liegt vor allem daran, dass sie –

⁷²⁰ Vgl. Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG a. F.; Peffekoven, Die Finanzen der Europäischen Union, S. 50; Ebeling, Die Rechtsnatur der in dem Gemeinsamen Markt erhobenen Abschöpfungen, S. 180 ff., 208.

⁷²¹ Sog. Gemeinschaftspräferenz-Prinzip bzw. Unions-. Dieses besagt, dass die EU den auf ihrem Gebiet erzeugten landwirtschaftlichen Produkten eine Vorzugsbehandlung gewährt; siehe Bieber/Epiney/Haag, Die Europäische Union, § 23 Rn. 13.

⁷²² Strasser, Die Finanzen Europas, S. 94, das resultiert aus dem Zweck der Durchsetzung der Präferenz und nicht einer intendiert primär maximalen Einnahme an den Grenzen.

⁷²³ So auch Häde, Finanzausgleich, S. 450; Messal, Das Eigenmittelsystem der Europäischen Gemeinschaft, S. 58; Heck, in: G/B/T/E, EWGV, 3. Aufl., Art. 201 Rn. 30.

⁷²⁴ VO des Rates Nr. 1079/77, ABI. Nr. L 131 (1977) S. 6; überdies z. B. MVA-Getreide, VO des Rates Nr. 1784/2003, ABI. Nr. L 270 (2003) S. 78; vgl. EuGH Rs. 265/87, Slg. 1989, 2237, Rn. 9.

⁷²⁵ Ratsbeschluss über die Ersetzung der Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel der Gemeinschaften, ABI. Nr. L 97 (1970) S. 19.

entgegen den Zöllen oder Abschöpfungsabgaben – keinen primären Drittstaatenbezug aufweist, sondern Teil einer binnenmarktbezogenen Marktordnung ist. Eine Marktorganisation ist nach dem Verständnis des EuGH⁷²⁶ grundsätzlich: „ein Bündel rechtlicher Mittel, das die Regulierung des Marktes der betreffenden Erzeugnisse hoheitlicher Aufsicht unterstellt, um bestimmte Schutzwirkungen zu erzeugen, wie bspw. die Steigerung der Produktivität oder eine angemessene Lebenshaltung für die Erzeuger, wie auch die Stabilisierung der Märkte zu gewährleisten.“

Das Kernmerkmal der Eigenmittel-Agrarabgaben ist der Protektionismus der unionalen Wirtschaft über die Binnengrenzen hinaus. Wohingegen Produktionsabgaben wie die Zuckerabgabe einen primären innerunionalen Binnenmarktbezug aufweisen.⁷²⁷ Sie beeinflussen das Handeln der Produzenten auf dem Binnenmarkt. Mittels bestimmter Formeln und Begrifflichkeiten berechnen sich die Sicherungsmechanismen für die Marktorganisationen:

Der Richtpreis (oder auch Referenzpreis⁷²⁸) ist der Preis, den der Rat auf ein Niveau festsetzt, das seiner Ansicht nach den Zwecken der Sicherung des landwirtschaftlichen Einkommens wünschenswerten Preis darstellt.⁷²⁹ Der Interventionspreis hingegen wird in einem Prozentsatz des Richtpreises veranschlagt und Erzeuger haben zum Teil das Recht zu jenem ihre Produkte, anstatt auf dem regulären Markt, bei den staatlichen Interventionsstellen zum

⁷²⁶ Insbesondere zum Begriff der innerstaatlichen MO: EuGH Rs. 48/74, Slg. 1974, 1383, Rn. 26; EuGH verb. Rs. 90/63, 91/63, Slg. 1964, 1217, 1348; Lorenzmeier, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 44 AEUV Rn. 3; in Anlehnung an die Definition des EuGH sei eine MO auf unionaler Ebene nach Bittner, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 40 AEUV Rn. 3: „[...] ein Bündel rechtlicher Mittel, das die Regulierung des Binnenmarktes hoheitlicher Aufsicht unterstellt, um die in Art. 39 genannten Ziele der GAP zu verwirklichen“; zustimmend Busse, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl., Art. 40 AEUV Rn. 7; vgl. auch Bieber/Epiney/Haag, Die Europäische Union, § 23 Rn. 16; Kilian, Europäisches Wirtschaftsrecht, Rn. 1105.

⁷²⁷ Vgl. Magiera, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 311 AEUV Rn. 17, 30; Messal, Das Eigenmittelsystem der Europäischen Gemeinschaft, S. 50; Strasser, Die Finanzen Europas, S. 95; vgl. Arndt/Haas, EG-Abgaben: Normierung, Vollzug und Rechtsschutz, RIW 1989, S. 711.

⁷²⁸ Siehe die Bezeichnung innerhalb des Art. 8 der VO des Rates, Nr. 1234/2007, vom 22.10.2007, ABI. Nr. L 299 (2007) S. 21; Bittner, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 40 AEUV Rn. 11, zuvor jedoch auch „Richtpreis“, Bittner, in: Schwarze, EU-Kommentar, 2. Aufl., Art. 34 EGV Rn. 10.

⁷²⁹ Nach dem EuGH (Rs. 179/84, Slg. 1985, 2301, Rn. 33) stellt er den „zentralen Wert der gemeinsamen Marktorganisation“ dar; Kopp, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 40 AEUV Rn. 14; van Rijn, in: Groeben/Schwarze, EUV/EGV, 6. Aufl., Art. 34 EGV Rn.17; Bittner, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 40 AEUV Rn. 11; Kilian, Europäisches Wirtschaftsrecht, Rn. 1107; vgl. auch zur Begrifflichkeit im Rahmen der Getreidemarktordnung: Engelhardt/Hochhaus, Marktordnung für Getreide 1992/93, S. 24 f.

Ankauf anzubieten.⁷³⁰ Durch den Interventionspreis wird für die Erzeuger eine Preisgarantie geschaffen, die einen direkten Einfluss auf das Einkommen hat.⁷³¹

Das Prinzip der Zuckerabgaben basiert seit der Einführung der Marktordnung 1967⁷³² einerseits auf einer Kombination aus Erzeugerabgaben und Produktionsquotenregelungen sowie andererseits aus differenzierten Preisgarantien für die Zuckerhersteller und die Erzeuger, der zur Zuckerproduktion benötigten landwirtschaftlichen Erzeugnisse. Produktionsquotenregelungen wie die sog. A-, B- und C-Quoten⁷³³ sollen eine Überproduktion verringern. Im Rahmen der Quotenregelung wurden für jedes Wirtschaftsjahr Grundmengen für A- und B-Zucker festgesetzt, die jeder Mitgliedstaat unter den in seinem Hoheitsgebiet niedergelassenen Zuckererzeugern und -produzenten aufteilen musste. Den Zuckerunternehmen wurde dementsprechend für jedes Wirtschaftsjahr eine A-Quote und eine B-Quote zugewiesen. Jede über die A- und B-Quote hinausgehende Zuckermenge wurde als C-Quote zusammengefasst.⁷³⁴ Die A-Quote wurde jedem Zuckerunternehmen zugewiesen und bildete seine vom gesamten Zuckermarkt abgeleitete Grundquote. Die B-Quote bildete die über die A-Quote hinausgehende zusätzlich angerechnete Menge, die der Unternehmer erzeugen durfte und welche die absolute Höchstmenge bildete. Die C-Quotenmenge durfte dagegen nicht mehr im Binnenmarkt verkauft werden.⁷³⁵ Sie war

⁷³⁰ Kopp, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 40 AEUV Rn. 18; Busse, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl., Art. 40 AEUV Rn. 13; van Rijn, in: Groeben/Schwarze, EUV/EGV, 6. Aufl., Art. 34 EGV Rn.18; Bittner, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 40 AEUV Rn. 13; Kilian, Europäisches Wirtschaftsrecht, Rn. 1107; vgl. auch zur Begrifflichkeit im Rahmen der Getreidemarktordnung: Engelhardt/Hochhaus, Marktordnung für Getreide 1992/93, S. 24 f.; Dünneberger, in: Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 14 Rn. 6; vgl. Bujard, Der deutsche Interesseneinfluß auf die EWG-Zuckerpolitik, S. 63; A. Müller, Die Reform der EU-Zuckermarktverordnung, S. 7.

⁷³¹ Dünneberger, in: Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 14 Rn. 6; Bujard, Der deutsche Interesseneinfluß auf die EWG-Zuckerpolitik, S. 45.

⁷³² VO des Rates, Nr. 1009/67, vom 18.12.1967, ABl. Nr. L 308 (1967) S. 1; vgl. VO des Rates über die gemeinsame Marktorganisation für Zucker, Nr. 318/2006, vom 28.2.2006, ABl. Nr. L 58 (2006) S. 1; siehe zudem Kosch, Zoff um Zucker, S. 31 ff.

⁷³³ Art. 24 Abs. 1, 3 der VO des Rates über die gemeinsame Marktorganisation für Zucker, Nr. 1785/81, vom 30.6.1981, ABl. Nr. L 177 (1981) S. 4; siehe auch Kosch, Zoff um Zucker, S. 26 f.; sowie Dünneberger, in: Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 15 Rn. 1 f.; auch A. Müller, Die Reform der EU-Zuckermarktverordnung, S. 7; vgl. Bittner, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 40 AEUV Rn. 21. Durch Art. 7 Abs. 2 und Art. 8 Abs. 1 der VO des Rates über die gemeinsame Marktorganisation für Zucker, Nr. 318/2006, vom 28.2.2006, ABl. Nr. L 58 (2006) S. 1, wurden die A- und B-Quoten zu einer Quote zusammengefasst und die Abgabehöhe der sog. C-Quote pauschal pro Tonne veranschlagt. Allgemein zur MO Zucker (2006) siehe z. B. Gocht u. A., Analyse des Vorschlags zur Reform der Zuckermarktordnung.

⁷³⁴ So die Darstellung in: EuGH C-248/04, Slg. 2006, I-10211, Rn. 5.

⁷³⁵ Art. 26 Abs. 1 der VO des Rates über die gemeinsame Marktorganisation für Zucker, Nr. 1785/81, vom 30.6.1981, ABl. Nr. L 177 (1981) S. 4; Abs. 3 sieht aber für ein dem Export-

ausschließlich für den Export bestimmt, wodurch eine im Verhältnis zum Richtpreis bedeutend geringere Vergütung auf dem Weltmarkt erzielt werden konnte, da hierfür auch keine Exporterstattung gezahlt wurde.⁷³⁶ Exporterstattungen bzw. sog. Ausfuhrerstattungen bestanden nur für die A- bzw. B-Quotenmenge. Für diese Menge an A- und B-Zucker wurde – im Gegensatz zur C-Quotenmenge – eine Preiserstattungsgarantie bei der Ausfuhr in Drittländer gewährt, die für Zucker den Unterschied zwischen den außerhalb und innerhalb der Gemeinschaft geltenden Preisen ausgleichen sollte, falls die Weltmarktpreise unter den Preisen der Gemeinschaft lägen.⁷³⁷

Die Bemessungsgrundlage der Zuckerabgabe war die Gesamtquote (A-Quote plus B-Quote) auf die eine Grundabgabe von 2 % des garantierten Interventionspreises erhoben wurde, sofern ein potentiell errechneter Gesamtverlust der Finanzmittel, durch die Gesamtheit der Kosten aller Interventionsmaßnahmen erreicht werden würde.⁷³⁸ Sollten diese Einnahmen aus der zwei prozentigen Grundquotenbelastung nicht ausreichen, um die Kosten der Marktordnungsmaßnahmen zu decken, wurde zusätzlich auf die B-Quoten allein eine Umlage erhoben, die eine Höchstabgabe von 30 % bzw. in Ausnahmefällen 37,5 % auf die Interventionspreisgrundlage betrug.⁷³⁹

Um den Ausgaben entsprechende Einnahmen innerhalb der Marktordnung-Zucker entgegenstellen zu können, wurden diese Zuckerabgaben den auf dem Markt agierenden Anbietern aufgelastet und schließlich als Eigenmittel in den Haushalt eingestellt.⁷⁴⁰ Die Zuweisung der Zuckerabgaben zu den Eigenmitteln wird häufig damit begründet, dass jene schon vor der Einführung der Eigenmittel erhoben wurden und entweder gelegen kamen, gleichzeitig mit der Schaffung der Eigenmittel einbezogen zu werden oder gar nur „zufällig“

zwang abweichendes Verhalten auch eine zusätzliche Abgabe auf die C-Zuckermenge vor; Priebe, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Art. 40 AEUV Rn. 25.

⁷³⁶ Art. 26 Abs. 1 der VO des Rates über die gemeinsame Marktorganisation für Zucker, Nr. 1785/81, vom 30.6.1981, ABl. Nr. L 177 (1981) S. 4.

⁷³⁷ Siehe Präambel und Art. 19 Abs. 1 der VO des Rates über die gemeinsame Marktorganisation für Zucker, Nr. 1785/81, vom 30.6.1981, ABl. Nr. L 177 (1981) S. 4.

⁷³⁸ Art. 28 Abs. 3 der VO des Rates über die gemeinsame Marktorganisation für Zucker, Nr. 1785/81, vom 30.6.1981, ABl. Nr. L 177 (1981) S. 4. Siehe dazu die Ausführungen von Thoroë, Die Zucker- und Milchabgaben als EG-Produktionssteuern, FA 1984, S. 351; Dünneweber, in: Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 15 Rn. 5 ff.

⁷³⁹ Art. 28 Abs. 4 der VO des Rates über die gemeinsame Marktorganisation für Zucker, Nr. 1785/81, vom 30.6.1981, ABl. Nr. L 177 (1981) S. 4; siehe auch Thoroë, Die Zucker- und Milchabgaben als EG-Produktionssteuern, FA 1984, S. 351.

⁷⁴⁰ Seit dem Ratsbeschluss über die Ersetzung der Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel der Gemeinschaften, ABl. Nr. L 97 (1970) S. 19.

den jetzigen Eigenmitteln unterfallen.⁷⁴¹ Die so entstandene Inkonsequenz hinsichtlich der übrigen nicht in die Eigenmittel verordneten Marktordnungsabgaben ist jedoch in Bezug auf die Frage auffällig, weshalb die Marktorganisationsabgabe Zucker die einzige ihrer Art ist, die explizit und damit tatsächlich den Eigenmitteln zugeordnet wurde.

b. Die Qualifikation der Zuckerabgabe als Steuer

Die Zuckerabgabe ist keine explizit in der zugrundeliegenden Verordnung⁷⁴² qualifizierte Abgabeform. Daher gilt es, sie in die autonom europarechtlich verstandenen Formen einzuordnen. Die Steuer im europarechtlichen Sinn umfasst eine hoheitlich festgesetzte Geldzahllast, die dem ertragsberechtigten Hoheitsträger, ohne einen Gegenleistungsbezug für den Abgabepflichtigen, für die allgemeine Ausgabendeckung der öffentlichen Hand zufließt.⁷⁴³

aa. Die allgemeine Haushaltsfinanzierung

Die Zuckerabgabe wird, wie es das Merkmal der Steuer vorsieht, in den allgemeinen unionalen Haushalt eingestellt und zur allgemeinen Ausgabendeckung verwendet. Die Zuckermarkteinnahmen bilden als Eigenmittel einen Teil des autonomen Finanzierungssystems der Union.⁷⁴⁴ Eigenmittel decken grundsätzlich alle im Haushalt veranschlagten Ausgaben gleichermaßen; sie dienen explizit unterschiedslos der Finanzierung aller im Gesamthaushaltsplan der Europäischen Union ausgewiesenen Ausgaben.⁷⁴⁵ Die Steuer setzt an dieselben Kriterien der allgemeinen Aufgabenfinanzierung des Haushaltes an. Allerdings muss festgestellt werden, dass die allgemeine Haushaltszugehörigkeit der Marktorganisationseinnahmen vornehmlich durch die explizite Zuordnung der Zuckermarkt abgaben zu den Eigenmitteln 1970 entstanden ist. Ohne eine solche Zuordnung wären die allgemeinen Regeln über die Abgabenerhebungsmöglichkeiten in Sachbereichen anwendbar und würden konsequenterweise zu einer anderen Verbuchungs- bzw. Verwendungssituation

⁷⁴¹ Vgl. u. a. Lienemeyer, Die Finanzverfassung der EU, S. 215. Bemerkenswert ist dabei, dass der Zuckermarkt seit 1967, also Jahre vor der Einführung der Eigenmittel, eine Selbstregulierung und Selbstfinanzierung aufgrund der bereits vorherrschenden Überproduktionsituation vorsah; vgl. van Rijn, in: Groeben/Schwarze, EUV/EGV, 6. Aufl., Art. 34 EGV Rn.12; siehe VO des Rates, Nr. 1009/67, vom 18.12.1967, ABl. Nr. L 308 (1967) S. 1.

⁷⁴² VO des Rates, Nr. 1009/67, vom 18.12.1967, ABl. Nr. L 308 (1967) S. 1.

⁷⁴³ Siehe Teil B III 2 dieser Arbeit.

⁷⁴⁴ Art. 2 EMB 2014, ABl. Nr. L 168 (2014) S. 107, vom 26.5.2014.

⁷⁴⁵ Art. 6 EMB 2014, ABl. Nr. L 168 (2014) S. 109, vom 26.5.2014.

führen müssen.⁷⁴⁶ Insofern zeigt sich die atypische Form der Zuckermarkt-
gaben innerhalb der Eigenmittelgruppe: jene bilden eine durch den Eigenmit-
telbeschluss integrierte Sachbereichsabgabe des allgemeinen unionalen
Haushaltes. Durch diese Integration ist erst die allgemeine Haushaltsfinanzi-
erung der Abgabe ohne sachbereichsbezogene Rückkopplungspflicht der Er-
träge entstanden, welche sie der begrifflichen Reinform der Steuer nah bringt.
Die haushaltmäßige Verbuchung kann jedoch immer nur ein Indiz für die ma-
terielle Abgabequalifikation bilden. Es müssen deshalb eindeutiger, materiel-
le Merkmale gefunden werden, die eine Zuordnung erlauben. Ein solches
Merkmal ist die der unionalen Steuer zwingend anhaftende Gegenleistungslo-
sigkeit.

bb. Die Gegenleistungslosigkeit der Abgabe

Die Zuckerabgabe wird von den Produzenten erbracht und soll die Interventi-
onsmaßnahmen innerhalb der Marktorganisation, insbesondere die Verwer-
tungskosten derjenigen Zuckermengen decken, die nicht auf dem regulären
Markt abgesetzt werden konnten und daher von den Interventionsstellen an-
gekauft wurden, zuzüglich der Ausfuhrerstattungskosten, die durch den Ab-
satz an Drittländer aufkamen.⁷⁴⁷ Die zugrundeliegenden Ziele der Produzen-
ten- und Marktstabilisierung fördern vor allem rückgekoppelt wiederum die
Akteure auf dem Zuckermarkt hinsichtlich der Gewährleistung der Beibehal-
tung ihrer Beschäftigung und ihres Lebensstandards.⁷⁴⁸ Die Übernahme einer
Preis- und Absatzgarantie bei den staatlichen Interventionsstellen bildet eine
neu geschaffene Sicherungseinrichtung für die Zuckerproduzenten. Diese
haben nunmehr die Möglichkeit, anstatt auf dem ggf. übersättigten Markt, an
die rechtlich dazu verpflichteten Interventionsstellen diejenigen Mengen an
Marktüberschusszucker abzusetzen, die ansonsten nicht oder nicht zu gesi-
cherten Preisen hätten verkauft werden können. Die Interventionsstellen neh-
men den Zucker zu dem Interventionspreis ab, der in dem Gebiet gilt, in dem
sich der Zucker zum Zeitpunkt des Kaufs befindet.⁷⁴⁹ Die Schaffung eines sol-
chen Sicherungsnetzes bildet eine zumindest potentielle, individuell in An-
spruch nehmende Leistung eines Hoheitsträgers. Insofern ist jeder Zuckerpro-

⁷⁴⁶ Siehe Teil B IV sowie C III 1 e dieser Arbeit.

⁷⁴⁷ Siehe die VO des Rates über die gemeinsame Marktorganisation für Zucker, Nr. 1785/81, vom 30.6.1981, ABl. Nr. L 177 (1981) S. 4 ff.

⁷⁴⁸ Vgl. die Präambel der VO des Rates über die gemeinsame Marktorganisation für Zucker, Nr. 1785/81, vom 30.6.1981, ABl. Nr. L 177 (1981) S. 4.

⁷⁴⁹ Vgl. Art. 9 der VO des Rates Nr. 3330/74, vom 19.12.1974, ABl. Nr. L 359 (1974) S. 5.

duzent direkt in der Lage, die Preis- und Absatzsicherungssysteme zu nutzen. Somit lässt sich ein Gegenleistungsbezug erkennen, der in der Konsequenz dazu führt, dass die Zuckerabgabe unional nicht mehr als Steuer zu qualifizieren ist.

c. Die Qualifikation der Zuckerabgabe als nicht steuerliche Last

Es besteht die begründete Annahme, dass die Zuckermarktabgabe, durch ihren individuell nutzbaren Gegenleistungsbezug, nicht als Steuer zu qualifizieren ist. Fraglich ist daher, ob sie demnach als Gebühr oder Beitrag qualifiziert werden kann. Eine Gebühr im unionalen Sinn ist eine finanzielle Belastung durch einen Hoheitsträger, die entweder das Kosten- oder das Äquivalenzprinzip der Gegenleistung von Abgabe und Vorteil für den Abgabepflichtigen in verhältnismäßiger Weise berücksichtigt.⁷⁵⁰ Hieran anknüpfend ist ein unionaler Beitrag eine Geldzahlungslast, wenn aus ihm – im Gegensatz zur Gebühr – eine zumindest potentielle Inanspruchnahme einer bestimmten öffentlichen Leistung für den Abgabepflichtigen erwächst.⁷⁵¹

aa. Gegenleistung des hoheitlich angebotenen Vertriebswegs

Die Zuckermarktordnung erzeugt für die Zuckerproduzenten ein System des abgesicherten Marktes, durch den Ankauf der Interventionsstellen zu dem Interventionspreis.⁷⁵² Diesbezüglich wird der Gesamtgruppe der Abgabepflichtigen eine Gesamtmarktsicherung gewährleistet und zudem kann individuell jeder Produzent eine für den Zweck der Marktsicherung neu geschaffene öffentliche Stelle direkt nutzen, die seine Produkte abnimmt. Dies unterscheidet diese Marktausgestaltung hinlänglich von derjenigen des EGKS-Marktes, bei der eine allgemeine Wirtschaftsraumschaffung vorlag. Im Rahmen des Zuckermarktes kann der Abgabepflichtige somit auf eine Abnahmegarantie vertrauen und seine Produktion demgemäß planen. Somit liegt eine inanspruchnahmefähige hoheitlicher Leistung vor, die dem einzelnen Abgabepflichtigen,

⁷⁵⁰ Siehe Teil B III 3 a dieser Arbeit.

⁷⁵¹ Siehe Teil B III 3 b dieser Arbeit.

⁷⁵² Vgl. Art. 9 der VO des Rates Nr. 3330/74, vom 19.12.1974, ABl. Nr. L 359 (1974) S. 5.

sofern er diese Leistung aktiv annimmt, gewisse Vorteile verschafft; eine derartige Ausgestaltung deckt sich mit dem unionalen Beitragsverständnis.⁷⁵³

bb. Die Verursachung der Kosten

Über die dargestellte Inanspruchnahmefähigkeit der Preis- und Absatzgarantie wurde zudem das Verursacherprinzip in die Ausgestaltung der Zuckerabgabe aufgenommen.⁷⁵⁴ Das Verursacherprinzip ist vor allem im Umweltrecht, insbesondere durch die Normierung in Art. 191 Abs. 2 S. 2 AEUV, unional anerkannt.⁷⁵⁵ Es besagt, dass derjenige, der eine Umweltbelastung direkt oder indirekt hervorruft, für diese eine Abgabelast zu leisten haben soll.⁷⁵⁶ Dieses Prinzip gilt nach Ansicht des EuGH als Ausdruck des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes.⁷⁵⁷ Das Verursacherprinzip kann zudem als Erweiterung des allgemeinen Gegenleistungsverständnisses der unionalen nicht-steuerlichen Abgabeformen angesehen werden, als dass es die Verursachung eines Kosten-Nutzengeflechts in Beziehung setzt. Es erscheint daher sinnvoll, dieses umweltrechtliche Prinzip auch auf andere Sachbereichsregulierungen inhaltlich zu übertragen. Sofern eine Kostenprovokation einer bestimmten Gruppe zugerechnet werden kann, wirkt eine entsprechende Abgabepflichtauflastung, auf Grund der Handlungen dieser Gruppe, geeignet, einen Ausgleich herzustellen. Die Beteiligung an einer Kostenverursachung bewirkt somit als Handlungsgegenleistung die Abgabepflicht. Die zur Inanspruchnahme von Leistungen spiegelhafte Abgabelast sorgt für eine Mitfinanzierung des Gesamtsektors⁷⁵⁸ und bewirkt eine Lenkungs- bzw. Sanktionsfunktion bei Überproduktion auf dem Zuckermarkt. Die Ausgestaltung der Zuckermarktabgabe enthält jedoch keine direkte Rückkopplung des Abgabeaufkommens zu dem Sachbereich, sondern lediglich eine mittelbare, durch den allgemeinen Haushaltsmittelzufluss der erhobenen Abgaben. Eine solche Ausgestaltung ist für eine sin-

⁷⁵³ Siehe Teil B III 3 b dieser Arbeit.

⁷⁵⁴ So auch Messal, Das Eigenmittelsystem der Europäischen Gemeinschaft, S. 49.

⁷⁵⁵ Epiney, in: Landmann/ Rohmer, Umweltrecht, Art. 191 AEUV Rn. 39.

⁷⁵⁶ Calliess, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl., Art. 191 AEUV Rn. 38; Kahl, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 191 AEUV Rn. 96; Epiney, in: Landmann/ Rohmer, Umweltrecht, Art. 191 AEUV Rn. 39; Nettesheim, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 191 AEUV Rn. 107.

⁷⁵⁷ EuGH C-293/97, Slg. 1999, I-2603, Rn. 52; Calliess, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl., Art. 191 AEUV Rn. 38; Krämer differenziert, das Verursacherprinzip sei seinem Kern nach ein ökonomisches Prinzip der Kostenzurechnung, nicht aber ein Rechtsgrundsatz, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 191 Rn. 55.

⁷⁵⁸ Vgl. die Präambel der VO des Rates Nr. 1785/81, vom 30.6.1981, ABl. Nr. L 177 (1981) S. 5; siehe auch A. Müller, Die Reform der EU-Zuckermarktverordnung, S. 10.

gular auf das Kostenverursacherprinzip gestützte Rechtfertigung insoweit zumindest kritisch zu betrachten.⁷⁵⁹

d. Ergebnis

Die Zuckerabgabe ist trotz ihrer allgemeinen Haushaltsfinanzierungsverwendung materiell keine Steuer. Ihre allgemeine Finanzierungsfunktion ist ausschließlich auf die Zuordnung zu den Eigenmitteln zurückzuführen. Die Intention der Zuckermarktabgabe ist eine Marktlenkung sowie ein Ausgleich der Kosten der Interventionsmaßnahmen, die für eine positive Marktentwicklung auf dem Gesamtzuckermarkt sorgen sollen. Die Abgabe schafft für die Abgabepflichtigen ein vorteilhaftes System der Absatzsicherung, das von jedem Belasteten angenommen werden kann. Die Abgabe ist eine Folge dieses geschaffenen Systems, das eine Einkommenssicherung der Zuckerbetriebe ermöglicht.⁷⁶⁰ Insgesamt ist die Zuckerabgabe damit eine unionale nichtsteuerliche Last. Der Vorteil einer inanspruchnahmefähigen Ankaufstelle wurde vom Hoheitsträger für den Abgabepflichtigen erschaffen und dieser hat in der Folge eine Zahllast zu tragen. Die Leistungsgewährung in Form der potentiell inanspruchnehmbaren Absatzsicherungsleistung an die Erzeuger bildet das Kernmerkmal der Abgabe; die Anknüpfung an eine Kostenverursachung stellt demgegenüber lediglich eine weiterführende Zahllastrechtfertigung dar. Die Zuckermarktabgabe kann somit insgesamt dem weiten unionalen Beitragsbegriff zugeordnet werden.⁷⁶¹

e. Exkurs: Eigenmittelintegrierte Sachbereichsabgaben als systemwidriger Problembereich am Beispiel der durch Art. 43 AEUV gesetzten Agrarabgaben

Eigenmittel dienen einer unterschiedslosen Finanzierung aller im Gesamthaushaltsplan der Europäischen Union ausgewiesenen Ausgaben.⁷⁶² Sachbereichsabgaben finanzieren demgegenüber spezielle Sachbereichsaufgaben; sie werden zweckgebunden erhoben und separat verbucht und eine Einstellung in den allgemeinen Haushalt, zur allgemeinen Verfügung, ist gerade nicht

⁷⁵⁹ Siehe sogleich Teil C III 1 e dieser Arbeit.

⁷⁶⁰ Vgl. Bujard, Der deutsche Interesseneinfluß auf die EWG-Zuckerpolitik, S. 70.

⁷⁶¹ Vgl. zum Ergebnis beispielhaft: Gutachten des Gerichtshofes vom 26.4.1977, EuGH 1977, S. 743; sowie den Beitragsbegriff in: EuGH C-414/93, Slg. 1995, I-1339, Rn. 1 ff.

⁷⁶² Art. 6 EMB 2014, ABl. Nr. L 168 (2014) S. 109, vom 26.5.2014.

vorgesehen.⁷⁶³ Insofern konterkariert die Zuckermarktordnung dieses Prinzip. Die Zuckerabgaben werden als Eigenmittel in den allgemeinen Haushalt eingestellt und dienen der Finanzierung aller Unionsaufgaben gleichermaßen. Es kann dennoch nicht davon ausgegangen werden, dass diese Einnahmen deshalb keine Sachbereichsabgaben sind, denn sie werden mittels der auf Art. 43 AEUV gestützten Kompetenz zur Regulierung des Agrarmarktes erhoben.⁷⁶⁴ Insofern ist die Widersprüchlichkeit offensichtlich: einerseits werden Abgaben innerhalb eines Sachbereichs erhoben, andererseits als Eigenmittel dem allgemeinen Haushalt zur Verfügung gestellt.

Die grundsätzliche Frage, ob die Anwendung des Verfahrens nach Art. 311 Abs. 3 AEUV für die unionale Ertragsberechtigung von Sachbereichsabgaben notwendig sein muss, wurde bereits erörtert und verneint.⁷⁶⁵ Es stellt sich im Folgenden die Frage, ob die Rechtfertigungsnotwendigkeit von Sachbereichsabgaben, als innerhalb des Sachbereichs reinvestierte Zahl-lasten, vom Eigenmittelbeschluss überdeckt wird. Das Ergebnis wäre, dass in jedem Sachbereich Abgaben erhoben werden könnten, die ohne Rechtfertigungsnotwendigkeit der Reinvestition in den speziellen Sachbereich schlussendlich dem allgemeinen Haushalt zufließen.

Scheinbar bildet dies ein unbefriedigendes Ergebnis der Rechtssicherheit und Systematik. Durchaus wirkt das Ergebnis allerdings konsistent, wenn davon ausgegangen wird, dass der Eigenmittelbeschluss die Kompetenz besitzt, jedwede Abgabe dem allgemeinen unionalen Haushalt zu zuordnen. Infolgedessen sind bei Eigenmittelerhebungen bedeutend schwerwiegendere Schranken zu erfüllen, als bei Sachbereichsabgaben. Diese können für gewöhnlich mittels qualifizierter Mehrheit gesetzt werden, wohingegen der Eigenmittelbeschluss mit Einstimmigkeit des Rates beschlossen werden muss.⁷⁶⁶ Eine leichtfertige Transformation von Sachbereichsmitteln zu allgemeinen Haushaltsmitteln wird damit ausgeschlossen.

Es muss festgestellt werden, dass der Eigenmittelbeschluss insofern die Kompetenz besitzt, sämtliche Sachbereichsabgaben in den allgemeinen

⁷⁶³ Vgl. u. a. kritisch die Verbuchung der Mitverantwortungsabgabe Milch als Sachbereichsabgabe in dem Sonderbericht Nr. 4/93 über die Durchführung der Quotenregelung zur Regulierung der Milcherzeugung zusammen mit der Antwort der Kommission ABI. Nr. C 12 (1994) S. 1–64.

⁷⁶⁴ Vgl. VO des Rates, Nr. 1009/67, vom 18.12.1967, ABI. Nr. L 308 (1967) S. 1.

⁷⁶⁵ Siehe Teil B IV 2 dieser Arbeit; sowie EuGH Rs. 265/87, Slg. 1989, 2237, Rn. 11.

⁷⁶⁶ Siehe zum Eigenmittelbeschluss Art. 311 AEUV; sowie für Sachbereichsregulierungen bspw. Art. 43 AEUV.

Haushalt zu integrieren und ihnen in Folge dessen gleichzeitig die Rechtfertigungsnotwendigkeit zu nehmen, wieder in die entsprechenden Bereiche reinvestiert werden zu müssen. Im Bereich der Zuckermarktgebühren folgt daraus die atypische Finanzmittelzuordnung, welche jedoch keinen Verstoß gegen das aktuelle Finanzierungssystem gemäß Art. 311 AEUV, sondern eine Folgerung aus der Reichweite des Instruments Eigenmittelbeschluss⁷⁶⁷ darstellt. An der materiellen Qualifikation einer Abgabe ändert eine solche Eigenmitteleingliederung jedoch nichts.

2. Die Mitverantwortungsabgabe Milch

a. Allgemeines zur Mitverantwortungsabgabe Milch

Die Mitverantwortungsabgabe (MVA) Milch wurde im Jahr 1977 als Reaktion auf die erhöhte Milchproduktion, begründet durch eine gemeinschaftliche Preisgarantie für die Milcherzeuger, eingeführt⁷⁶⁸ und in angepasster Form bis 2015 erhoben.⁷⁶⁹ Sie basiert ebenso wie die Zuckermarktgebühren auf der Kompetenz zur Agrarmarktregulierung des Art. 43 EWGV und stellt damit als „Interventionsmaßnahme zur Regelung des Agrarmarktes“⁷⁷⁰ eine Sachbereichsabgabe dar. Im Zeitverlauf wurde die MVA Milch kontinuierlich angepasst und um eine zusätzliche sogenannte „Super-Abgabe“ ergänzt.⁷⁷¹ In den der originären MVA Milch zugrundeliegenden Entscheidungsgründen⁷⁷² wird davon ausgegangen, dass: „die Marktlage für Milcherzeugnisse in der Ge-

⁷⁶⁷ Zum Eigenmittelbeschluss siehe Teil B II 2 dieser Arbeit.

⁷⁶⁸ VO des Rates Nr. 1079/77, vom 17.5.1977, ABl. Nr. L 131 (1977) S. 6; so auch Lukanow/Nies, Die Milchgarantiemengen-Regelung, S. 11; siehe ausführlich Busse, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl., Art. 40 AEUV Rn. 21 ff.

⁷⁶⁹ Aufhebung der Verordnung (EG) Nr. 1234/2007 durch Art. 230 der VO des Parlaments und des Rates Nr. 1308/2013, vom 17.12.2013, ABl. Nr. L 347 (2013) S. 671 ff.

⁷⁷⁰ Art. 5 Abs. 1 der VO des Rates Nr. 1079/77, vom 17.5.1977, ABl. Nr. L 131 (1977) S. 7.

⁷⁷¹ Siehe VO des Rates Nr. 856/84, vom 31.3.1984, ABl. Nr. L 90 (1984) S. 10: „Trotz der Anwendung der Mitverantwortungsabgabe nahmen die Milchlieferungen in einem Ausmaß weiter zu, dass der Absatz der Übermengen zu Haushaltsbelastungen und Marktschwierigkeiten führen, die selbst die künftige Entwicklung der gemeinsamen Agrarpolitik gefährden. Nach eingehender Prüfung [...] ergibt sich, dass die wirksamste und in ihrer Auswirkung auf die Erzeugereinkommen am wenigsten einschneidende Methode [...] darin besteht, für zunächst fünf Jahre eine zusätzliche Abgabe auf die über eine Garantieschwelle hinausgehenden Milchlieferungen zu erheben“. Somit wurde eine „Superabgabe“ eingeführt, die fällig wird, sobald ein Milchproduzent die ihm durch die VO eingeführte Milchquote (ausgerichtet am MS, runtergebrochen auf die Betriebe) überschreitet; siehe auch zur Darstellung des Systems Voss, Die Milch-Garantiemengen-Verordnung, RIW 1985, S. 870; Ehle, Abgaben und Erstattungen des EG-Marktordnungsrechts, S. 246; Nottelmann, Der Haushalt der Europäischen Gemeinschaften, S. 155, 157; Lukanow/Nies, Die Milchgarantiemengen-Regelung, S. 11; als „zusätzliche“ Abgabe: Priebe, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Art. 40 AEUV Rn. 27.

⁷⁷² VO des Rates Nr. 1079/77, vom 17.5.1977, ABl. Nr. L 131 (1977) S. 6.

meinschaft durch strukturelle Überschüsse gekennzeichnet ist, die sich aus einem Ungleichgewicht zwischen Angebot und Nachfrage bei den unter die Verordnung [...] fallenden Erzeugnissen ergeben. Um ein besseres Verhältnis zwischen Erzeugung und Marktbedarf schrittweise wiederherzustellen und die erheblichen finanziellen Lasten, die sich aus der derzeitigen Lage, insbesondere den beträchtlichen Überschüssen, für die Gemeinschaft ergeben, zu mildern, muß ein engerer Zusammenhang zwischen der Erzeugung und den Absatzmöglichkeiten für Milcherzeugnisse hergestellt werden. Zu diesem Zweck ist es angesichts der hier auf dem Spiel stehenden öffentlichen Interessen notwendig, [...] eine Mitverantwortungsabgabe einzuführen [...]. In Verbindung mit der Abgabe müßten spezifische Maßnahmen zur Erweiterung der Märkte und zum Absatz der Überschüsse auf dem Markt der Gemeinschaft und dem Weltmarkt vorgesehen werden. Alle [...] Maßnahmen zielen darauf ab, den Markt für Milcherzeugnisse zu regulieren und zu stabilisieren und damit das bestehende Interventionssystem zu ergänzen.“

Die MVA Milch hatte somit zwei Aufgaben zu erfüllen: einerseits eine gewisse Summe zur gesamten Milchmarktfinanzierung zu erwirtschaften und andererseits gleichzeitig die Erzeuger davon abzuhalten, ihre Produktion während des betreffenden Wirtschaftsjahres zu steigern.⁷⁷³ Die ursprüngliche MVA wurde beim Verkauf sämtlicher an die Molkereien gelieferten Milchmengen vom Erzeuger erhoben. Die später eingeführte zusätzliche (Super-)Abgabe wurde in einer gewissen Höhe erhoben, sofern eine Überproduktion über eine vorher zugeteilte Maximalquote vorlag.⁷⁷⁴ Dies bewirkte die Überproduktion verschärft uninteressant zu machen, da die Erträge der Produzenten reduziert wurden.

Der Begriff der Mitverantwortungsabgabe suggeriert etymologisch eine Auferlegung der Mitverantwortung für einen bestimmten Zustand, an den eine Abgabe geknüpft wird, um jenen im Ergebnis in einer nicht näher gearteten Form auszugleichen oder abzuändern. Damit wird die Mitverantwortungsabgabe – derart wörtlich betrachtet – zu einer Abgabe für einen bestimmten Personenkreis, der für einen bestimmten Zustand eine Mitverantwortung trägt, bzw. zu tragen haben soll. Eine solche Mitverantwortung wird in der Folge mit einer Zahlungsverpflichtung belastet.

⁷⁷³ Siehe zur Wirkungsweise von MVA: EuGH C-8/89, Slg. 1990, I-2515, Rn. 9 f.; Dänzer-Vanotti, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Milch-Garantiemengen-Regelung, RIW 1987, S. 47; Hatje, Anmerkung zum FG Hamburg, Urteil vom 12.5.1987 – IV 89/87 N, EuR 1987, S. 353.

⁷⁷⁴ VO des Rates, Nr. 3950/92, vom 28.12.1992, ABl. Nr. L 405 (1992) S. 1.

Entsprechend der MVA Milch-Verordnung⁷⁷⁵ berechnete sich jährlich die Höhe der MVA neu, betrug mindestens 1,5 %, überstieg jedoch nicht 4 % des für das betreffende Milchwirtschaftsjahr geltenden Richtpreises für Milch. Mit den so aufgebrauchten Finanzmitteln sollten Maßnahmen zur Erweiterung der Märkte für Milcherzeugnisse ergriffen werden; insbesondere die Erweiterung der Märkte innerhalb der Gemeinschaft, die Erweiterung der Märkte außerhalb der Gemeinschaft, die Erforschung neuer Absatzmöglichkeiten und verbesserter Erzeugnisse, wurden als Ziele definiert.⁷⁷⁶ Diese Milchmarkt-Abgabe führte somit für den abgrenzbaren Personenkreis der Milcherzeuger zu einer Zahl-Last, die in ihrer Zielrichtung sachpolitisch ausgeprägt war und den bestimmten Sachbereich zweckgebunden positiv beeinflussen sollte. Mit diesen grundlegenden Charakteristika ähnelt die Mitverantwortungsabgabe der national bekannten Sonderabgabe⁷⁷⁷. Dies wurde auch innerhalb nationaler Gerichtsverfahren⁷⁷⁸ vertreten. Unional gilt es jedoch, trotz einer vorhandenen Ähnlichkeit, diese Abgabe autonom zu betrachten und ihre materielle Qualifikation herauszustellen. Insbesondere ist kritisch zu hinterfragen, ob eine unionale Sonderabgabenqualifikation tatsächlich eine notwendige Folge aus der Ähnlichkeit der MVA Milch und des nationalen Sonderabgabentypus darstellt.

b. Die Einnahmequalifikation der MVA Milch als Eigenmittel

Die Mitverantwortungsabgabe Milch (inkl. der Superabgabe) erwirtschaftete Geldmittel, bei denen hinsichtlich ihrer Qualifizierung als Eigenmittel festgestellt werden muss, dass jene mangels expliziter Nennung im Eigenmittelbeschluss keinen Teil dieser Einnahmen der Gemeinschaft bzw. der Union darstellten.⁷⁷⁹ Dies unterscheidet die Mitverantwortungsabgabe dazu von den

⁷⁷⁵ Art. 2 Abs. 3 der VO des Rates Nr. 1079/77, vom 17.5.1977, ABl. Nr. L 131 (1977) S. 7; EuGH Rs. 179/84, Slg. 1985, 2301, Rn. 7: Der „Richtpreis“, auf den Artikel 2 der Verordnung Nr. 1079/77 verweist, ist in Artikel 3 der Verordnung Nr. 804/68 des Rates vom 27.6.1968 über die gemeinsame Marktorganisation für Milch und Milcherzeugnisse (Abl. Nr. L 148, S. 13) als der Milchpreis definiert, „der für die von den Erzeugern im Milchwirtschaftsjahr insgesamt verkaufte Milch angestrebt wird, und zwar entsprechend den Absatzmöglichkeiten, die sich auf dem Markt der Gemeinschaft und den Märkten außerhalb der Gemeinschaft bieten“. Dieser Preis wird jährlich vom Rat „für Milch mit 3,7 v. H. Fettgehalt frei Molkerei“ festgesetzt.

⁷⁷⁶ Art. 4 Abs. 1, 2 der VO des Rates Nr. 1079/77, vom 17.5.1977, ABl. Nr. L 131 (1977) S. 7.

⁷⁷⁷ Siehe Teil A III dieser Arbeit sowie grundlegend: BVerfGE 55, 274 und BVerfGE 67, 256.

⁷⁷⁸ BFH, 7. Senat, Beschluss vom 26.7.2011, Az. VII B 134/10; BFH, 7. Senat, Beschluss vom 28.11.2006, Az. VII B 54/06; FG Mecklenburg-Vorpommern, 3. Senat, Urteil vom 12.11.2008, Az. 3 K 416/07.

⁷⁷⁹ Bittner, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 40 AEUV Rn. 83; Ehle, Abgaben und Erstattungen des EG-Marktdnungsrechts, S. 243 f.; Birk, in: Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 5 Rn. 36; Hecker, in: Lenz (Hrsg.), EGV, 1. Aufl.,

Zuckermarkt看gaben, welche per Deklaration Eigenmittel ausbilden.⁷⁸⁰ Genau betrachtet und abgestellt auf die tatsächliche haushaltsmäßige Behandlung der Erträge muss darüber hinaus festgestellt werden, dass die MVA Milch eine Verrechnungsart sui generis begründet hat: die sog. „Negativausgabe“⁷⁸¹. So wird auch vom europäischen Rechnungshof konstatiert⁷⁸², die MVA sei kein Teil der Eigenmittel. Sie werde als negative Ausgabe zugunsten von Kapitel 20 "Milch und Milcherzeugnisse" von Titel 2 in Teil B des Haushaltsplans angesehen.⁷⁸³ Der Rechnungshof⁷⁸⁴ führt weiter aus, dass er seine Kritik⁷⁸⁵ an der Anwendung der Methode der negativen Ausgaben (Verbuchung bestimmter Einnahmen im Haushaltsplan durch Abzug von den Ausgaben) nur wiederholen könne. Die Praxis, negative Posten in den Ausgabenteil des Haushaltsplans einzubeziehen, widerspreche dem Haushaltsgrundsatz der Vollständigkeit, der in Art. 4 Abs. 1 der Haushaltsordnung normiert sei, demnach alle Einnahmen und Ausgaben in voller Höhe in den Haushaltsplan und in die Haushaltsrechnung ohne vorhergehende Verrechnung einzusetzen seien. Auch die Kommission bestätigte die Änderungsbedürftigkeit einer derartigen Verbuchungspraxis.⁷⁸⁶

Art. 201 EGV Rn. 2; Nottelmann, Der Haushalt der Europäischen Gemeinschaften, S. 27; Magiera, FS Carstens, S. 195 f.; Hidien, Der Rechtscharakter der Mehrwertsteuer-Einnahmen der EU, EuR 1997, S. 100, sieht die mangelnde Zuordnung der Agrarabgaben zu den EM nur aus „technischen Gründen“ als nicht gegeben. Vgl. auch FG Hamburg, Urteil vom 12.5.1987 – IV 89/87 N, EuR 1987, S. 348.

⁷⁸⁰ Art. 2 des Ratsbeschlusses über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union, ABl. Nr. L 168 (2014) S. 107.

⁷⁸¹ U. a. Kopp, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 40 AEUV Rn. 111; Bieber, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 311 AEUV Rn. 42; Bittner, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 40 AEUV Rn. 83; Häde, Finanzausgleich, S. 451; vgl. zur Qualifikation als „sonstige Einnahmen“ Busse, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl., Art. 40 AEUV Rn. 140.

⁷⁸² Sonderbericht Nr. 4/93 über die Durchführung der Quotenregelung zur Regulierung der Milcherzeugung zusammen mit der Antwort der Kommission ABl. Nr. C 12 (1994) S. 1–64.

⁷⁸³ So auch Hecker, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/EGV, 3. Aufl., Art. 269 EGV Rn. 7; auch Strasser, Die Finanzen Europas, S. 163, bezeichnet diese negativ-Ausgaben als in einer Grauzone zwischen Einnahmen und Ausgaben im Gesamthaushaltsplan.

⁷⁸⁴ Sonderbericht Nr. 4/93 über die Durchführung der Quotenregelung zur Regulierung der Milcherzeugung zusammen mit der Antwort der Kommission ABl. Nr. C 12 (1994) S. 1–64.

⁷⁸⁵ Siehe Jahresbericht zum Haushaltsjahr 1990, Ziffern 3.21 - 3.22, ABl. Nr. C 324 (1991) S. 1.; kritisch zur Ansicht des Rechnungshofes Börner, Die Unzulässigkeit einer Steuer auf Nichtbutterfette nach dem EWGV, S. 9.

⁷⁸⁶ Stellungnahme Nr. 1/2001 zu einem Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1258/1999 des Rates über die Finanzierung der Gemeinsamen Agrarpolitik sowie anderer Verordnungen betreffend die Gemeinsame Agrarpolitik, ABl. Nr. C 55 (2001) S. 1–4; siehe auch grds. zu dem Verhältnis von Sachbereichsabgaben und Kommission: Lienemeyer, Die Finanzverfassung der EU, S. 220 Fn. 220.

Korrekt formuliert der Rechnungshof damit die bereits in dieser Untersuchung enthaltenen Folgerungen⁷⁸⁷ der Qualifizierung der MVA Milch: die Einnahmen aus dieser Abgabeform bildeten keine Eigenmittel im technischen Sinn. Sie waren dennoch ein Zufluss an Geldwerten, welcher eine haushaltsmäßige Beeinflussung bewirkte. Die Einnahmen aus der Abgabebearbeitung waren reale Einnahmen, selbst wenn sie als verbuchte Negativausgaben einem Wortneukonstrukt entsprangen. Präzise systematisiert bildete die MVA Milch (inkl. der Superabgabe) damit als Sachbereichs(lenkungs)abgabe „sonstige Einnahmen“ i. S. d. Art. 311 Abs. 2 AEUV.⁷⁸⁸ Zwar widerspricht eine solche Verbuchungspraxis, welche die Kommission und der Rechnungshof zu recht bemängelten, dem Grundsatz des Art. 4 Abs. 1 der Haushaltsordnung⁷⁸⁹, jedoch ist die Zweckgebundenheit einer solchen Einnahme im Vergleich zu den Eigenmittel-Einnahmen grundsätzlich zulässig. Wo Eigenmittel einer unterschiedslosen Finanzierung aller im Gesamthaushaltsplan der Europäischen Union ausgewiesenen Ausgaben dienen⁷⁹⁰, können Sachbereichsabgaben spezielle Sachbereichsaufgaben finanzieren und damit zweckgebunden erhoben werden.⁷⁹¹ Die „sonstigen Einnahmen“ i. S. d. Art. 2 Abs. 2 des Eigenmittelbeschlusses dienen dagegen gem. Art. 6 des Eigenmittelbeschlusses⁷⁹² ebenso wie die regulären Eigenmittel unterschiedslos der Gesamthaushaltsfinanzierung. Festgestellt werden kann damit, dass die Bezeichnung „sonstige Einnahmen“ doppeldeutig ist. Es besteht eine Unterscheidungsnotwendigkeit zwischen „sonstigen Einnahmen“ i. S. d. Art. 2 Abs. 2 des Eigenmittelbeschlusses und des Art. 311 Abs. 2 AEUV.

⁷⁸⁷ Siehe dazu Teil B II 3 d dieser Arbeit.

⁷⁸⁸ Als „sonstige Einnahmen“ i. S. d. Art. 311 Abs. 2 AEUV teilt i. E. Birk, in: Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 5 Rn. 45, u. a. mit Hinweis auf Messal, Das Eigenmittelsystem der Europäischen Gemeinschaft, S. 57, die MVA ein; auch Götz, FS Friauf, S. 54 sieht die „sonstigen Einnahmen“ als aufnahmefähig für die MVA Milch an; vgl. Magiera, FS Röss, S. 628; Magiera, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Art. 269 EGV Rn. 36 ff.; vgl. auch Niedobitek, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 32.

⁷⁸⁹ Sonderbericht Nr. 4/93 über die Durchführung der Quotenregelung zur Regulierung der Milcherzeugung zusammen mit der Antwort der Kommission ABl. Nr. C 12 (1994) S. 1–64; Stellungnahme Nr. 1/2001 zu einem Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1258/1999 des Rates über die Finanzierung der Gemeinsamen Agrarpolitik sowie anderer Verordnungen betreffend die Gemeinsame Agrarpolitik, ABl. Nr. C 55 (2001) S. 1–4.

⁷⁹⁰ Art. 6 des Ratsbeschlusses über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union, ABl. Nr. L 168 (2014) S. 107.

⁷⁹¹ Vgl. FG Hamburg, Urteil vom 12.5.1987 – IV 89/87 N, EuR 1987, S. 349; m. N. a. die a. A. von Heck, in: G/B/T/E, EWGV, 3. Aufl., Art. 201 Rn. 30.

⁷⁹² Ratsbeschluss über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union, ABl. Nr. L 168 (2014) S. 107.

Die Milchmarkt看gaben im Sinne der zugrundeliegenden Verordnung⁷⁹³ wurden explizit nicht zur allgemeinen Haushaltsfinanzierung erhoben, sondern stellten Interventionsmechanismen für einen bestimmten Politikbereich dar. Damit können solche Sachbereichsmittel zwar erhoben werden, jedoch sind sie sodann auf die inhaltliche Zweckbestimmung festgelegt⁷⁹⁴. Eigenmittel stellen solche Abgaben grundsätzlich nicht dar, zumindest soweit ein Eigenmittelbeschluss diesen Grundsatz nicht durchbricht.⁷⁹⁵

Dieses Ergebnis findet sich auch in der EuGH-Rechtsprechung wieder. Der EuGH stellte insbesondere in der Rs. Stöling⁷⁹⁶ keine Mängel hinsichtlich der Kompetenzgrundlage der zugrundeliegenden Verordnung für die MVA Milch heraus.⁷⁹⁷ Der entsprechende Art. 43 AEUV sei eine ausreichende Grundlage für die Setzung von Abgaben solcher Art wie die der MVA Milch im Rahmen von Interventionsprogrammen der Sachpolitiken. Auch sah der EuGH für Sachbereichsabgaben keine mangelnde Ertragskompetenz und billigte folglich diesbezüglich ebenso die MVA. Hinsichtlich der Qualifikation als Eigenmittel stellte der EuGH⁷⁹⁸ stets fest, dass keine Zuordnung bestehe. Bei der Qualifikation als sonstige Einnahme kam der EuGH⁷⁹⁹ zu dem Schluss, dass Mitverantwortungsabgaben nicht unter diese in Art. 6 i. V. m. Art. 2 des Eigenmittelbeschlusses genannten „sonstigen Einnahmen“ fallen, die aufgrund ihres Merkmals der allgemeinen Haushaltsfinanzierung einer zusätzlichen Rechtsgrundlage – des Verfahrens nach Art. 311 Abs. 3 AEUV – bedürfen. Der EuGH⁸⁰⁰ betont des Weiteren, an der o. g. Auffassung ändere auch Art. 2 Abs. 2 des Eigenmittelbeschlusses nichts, wo es heißt: „In den Gesamthaushaltsplan [...] einzusetzende Eigenmittel sind ferner Einnahmen aus sonstigen, [...] im Rahmen einer gemeinsamen Politik eingeführten Abgabe[n], sofern das Verfahren nach Artikel 269 des EG-Vertrags (Art. 311 AEUV) [...] durchgeführt worden ist.“ Schon nach ihrem Wortlaut solle diese Vorschrift

⁷⁹³ Vgl. VO des Rates Nr. 1079/77, vom 17.5.1977, ABl. Nr. L 131 (1977) S. 6 ff.

⁷⁹⁴ Siehe auch Lienemeyer, Die Finanzverfassung der EU, S. 248, dessen Ausführungen zu Sonderabgaben kritisch zu betrachten sind, dem jedoch im Ergebnis zu den Sachbereichsabgaben zugestimmt werden kann.

⁷⁹⁵ Dazu ausführlich: Eigenmittelintegrierte Sachbereichsabgaben als systemwidriger Problembereich, in Teil C III 1 e dieser Arbeit.

⁷⁹⁶ EuGH Rs. 138/78, Slg. 1979, 713, Rn. 13.

⁷⁹⁷ Der BFH schließt sich dem an: BFHE 146, 302; siehe auch Dänzer-Vanotti, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Milch-Garantiemengen-Regelung, RIW 1987, S. 50.

⁷⁹⁸ U. a. EuGH Rs. 179/84, Slg. 1985, 2301, Rn. 11; vgl. auch FG Hamburg, Urteil vom 12.5.1987 – IV 89/87 N, EuR 1987, S. 348.

⁷⁹⁹ EuGH Rs. 265/87, Slg. 1989, 2237, Rn. 11, obwohl sich dieses Urteil auf die MVA Getreide bezieht, kann dennoch die grds. Argumentationslinie problemlos auch Übertragung auf die MVA Milch finden.

⁸⁰⁰ EuGH Rs. 265/87, Slg. 1989, 2237, Rn. 11.

lediglich die Schaffung neuer Eigenmittel im Rahmen einer gemeinsamen Politik unter der Voraussetzung ermöglichen, dass das Verfahren des Art. 311 Abs. 3 AEUV eingehalten werde. Diese Vorschrift könne jedoch nicht entgegen ihrem Wortlaut dahin ausgelegt werden, dass sie für den Erlass einer Maßnahme, die sich in den Rahmen einer Gemeinsamen Politik einfügt, das Verfahren des Art. 311 Abs. 3 AEUV vorschreibt, nur weil mit dieser Maßnahme Einnahmen erzielt werden.⁸⁰¹

Mit dem Ausschluss aus dem für „sonstige Einnahmen“ zwingend vorgeschriebenen Verfahren des Art. 311 Abs. 3 AEUV wird folglich ausgedrückt, dass eine bestimmte Abgabe- bzw. Einnahmeform, obwohl Mittel der Union, keine Eigenmittel oder „sonstigen Einnahmen“ i. S. d. Eigenmittelbeschlusses bildet, sondern sich von diesen unterscheidet, weil die Abgabe in einem bestimmten (Agrar-)Sektor erhoben und nur zur Finanzierung der Ausgaben in diesem Sektor verwendet wird. Insoweit stimmen die in dieser Arbeit entwickelten Grundsätze mit der Rechtsprechung des EuGH überein. Die MVA Milch bildete demnach eine sonstige Einnahme i. S. v. Art. 311 Abs. 2 AEUV, als Sachbereichsabgabe mit zwingend an den Sachbereich rückgekoppelten Finanzmitteln.

c. Die materielle Qualifikation der MVA Milch als steuerliche Abgabe

Der in dieser Untersuchung erarbeitete Steuerbegriff des Unionsrechts⁸⁰² bezeichnet eine Steuer als eine hoheitlich festgesetzte Abgabe, die dem ertragsberechtigten Hoheitsträger, ohne einen Gegenleistungsbezug für den Abgabepflichtigen, für die allgemeine Ausgabendeckung der öffentlichen Hand zufließt. Es konnte jedoch festgestellt werden, dass ein nicht existenter Gegenleistungsbezug das einzig unzweifelhaft fundamentale Abgrenzungskriterium zu den nicht-steuerlichen Abgaben darstellt und die übrigen Steuerdefinitionsmerkmale im Vergleich vielmehr Indizwirkung aufweisen.⁸⁰³ Ein solches Indizmerkmal der allgemeinen Ausgabendeckung erscheint für die MVA Milch

⁸⁰¹ EuGH Rs. 265/87, Slg. 1989, 2237, Rn. 11.

⁸⁰² Siehe Teil B III 2 dieser Arbeit; Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu der "Mitteilung der Kommission über 'Umweltsteuern und -gebühren im Binnenmarkt'", ABl. Nr. C 355 (1997) S. 79; EuGH Rs. 23/68, Slg. 1969, 43, Rn. 18 ff.; EuGH Rs. 32/67, Slg. 1968, 63, Rn. 4; vgl. auch EuGH C-191/94, Slg. 1996, I-1859, Rn. 12; EuGH Rs. 23/68, Slg. 1969, 43, Rn. 15; EuGH C-191/94, Slg. 1996, I-1859, Rn. 15, 26.

⁸⁰³ Beispielhaft die Steuerdefinition der Kommission in: EuGH C-191/94, Slg. 1996, I-1895, Rn. 9 sowie Teil B III 2 dieser Arbeit.

nicht erfüllt, da eine an das Verursacherprinzip⁸⁰⁴ anzuknüpfende Speziallastfinanzierung innerhalb eines bestimmten Sachbereichs ausgeglichen werden sollte, anstatt der Förderung des allgemeinen Haushalts.⁸⁰⁵

Der EuGH⁸⁰⁶ urteilte diesem Ergebnis entsprechend, dass grundsätzlich in derart ausgestalteten Marktorganisationsabgaben wie der MVA Milch oder Getreide keine steuerliche Belastung gesehen werden könne; solche Abgaben stellen „vielmehr Maßnahmen der Agrarpolitik dar, die das Wachstum auf dem durch strukturelle Überschüsse gekennzeichneten Markt dadurch begrenzen und verhindern sollen, indem sie einen unmittelbaren Druck auf den an die Erzeuger gezahlten Preis ausüben“. Diese Darstellung ermangelt jedoch der materiellen Beantwortung der Steuereigenschaftsfrage. Es bleibt insofern seitens des EuGH offen, weshalb eine Marktregulierung nicht auch durch steuerliche Interventionsmittel generiert werden könnte; eine Verhaltenslenkung mittels Abgaben widerspricht nicht den erarbeiteten Steuercharakteristika. Lediglich die konkrete Ausgestaltung der Abgabe selbst lässt Rückschlüsse auf den materiellen Gehalt zu. Insbesondere bei der Verbuchung von Abgabeerlösen konnte herausgestellt werden, dass anhand der Zuckermarkt abgaben eine Dissonanz zwischen allgemeiner Haushaltsfinanzierung und nicht-steuerlichen Sachbereichs abgaben vorliegt.⁸⁰⁷ Daher ist auch die Verbuchungspraxis der MVA Milch, nur als Indiz ihres materiellen Gehalts zu verstehen. Eine funktionale Betrachtung ist zwingend.

Die MVA Milch, die einen engeren Zusammenhang zwischen der Erzeugung und den Absatzmöglichkeiten herstellen sollte, zudem auf die Erweiterung der Märkte, die Erforschung neuer Absatzmöglichkeiten sowie verbesserter Erzeugnisse ausgerichtet wurde,⁸⁰⁸ kam schlussendlich entscheidend der Gesamtgruppe der Milchwirtschaft zugute, welche einen Teilmarkt der Agrarwirtschaft darstellt. Nur dieser Gruppe wurde durch die Marktsicherung der Vorteil einer existentiellen Sicherung geschaffen. Eine solch fördernde Ausgestaltung der MVA Milch, bei der zudem eine Verbuchung in den allgemeinen Haushalt zur allgemeinen Verfügung nicht vorgesehen war und auch nicht praktiziert wurde, kann als ein gewichtiges Merkmal zur Absprache ihrer materiellen

⁸⁰⁴ Siehe Teil C III 2 d bb dieser Arbeit.

⁸⁰⁵ Siehe VO des Rates Nr. 1079/77, vom 17.5.1977, ABl. Nr. L 131 (1977) S. 6 ff.

⁸⁰⁶ EuGH C-8/89, Slg. 1990, I-2515, Rn. 9 f.

⁸⁰⁷ Siehe Teil C III 1 e dieser Arbeit.

⁸⁰⁸ Siehe VO des Rates Nr. 1079/77, vom 17.5.1977, ABl. Nr. L 131 (1977) S. 6 ff.

Steuereigenschaft gelten.⁸⁰⁹ Als Sachbereichsabgabe ist die haushaltsferne Ausgestaltung im Übrigen konsequent, denn wo die Eigenmittel einer unterschiedslosen Finanzierung aller im Gesamthaushaltsplan der Europäischen Union ausgewiesenen Ausgaben dienen⁸¹⁰, finanzieren Sachbereichsabgaben spezielle Sachbereichsaufgaben und werden damit zweckgebunden erhoben. Dies bedingt jedoch nicht die Schlussfolgerung, dass sämtliche Eigenmittel damit Steuern wären, nur weil sie eine allgemeine Haushaltsfinanzierung bewirken; dies wird insbesondere an den Zuckermarkt abgaben, welche als nicht-steuerliche Lasten identifiziert wurden⁸¹¹ und den überaus kritisch zu sehenden BSP-Mitteln deutlich.⁸¹² Es zeigt sich vielmehr an dieser Darstellung, dass die unionalen Steuerdefinitionsmerkmale stets eine funktionale Betrachtung der Abgabe bedingen und jede Abgabe für sich individuell auf ihren materiellen Gehalt, insbesondere auf ihren Vorteils- bzw. Gegenleistungsbezug, hin überprüft werden muss, unabhängig ihrer Zuordnung zu Sachbereichsabgaben oder Eigenmitteln. Für die Verdeutlichung ihrer nicht-steuerlichen Ausgestaltung kann die MVA Milch in Abgrenzung zu den Umlagen der Montanunion gesehen werden, welche materiell als Steuern identifiziert werden konnten.⁸¹³ Diese führten in Form der allgemeinen Marktunterstützung zu einer Stabilisation des Kohle- und Stahlmarktes, konnten jedoch nicht als individualisierbare Leistung im Sinn einer Gegenleistung angesehen werden, da nicht nur einer bestimmten Gruppe innerhalb eines umfangreicheren Gesamtmarktes eine Schutzfunktion zukam, sondern dem absoluten Gesamtmarkt, für den die EGKS die ausschließliche Regelungsautorität besaß.⁸¹⁴ Damit wies die Montanunionstätigkeit, welche durch die Umlage finanziert wurde, keinen hinreichenden Gegenleistungsbezug für diejenigen zur Abgabe verpflichteten Unternehmen auf. Zudem wurde die Gesamtheit der EGKS durch die Umlage finanziert, nicht ausschließlich der geschaffene Vorteil einer Teilgruppe. Anders ist dies bei der MVA Milch, die sich als Teilmarktregulierungsinstrument eindeutig von der Gesamtmarktregulierung durch die EGKS-Umlage unterscheiden lässt und zudem eine gewisse Verursachungsrückkopplung aufwies.

⁸⁰⁹ Vgl. die Verbuchung als „negative Ausgabe“ zugunsten von Kapitel 20 "Milch und Milcherzeugnisse" von Titel 2 in Teil B des Haushaltsplans, Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 4/93 über die Durchführung der Quotenregelung zur Regulierung der Milcherzeugung, zusammen mit der Antwort der Kommission ABI. Nr. C 12 (1994) S. 1–64.

⁸¹⁰ Art. 6 des Ratsbeschlusses über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union, ABI. Nr. L 168 (2014) S. 107.

⁸¹¹ Siehe Teil C III 1 dieser Arbeit.

⁸¹² Siehe allgemein zu den Eigenmitteln und der Kritik zu den BSP-Mitteln Teil B II dieser Arbeit.

⁸¹³ Siehe Teil C I 1 dieser Arbeit.

⁸¹⁴ Siehe Teil C I 1 dieser Arbeit.

Da die untersuchte MVA Milch eine Teilmarktverhaltensabgabe darstellt und die Kostenrückkopplung der Abgabeschuldner-Existenzsicherungsausgestaltung enthält, rückt die Abgabe vielmehr in die Nähe der nicht-steuerlichen Abgabe⁸¹⁵. Insofern erscheint es insgesamt folgerichtig die Steuereigenschaft der MVA Milch, als Ausprägung einer besonderen und individualisierbaren Marktorganisationsabgabe (auch in Übereinstimmung mit der Ansicht des EuGH⁸¹⁶), materiell auszuschließen.

d. Die Qualifikation der MVA Milch als gegenleistungsbezogene Last

Da die untersuchte MVA Milch nach den erarbeiteten Thesen sowie in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des EuGH⁸¹⁷ materiell keine Steuer darstellt, folgt eine Prüfung als gegenleistungsbezogene Last. Im unionalen Gebühren- und Beitragsverständnis muss nach den bisherigen Ergebnissen generell auf einen Gegenleistungsbezug abgestellt werden; eine Gebühr im so verstandenen weiten unionalen Sinn ist eine Abgabebelastung durch einen Hoheitsträger, die entweder das Kosten- oder das Äquivalenzprinzip der Gegenleistung von Abgabe und Vorteil für den Abgabepflichtigen in verhältnismäßiger Weise berücksichtigt.⁸¹⁸ Hieran anknüpfend ist ein unionaler Beitrag eine Geldzahlungslast, wenn aus ihm – im Gegensatz zur Gebühr – eine zumindest potentielle Inanspruchnahme einer bestimmten Gegenleistung für den Abgabepflichtigen erwächst. Wobei auch das Kosten- oder das Äquivalenzprinzip der Gegenleistung von Abgabe und Vorteil für den Abgabepflichtigen in verhältnismäßiger Weise Berücksichtigung finden muss.⁸¹⁹

aa. Die Existenzsicherung als Vorteil und dessen Abschöpfung

Die Marktordnung für Milch sah vor, dass den Produzenten eine Preissicherung zukommt.⁸²⁰ Problematisch ist allerdings die Mittelbarkeit der Absatzkanäle der Produzenten. Wenn die Milcherzeuger keine Absatzmöglichkeiten auf dem regulären Markt fanden, so konnten diese die Interventionsstellen nicht

⁸¹⁵ Siehe zur vergleichenden Qualifikation der Zuckermarktabgabe Teil C III 1 dieser Arbeit.

⁸¹⁶ EuGH C-8/89, Slg. 1990, I-2515, Rn. 9 f.

⁸¹⁷ EuGH C-8/89, Slg. 1990, I-2515, Rn. 9 f.

⁸¹⁸ Siehe dazu Teil B III 3 a dieser Arbeit.

⁸¹⁹ Siehe dazu Teil B III 3 b dieser Arbeit.

⁸²⁰ VO des Rates Nr. 1079/77, vom 17.5.1977, ABl. Nr. L 131 (1977) S. 6; vgl. Lukanow/Nies, Die Milchgarantiemengen-Regelung, S. 11.

direkt beliefern und dort einen vorher festgelegten Mindestpreis erzielen; dies oblag den Molkereien.⁸²¹ Die Milcherzeuger waren vornehmlich auf die Vertriebswege über die Molkereien angewiesen. Die Molkereien hingegen konnten bei einer Absatzkrise auf dem regulären Markt die Interventionsstellen anliefern und sich somit den Interventionspreis sichern. Den Produzenten kam dies anschließend mittelbar zugute, indem wiederum die Molkereien eine abgesicherte Einnahmehasis hatten. Die Interventionsstellen konnten und wollten jedoch nicht regulärer Abnehmer sein, sondern allenfalls im Notfall diese Aufgabe übernehmen.⁸²² Die Interventionsstellen entwickelten sich dennoch im Verlauf der Marktordnung vermehrt zu attraktiven Absatzmöglichkeiten.⁸²³ Die von diesen Stellen an die Molkereien gezahlten Preise wurden durch die MVA Milch ausgeglichen. Insofern wurde den Produzenten eine Abgabe auferlegt, die eine mittelbare Verkaufsmöglichkeit über die Molkereien bei staatlichen Stellen, zu vorher festgelegten Preisen, finanzierte.

bb. Das Verursacherprinzip innerhalb der MVA Milch

In einer ohne MVA Milch existierenden Marktordnung mit vorhandenen Interventionspreisen hätte die Gruppe der Milchproduzenten insgesamt eine den Markt gefährdende Situation, über die Möglichkeit der Molkereien an die Interventionsstellen zu liefern, verursachen können. Eine Kostenvervielfachung bei den Interventionsstellen wäre eine Folge gewesen. Eine Abgabe zur Finanzierung und zur Vermeidung eines solchen Szenarios wurde auferlegt, um die Kosten auszugleichen sowie lenkend zu wirken.⁸²⁴ Insofern wurden die eingehenden Kosten für die Interventionsstellen mittels Abgabeberehebung ausgeglichen. Die MVA Milch wirkt als nicht-steuerliche Abgabe somit zumindest insoweit dem Verursacherprinzip⁸²⁵ entsprechend ausgestaltet.

⁸²¹ Siehe Art. 6, 7 der VO des Rates Nr. 804/68, über die gemeinsame Marktorganisation für Milch und Milcherzeugnisse, vom 27.6.1968, ABl. Nr. L 148 (1968) S. 16; vgl. auch Börner, Die Unzulässigkeit einer Steuer auf Nichtbutterfette nach dem EWGV, S. 6.

⁸²² Vgl. die inhaltlich übertragbaren Erwägungsgründe der VO des Rates, Nr. 1579/86, vom 23.5.1986, ABl. Nr. L 139 (1986) S. 26.

⁸²³ Kommission, Die Anpassung der gemeinsamen Marktorganisation für Milch und Milcherzeugnisse, S. 44; vgl. Busse, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl., Art. 40 AEUV Rn. 13.

⁸²⁴ Vgl. insgesamt die VO des Rates Nr. 804/68, über die gemeinsame Marktorganisation für Milch und Milcherzeugnisse, vom 27.6.1968, ABl. Nr. L 148 (1968) S. 16.

⁸²⁵ Siehe die VO des Rates Nr. 804/68, über die gemeinsame Marktorganisation für Milch und Milcherzeugnisse, vom 27.6.1968, ABl. Nr. L 148 (1968) S. 16; zur Existenz eines solchen unionalen Prinzips siehe die Rspr. des EuGH: u. a. EuGH C-254/08, Slg. 2009, I-6995, Rn. 52; EuGH C-188/07, Slg. 2008, I-4501, Rn. 72; EuGH C-293/97, Slg. 1999, I-2603, Rn. 51

Das Verursacherprinzip ist vor allem im Umweltrecht, insbesondere durch die Normierung in Art. 191 Abs. 2 S. 2 AEUV, unional anerkannt.⁸²⁶ Es besagt als Ausdruck des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes⁸²⁷, dass derjenige, der eine Umweltbelastung direkt oder indirekt hervorruft, für diese eine Abgabelast zu leisten haben soll.⁸²⁸ Es erscheint überzeugend, dieses umweltrechtliche Prinzip auch auf andere Sachbereichsregulierungen inhaltlich zu übertragen. Sofern eine Kostenprovokation einer bestimmten Gruppe zugerechnet werden kann, wirkt eine entsprechende Abgabepflichtauflastung geeignet, einen Ausgleich herzustellen.

Eine Verursacherabgabe stellt jedoch keine eigenständige Abgabeform dar, sondern das Verursacherprinzip bildet lediglich eine Rechtfertigungsoption von Zahllasten. Diese gilt es, je nach Einzelfall individuell zu bestimmen. Allerdings erscheint eine konkrete Zuordnung bei der MVA Milch schwierig. Bei dieser Abgabe kann sowohl eine beitragsentsprechende wie gebührenentsprechende Form angenommen werden. Eine dementsprechende Aussichtslosigkeit der unionalen Bestimmung, wie national durch das BVerfG im Wasserentnahmebeschluss⁸²⁹, wäre eine potentielle Folge. In Anlehnung an die Formel des BVerfG⁸³⁰, die Zulässigkeit einer Abgabe könne nicht davon abhängig sein, ob sie sich den gebräuchlichen Begriffen etwa der Gebühr oder des Beitrags einfüge, kann auch unional vertreten werden, dass eine detaillierte Untergliederung für die Rechtfertigung von Sachbereichsabgaben nicht notwendig erscheinen mag.⁸³¹ Die Ausgestaltung der Abgabe und ihre allgemeine Zuordnung zu den nicht-steuerlichen Lasten sind zumindest hinreichend für die unionale Rechtfertigung als Sachbereichsabgabe; einer konkreten Klassifikation als Gebühr oder Beitrag bedarf es dafür nicht zwingend. Gleichwohl ist eine Zuordnung möglich, sofern die unionalen Abgabencharak-

f.; sowie explizit die Nennung in Art. 191 Abs. 2 S. 2 AEUV. Hinweisend: „Jede Auslegung [dieses Prinzips] muss sich [...] vor Begrifflichkeiten hüten: die Versuchung ist groß, in den Grundsatz Theorien aus dem einzelstaatlichen Recht hineinzulegen, um sie dann als Interpretation des EU-Begriffs wieder herauszuholen“, Krämer, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 191 AEUV Rn. 51.

⁸²⁶ Epiney, in: Landmann/ Rohmer, Umweltrecht, Art. 191 AEUV Rn. 39.

⁸²⁷ EuGH C-293/97, Slg. 1999, I-2603, Rn. 52; Calliess, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl., Art. 191 AEUV Rn. 38; Krämer differenziert, das Verursacherprinzip sei seinem Kern nach ein ökonomisches Prinzip der Kostenzurechnung, nicht aber ein Rechtsgrundsatz, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 191 AEUV Rn. 55.

⁸²⁸ Calliess, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl., Art. 191 AEUV Rn. 38; Kahl, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 191 AEUV Rn. 96; Epiney, in: Landmann/ Rohmer, Umweltrecht, Art. 191 AEUV Rn. 39; Nettessheim, in: Grabitz/Hilf/Nettessheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 191 AEUV Rn. 107.

⁸²⁹ BVerfGE 93, 319.

⁸³⁰ BVerfGE 93, 319.

⁸³¹ Vgl. EuGH C-8/89, Slg. 1990, I-2515, Rn. 9 f.

teristika extensiv verstanden werden: Durch die Preissicherungsmechanismen enthält die der Abgabe zugrundeliegende VO⁸³² Bezugspunkte zu einer stetig gewährleisteten Preissicherung für die Erzeuger, welche sodann in Zusammenhang mit einer Kostenübertragung stehen. Diese Zahllasten finanzieren das System, welches die soziale Sicherung der Abgabepflichtigen gewährleistet. Insofern beinhaltet die MVA Milch Multifunktionalität, indem sie einerseits Finanzmittel generiert, welche zur direkten Vorteilsgewährung der Abgabepflichtigen Verwendung finden sowie andererseits Lenkungscharakter aufweist, eine Überproduktion und damit eine gefährdende Marktsituation zu vermeiden. Das Verursacherprinzip als Rechtfertigung dieser Last bietet sich infolgedessen nur in Verbindung mit weiteren Rechtfertigungsansätzen an. Offenkundig enthält die VO⁸³³ einen intensiven Bezug zu einer Kostenverursachungsrückkopplung, allerdings überwiegt insgesamt dennoch die Sozialsicherungsintention über die Ausgleichs- und Finanzierungsgenerierung auf dem Teilmarkt; dies rückt die Abgabe materiell in die Nähe eines extensiv zu verstehenden unionalen Beitrags.

cc. Ergebnis

Durch die strenge Mittelbarkeit des Absatzes existierte keine potentielle oder direkte Inanspruchnahmeoption einer öffentlichen Einrichtung seitens der Erzeuger. Insofern sind die Grundfälle einer unionalen Gebühr oder eines Beitrags ausgeschlossene Qualifikationen der MVA Milch. Die untersuchte MVA Milch ist zwar der Zuckermarktabgabe ähnlich ausgestaltet, ihr ermangelt es allerdings an einer direkten Inanspruchnahmefähigkeit einer Absatz-/Preissicherung durch die Abgabeverpflichteten selbst.⁸³⁴ Trotz ihrer mangelnden direkten Leistungszurechenbarkeit, wurde dennoch durch die Teilmarktssicherung ein System der Ertragssicherung und folglich ein Vorteil für die abgrenzbaren Abgabeschuldner geschaffen. Zumindest die Zwangsbeteiligung der Milchproduzenten an einer solchen Teilmarktstabilisierung, durch welche vor allem die Abgabeschuldner selbst Vorteile erlangen (und im Gegenzug Kosten verursachen), ist eine des Verursacherprinzips entsprechende Ausgestaltung. Demgemäß lässt sich – in Übereinstimmung mit dem grundsätzli-

⁸³² Siehe VO des Rates Nr. 804/68, über die gemeinsame Marktorganisation für Milch und Milcherzeugnisse, vom 27.6.1968, ABI. Nr. L 148 (1968) S. 16 ff.

⁸³³ VO des Rates Nr. 804/68, über die gemeinsame Marktorganisation für Milch und Milcherzeugnisse, vom 27.6.1968, ABI. Nr. L 148 (1968) S. 16 ff.

⁸³⁴ Siehe Teil C III 1 c dieser Arbeit.

chen Verständnis des EuGH von derartigen Marktordnungsabgaben⁸³⁵ – feststellen, dass die Milchmarktordnungsabgabe Teil des europäischen nicht-steuerlichen Abgabekanons war. Die Abgabe wurde erhoben für die Finanzierung eines Ertragssicherungssystems zugunsten der Abgabepflichtigen. Als eine i. w. S. dem Gegenleistungsbezug entsprechende Abgabe kann sie somit dem extensiven unionalen Beitragsbegriff zugeordnet werden.

3. Die Sonderabgabenqualifikation der MVA Milch inkl. der Superabgabe anhand deutscher Abgabeklassifikationen

Trotz der aufgezeigten Möglichkeit, die MVA Milch als Ausprägung des i. w. S. verstandenen unionalen Beitrags zu klassifizieren, wurde seitens der Kläger in verschiedenen Verfahren vor deutschen Finanzgerichten⁸³⁶ die MVA Milch als Sonderabgabe angesehen. Jedoch wurde vom BFH⁸³⁷ diesbezüglich systemkonsequent darauf verwiesen, dass soweit die Beschwerde unter Berufung auf die Rechtsprechung des BVerfG zu Sonderabgaben gegen die Gültigkeit der zugrundeliegenden Verordnung Einwände erhebe, sie verkenne, dass ungeachtet der Frage, ob es sich bei der Milchabgabe um eine Sonderabgabe im Sinne der Rechtsprechung des BVerfG⁸³⁸ handele, die Verordnung nicht an den Maßstäben zu messen sei, die das deutsche Verfassungsrecht für Sonderabgaben aufstelle, sondern an den allgemeinen Rechtsgrundsätzen und Prinzipien des Unionsrechts, an denen der EuGH die Verordnung auch tatsächlich gemessen habe, ohne ihre Gültigkeit zu beanstanden⁸³⁹. Es wird demnach zu Recht auf die Entscheidungskompetenz des EuGH für autonome Normen des Unionsrechts abgestellt und die nationalen Gerichte aus einer solchen Qualifikation entnommen.

In Bezug auf den materiellen Gehalt der MVA Milch (inkl. Superabgabe) qualifiziert das FG Mecklenburg-Vorpommern⁸⁴⁰ die Abgabe nicht als Steuer, sondern als wirtschaftslenkende Abgabe besonderer Art. National bleibt durch

⁸³⁵ Vgl. u. a. zu derartigen Marktordnungsabgaben EuGH C-8/89, Slg. 1990, I-2515, Rn. 9 f.

⁸³⁶ BFH, 7. Senat, Beschluss vom 26.7.2011, Az. VII B 134/10; BFH, 7. Senat, Beschluss vom 28.11.2006, Az. VII B 54/06; FG Mecklenburg-Vorpommern, 3. Senat, Urteil vom 12.11.2008, Az. 3 K 416/07.

⁸³⁷ Siehe u. a. BFH, 7. Senat, Beschluss vom 26.7.2011, Az. VII B 134/10; BFH, 7. Senat, Beschluss vom 28.11.2006, Az. VII B 54/06.

⁸³⁸ Grundlegende Rspr. des BVerfG seit BVerfGE 55, 274; BVerfGE 67, 256.

⁸³⁹ Vgl. EuGH Rs. 138/78, Slg. 1979, 713, Rn. 7.

⁸⁴⁰ FG Mecklenburg-Vorpommern, 3. Senat, Urteil vom 12.11.2008, Az. 3 K 416/07.

den Ausschluss der Steuereigenschaft innerhalb des Abgabentrias⁸⁴¹ eine Qualifikation als Vorzugslast und Sonderabgabe. Die MVA Milch würde allerdings keine unumstrittene Gebühr im nationalen Verständnis darstellen; ihr würde ein konkreter Gegenleistungsbezug durch die zwingende Absatzmittelbarkeit fehlen. Nach ihrem materiellen Gehalt wäre die Abgabe zudem kein Beitrag, denn die Abgabe wird nicht für die potentielle Inanspruchnahme einer staatlichen Einrichtung oder Leistung erhoben, sondern dient der Lenkung sowie Finanzierung einer speziellen Marktregulierung und wirkt nur mittelbar begünstigend. Tatsächlich würden mit hoher Wahrscheinlichkeit die Abgaben im Milchsektor, auf Grund des vergleichsweise restriktiven nationalen Gebührenverständnisses, somit Sonderabgaben im nationalen Verständnis darstellen. Die MVA Milch wäre am wahrscheinlichsten als eine Finanzierungs-sonderabgabe⁸⁴² zu qualifizieren, da sie die Gesamtgruppe der Milcherzeuger für einen bestimmten negativen Zustand auf dem von ihnen bewirtschafteten Markt zur Verantwortung zieht und ihnen die Kosten der Marktregulierung auflastet. Die Superabgabe⁸⁴³ dagegen, wolle man sie separat qualifizieren, wäre vielmehr eine Lenkungs-sonderabgabe⁸⁴⁴, da hierbei weniger der Finanzmittel-generierungszweck im Vordergrund stünde als der Lenkungszweck, sich an die vorgeschriebenen Höchstquoten zu halten.

Der Rechtsprechung des BVerfG⁸⁴⁵ folgend, müsste zur Rechtfertigung bei der MVA Milch als Finanzierungs-sonderabgabe eine homogene Gruppe existieren, die eine hinreichende Sachnähe zum Abgabezweck aufweist, der finanziert werden soll, eine sachgerechte Verknüpfung in Form der gruppennützigen Verwendung vorliegen und die Verfolgung eines Sachzwecks, der über die bloße Mittelbeschaffung hinausgeht, vorhanden sein. Durch die abgrenzbare Gruppe der Milcherzeuger läge eine homogene Gruppe vor. Diese würde zudem eine hinreichende Sachnähe zum Milchmarkt bzw. dessen Regulierung aufweisen. Die Abgabe würde innerhalb des Sachbereiches sachgerecht und rückgekoppelt verwendet. Der Sachzweck liegt, wie die VO⁸⁴⁶ in ihrer Begründung anführt, in der Regulierung des Marktes, auch zur Existenzsicherung der Erzeuger, was somit keine reine Mittelbeschaffung dar-

⁸⁴¹ Vgl. die entscheidungsgrundlegende Systematisierung des BVerfG u. a. in BVerfGE 122, 316; BVerfGE 67, 256; BVerfGE 55, 271; ebenso Hennecke, Öffentliches Finanzwesen Finanzverfassung, Rn. 274.

⁸⁴² Siehe Teil A III 2 dieser Arbeit.

⁸⁴³ Siehe VO des Rates, Nr. 3950/92, vom 28.12.1992, ABl. Nr. L 405 (1992) S. 1.

⁸⁴⁴ Siehe ausführlich Teil A III 3.

⁸⁴⁵ St. Rspr. des BVerfG seit BVerfGE 55, 274; BVerfGE 67, 256; BVerfGE 101, 141; BVerfGE 82, 159; BVerfGE 124, 235.

⁸⁴⁶ VO des Rates Nr. 1079/77, vom 17.5.1977, ABl. Nr. L 131 (1977), S. 6.

stellt. Die MVA Milch wäre in ihrer Ausprägung damit eine zumindest nicht offenkundig unzulässige Finanzierungs Sonderabgabe nach deutschem Recht. Davon isoliert betrachtet müsste die Superabgabe als potentielle Lenkungs Sonderabgabe hingegen sogar weniger restriktive Charakteristika erfüllen, um zulässig zu sein. Für Sonderabgaben ohne primäre Finanzierungsfunktion gilt nämlich das Merkmal der zwingend gruppennützigen Verwendung nicht.⁸⁴⁷ Das Abgabeaufkommen muss lediglich für einen der Abgabe zulässigen Zweck verwendet werden. Dies läge in der Marktregulierungsfinanzierung sicherlich ebenso vor.

Festzustellen bleibt somit, dass die MVA Milch inkl. der Superabgabe im deutschen Abgabeverständnis Sonderabgaben darstellen könnten, die mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit sogar in Übereinstimmung gegenwärtiger Rechtsprechung nicht offenkundig unzulässig wären.⁸⁴⁸ Diesbezüglich gilt jedoch zu bedenken, dass für eine funktional entsprechende Abgabelast national nicht zwingend der Abgabetypos Sonderabgabe benötigt wird. Die Sonderabgabe erscheint bei genauer Betrachtung und hinreichender Strukturierung der Grundabgabetypos in Verbindung mit einer präzisen gleichheitsrechtlichen Anknüpfung obsolet. Dies wird insbesondere deutlich, wenn davon ausgegangen wird, dass individuelle bzw. gruppenzugehörige Kosten oder Vorteile mittels Vorzugslasten und Allgemeinlasten mittels Steuern gedeckt bzw. ausgeglichen werden können. Auch das nationale Recht käme somit ohne die Sonderabgabe aus: es wird beispielsweise für die monetäre Beteiligung an einer Marktbeeinträchtigung keine Form der Lenkungs- oder Finanzierungs Sonderabgabe benötigt; ein dies abdeckendes Verständnis des Gebühren- oder Beitragsbegriffs genügt, um eine ausreichende Grundlage zu schaffen.⁸⁴⁹ Insofern kann sich gerade das Europarecht von einer solchen nationalen Betrachtungsweise losgelöst weiterentwickeln. Wie die Finanzgerichte⁸⁵⁰ zu Recht stets feststellten, hat die deutsche materielle Abgabequalifikation keinen Einfluss auf das unionale Recht und die Qualifikation sich ähnelnder unionaler wie nationaler Abgaben kann nur autonom unional erfolgen; sie kann nicht an

⁸⁴⁷ Siehe Teil A III 3 dieser Arbeit; BVerfGE 67, 256; Vogel/Waldhoff, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts, Rn. 439; Arndt, Grundzüge des allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts, S. 61; siehe auch Berg, Sonderabgaben – Möglichkeiten und Grenzen im Wirtschaftsverwaltungs- und Umweltrecht, GewArch 2006, S. 443; Kirchhof, F., Grundriß des Abgabenrechts, Rn. 193.

⁸⁴⁸ Vgl. zu diesem Ergebnis beispielhaft BVerfGE 18, 315.

⁸⁴⁹ Siehe Teil A II sowie A III 4 dieser Arbeit.

⁸⁵⁰ BFH, 7. Senat, Beschluss vom 26.7.2011, Az. VII B 134/10; BFH, 7. Senat, Beschluss vom 28.11.2006, Az. VII B 54/06; FG Mecklenburg-Vorpommern, 3. Senat, Urteil vom 12.11.2008, Az. 3 K 416/07.

nationalen Abgabeverständnissen gemessen werden. Es erscheint zwar verständlich, Abgabearten wie die MVA Milch inkl. der Superabgabe als unionale Sonderabgaben einordnen zu wollen, jedoch kann insbesondere vor dem kritikbehafteten nationalen Sonderabgabenhintergrund keine solche direkte Abgabeformübertragung subsidiärer Rechtsordnungen in das Unionsrecht angenommen werden.

IV. Keine nachweisbare Existenz unionaler Sonderabgaben innerhalb der untersuchten Abgabeformen, sondern eine Existenzannahme durch national geprägte Verständnisse

Im Rahmen der Ausgestaltungsuntersuchung beispielhafter unionaler Abgabelasten wie der MVA Milch, der Abgaben innerhalb der Marktorganisation Zucker, der EAG- und der EGKS-Finanzierung zeigten sich grundlegende Strukturen sowie verschiedene Problembereiche des zugrundeliegenden unionalen Abgabekanons. Auf Seiten der Literatur führt diese z. T. konkretisierungsbedürftige Ausgestaltung des unionalen Abgaberechts dazu, dass z. B. Lienemeyer⁸⁵¹ die Agrarabgaben als Beispiel für ein allgemeines Konzept von Sonderabgaben ansieht, dessen Rechtsfigur ohne Bedenken in das Unionsrecht übernommen werden könne. Eine solch vertretene Bedenkenlosigkeit ist allerdings mit Nachdruck abzulehnen, da keine national existente Abgabeform bedenkenlos in das autonome Unionsrecht übertragen werden kann. Damit würden einzelstaatlich geprägte abgaberechtliche Vorstellungen das Europarecht bestimmen, wohingegen die Normenhierarchie diametral dazu ausgestaltet ist. Dieser Hierarchie und den bisherigen Ergebnissen entsprechend, vermag eine nach deutschem Verständnis klassifizierte Sonderabgabe im unionalen Recht in anderen Grundformen aufzugehen, transformiert diese jedoch keineswegs zwingend selbst zu Sonderabgaben.⁸⁵²

Grundsätzlich gilt, dass eine Abgabelast, die im Rahmen einer Sachbereichsregelungskompetenz erlassen wurde und eine direkte Rückkopplung von Leis-

⁸⁵¹ Lienemeyer, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, S. 121; sowie auch gleich i. E. Lienemeyer, Europaweite Abgaben zur Reduzierung von Treibhausgasemissionen, EuR 1998, S. 490 f.; vgl. Hilf, Umweltabgaben als Gegenstand von Gemeinschaftsrecht und – politik, NVwZ 1992, S. 109 f.; m. w. N. Meermagen, Beitrags- und Eigenmittelsystem, S. 179, Fn. 336.

⁸⁵² Zu einem dieser Ansicht sich annähernden Ergebnis gelangt auch Lienemeyer im weiteren Verlauf seiner Untersuchung, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, S. 123; vgl. auch: Lienemeyer, Europaweite Abgaben zur Reduzierung von Treibhausgasemissionen, EuR 1998, S. 491 f.; dass nationale Sonderabgaben unionale Sachbereichsabgaben darstellen vgl. Götz; FS Friauf, S. 52 ff.

tung und Gegenleistung aufweist, unional als klassische Form der Gebühr zu qualifizieren ist.⁸⁵³ Ein Beitrag liegt vor, wenn aus ihm eine zumindest potentielle Inanspruchnahme einer bestimmten Gegenleistung für den Abgabepflichtigen erwächst.⁸⁵⁴ Eine Rechtfertigungsoption beider Formen, durch eine Anknüpfung an ein bestimmtes (ggf. unerwünschtes) Verhalten oder eine Kostenprovokation, stellt das Verursacherprinzip⁸⁵⁵ dar. Es besteht kein Ansatzpunkt, solche Abgaben zwingend als Sonderabgabe bewerten zu müssen. Daher kann im Folgenden auch die Ansicht nicht überzeugen, dass Sachbereichsabgaben generell und zwangsläufig unionale Sonderabgaben darstellen.⁸⁵⁶ Sachbereichsabgaben stellen vielmehr einen offenen und materiell im Einzelfall zu untersuchenden Oberbegriff dar. Insofern eignet sich die allgemeine Betrachtung dieses Terminus nicht zur unionalen Sonderabgabensexistenzverifizierung.

Gegen eine unionale Sonderabgabensexistenz stützt sich derweilen Wasmeier⁸⁵⁷ insbesondere auf die EuGH-Rechtsprechung und zieht daraus seine Argumentationsgrundlage. Er sieht innerhalb des Urteils⁸⁵⁸ *Aliments Morvan / Directeur des services fiscaux du Finistère* durch die Bezeichnung der „steuerähnlichen Abgabe“ einen Beweis für die extensive Auslegung des europarechtlichen Steuerbegriffs, der in Abgrenzung zu den Gebühren und Beiträgen die Existenz von Sonderabgaben ausschließt. Zwar beinhaltet das Urteil tatsächlich den Begriff der steuerähnlichen Abgabe, allerdings wurde dieser als Teil der Ausgangsfrage vom nationalen Gericht verwendet und wird konsequent vom EuGH nur genutzt, soweit nationale Bezüge dargestellt werden. Weder im Leitsatz noch an einer anderen Stelle taucht diese Bezeichnung originär vom EuGH gewählt auf, um eine Differenzierung von Abgabeformen deutlich zu machen.⁸⁵⁹ Allein auf dieser Betrachtung beruhend, kann die The-

⁸⁵³ Siehe Teil B III 3 a dieser Arbeit.

⁸⁵⁴ Siehe Teil B III 3 b dieser Arbeit.

⁸⁵⁵ Vgl. grundsätzlich zu diesem Prinzip im Umweltrecht: Calliess, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl., Art. 191 AEUV Rn. 38; Kahl, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 191 AEUV Rn. 96; Epiney, in: Landmann/Rohmer, Umweltrecht, Art. 191 AEUV Rn. 39; Nettesheim, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 191 AEUV Rn. 107; EuGH C-293/97, Slg. 1999, I-2603, Rn. 52.

⁸⁵⁶ So aber in der Tendenz Mick, Die Steuerkonzeption der Europäischen Union, S. 20 Fn. 69; siehe auch m. w. N. kritisch Meermagen, Beitrags- und Eigenmittelsystem, S. 179.

⁸⁵⁷ Wasmeier, Umweltabgaben und Europarecht, S. 39.

⁸⁵⁸ EuGH C-235/90, Slg. 1991, I-5419, Rn. 1 ff.

⁸⁵⁹ Insgesamt nutzt der EuGH die Bezeichnung der steuerähnlichen Abgabe häufiger z. B. EuGH C-355/00, Slg. 2003, I-5263, Rn. 33, 48; EuGH C-243/11 (RVS Lebensversicherungen NV/Belgien), Urteil vom 21.02.2013, Rn. 32, scheint damit aber jeweils keine neue Abgabeform begründen zu wollen; i. E. auch kritisch zu den Ergebnissen von Wasmeier: He-

se, Sonderabgaben seien durch die Rechtsprechung des EuGH widerlegt, nicht überzeugen. Der Ansatz, eine Antwort auf die Existenzfrage nach unionalen Sonderabgaben innerhalb der EuGH-Rechtsprechung zu suchen, erscheint jedoch nicht undienlich. Die explizite Verwendung des Begriffs der „Sonderabgabe“ innerhalb der EuGH-Rechtsprechung ist tatsächlich zu finden und damit erscheint diese Abgabeform nominell zumindest bekannt.⁸⁶⁰ Für eine scheinbare Sonderabgabenakzeptanz seitens des EuGH⁸⁶¹ kann beispielhaft die Rechtssache Metropol Spielstätten gelten. Der EuGH verwendet explizit den Terminus der „Sonderabgabe“ für eine Spielbankenabgabe, die neben der Umsatzsteuer erhoben wird. „Die Spielhallenbetreiber würden in der Regel mit einer örtlichen Sonderabgabe (Vergnügungssteuer) belegt“, heißt es im Urteil.⁸⁶² Die in Klammern gesetzte materielle Qualifikation der Zusatzabgabe stammt hingegen nicht vom EuGH selbst, sondern ist Teil der Ausführungen des nationalen Gerichts. Der EuGH übernimmt die Begrifflichkeit der Sonderabgabe im weiteren Verlauf, ohne ihr jedoch nachweislich eine technische Bedeutung i. S. d. deutschen Verständnisses zu geben. Die „Sonderabgabe“ in dieser konkreten Verwendung des EuGH ist somit vielmehr eine besondere Abgabe, als eine Sonderabgabe nach nationalem materiellem Verständnis.⁸⁶³ Die untechnische Verwendung des Begriffs Sonderabgabe zeigt sich ebenfalls in weiteren Urteilen. Der EuGH beurteilte beispielsweise in der Rechtssache Pearle BV⁸⁶⁴ die Finanzierung eines Wirtschaftszweigs, durch eine Sonderabgabe zu Lasten der Unternehmen dieses Zweiges, im Hinblick auf die Auslegung von Art. 107 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 3 AEUV. Begrifflich betitelt der EuGH zwar in den Schlagwörtern des Urteils die Abgabe als Sonderabgabe, nutzt diese Bezeichnung jedoch in seinen Ausführungen zu den Vorlagefragen nicht mehr, sondern verwendet dort den Beitragsbegriff zur Beschreibung der Abgabe.⁸⁶⁵ Dies festigt die These einer extensiven unionalen Abgabestruktur, welche Sonderabgaben dem geläufigen, unionalen nicht-steuerlichen Abgabegrundkanon zuordnet. Besonders relevant wird eine Beitragsqualifizierung von Sonderabgaben seitens des EuGH durch die Ein-

selhaus, Abgabehoheit der Europäischen Gemeinschaft in der Umweltpolitik, S. 71 Fn. 166.

⁸⁶⁰ EuGH C-191/94, Slg. 1996, I-1859, Rn. 18, m. V. a. EuGH Rs. 74/76, Slg. 1977, 557, Rn. 19.

⁸⁶¹ EuGH C-440/12 (Metropol Spielstätten), Urteil vom 24.10. 2013, Rn. 23, 28.

⁸⁶² EuGH C-440/12 (Metropol Spielstätten), Urteil vom 24.10. 2013, Rn. 23.

⁸⁶³ Siehe u. a. dazu EuGH C-375/95, Slg. 1997, I-5981, Rn. 4, 31 f., i. V. m. EuGH C-74/06, Slg. 2007, I-7585, Rn. 6; sowie EuGH C-191/94, Slg. 1996, I-1859, Rn. 18, m. V. a. EuGH Rs. 74/76, Slg. 1977, 557, Rn. 19 („Sonderabgabe“ / „besondere Abgabe“).

⁸⁶⁴ EuGH C-345/02, Slg. 2004, I-7139 (Schlagwörter).

⁸⁶⁵ EuGH C-345/02, Slg. 2004, I-7139, Rn. 36.

ordnung nationaler (technischer) Sonderabgaben bei kollektiven Werbekampagnen der Agrarwirtschaft: Solche kollektiven Werbekampagnenabgaben werden in Deutschland seitens des BVerfG materiell nicht als Beitrag qualifiziert, da die Abgaben nicht für die potentielle Inanspruchnahme einer staatlichen Einrichtung oder Leistung erhoben werden, sondern sie der Finanzierung einer allgemeinen Absatzförderung im Wege staatlich organisierter Selbsthilfe dienen.⁸⁶⁶ Der nationale und unionale Dissens der Beitrags- und Sonderabgabenklassifikation wird deutlich bei der Abgabe zugunsten der Centralen Marketing-Gesellschaft der deutschen Agrarwirtschaft⁸⁶⁷, welche seitens des EuGH wiederum nicht als Sonderabgabe, sondern als Beitrag bezeichnet wird.⁸⁶⁸

Es zeigt sich – in Übereinstimmung mit den bisherigen Ergebnissen dieser Arbeit – ein extensives und umfassendes Begriffsverständnis des unionalen Beitrages im Hinblick auf nationale Sonderabgaben seitens des EuGH.⁸⁶⁹ Dennoch bietet sich eine ausschließliche Betrachtung der Rechtsprechung des EuGH, durch die vielfach untechnische Verwendung des Sonderabgabenbegriffs, im Ergebnis nicht abschließend für die Existenzfragebeantwortung unionaler Sonderabgabe an. Die Erwähnungen sonderabgabenähnlicher Lasten erscheinen zu häufig als übernommene Begrifflichkeiten, ohne materielle Prüfung bzw. als untechnische Bezeichnung für besondere Abgaben.

Auf Seiten der Literatur vertritt Hatje⁸⁷⁰, dass dem Unionsrecht sonderabgabenähnliche Instrumente grundsätzlich zumindest geläufig seien. Zu Recht erkennt Hatje, dass auf unionaler Ebene Abgaben existieren, die eine gewisse Grauzone ausbilden, wie dies bereits bei der MVA Milch aufgezeigt wurde.⁸⁷¹ Solche Abgaben wirken ähnlich der deutschen Sonderabgabe.⁸⁷² Diese funktionale Ähnlichkeit muss im Ergebnis jedoch keine unionale Sonderabgabensexistenz begründen. Aus deutscher Sicht erscheint es nachvollziehbar, weshalb sich für eine Existenzbejahung ausgesprochen werden kann, wenn Autoren wie Müller geradezu identische Sonderabgabenmerkmale europäisieren,

⁸⁶⁶ BVerfGE 122, 316, Rn. 96.

⁸⁶⁷ BVerfGE 122, 316.

⁸⁶⁸ EuGH Rs. 78/76, Slg. 1977, 595, Rn. 22.

⁸⁶⁹ Vgl. für die nationale Problematik zwischen Sonderabgaben- und Beitragsbegriff Teil A II 2 sowie Teil A III 3 und IV.

⁸⁷⁰ Hatje, Anmerkung zum FG Hamburg, Urteil vom 12.5.1987 – IV 89/87 N, EuR 1987, S. 354 f.

⁸⁷¹ Siehe zur Qualifikation der MVA Milch Teil C III 2.

⁸⁷² Vgl. dazu bspw. BFH, 7. Senat, Beschluss vom 26.7.2011, Az. VII B 134/10; BFH, 7. Senat, Beschluss vom 28.11.2006, Az. VII B 54/06; FG Mecklenburg-Vorpommern, 3. Senat, Urteil vom 12.11.2008, Az. 3 K 416/07.

indem er vertritt, eine europäische Sonderabgabe läge vor, wenn der Kreis der Abgabepflichtigen eine Sonderstellung zu dem mit der Abgabe verfolgten Zweck habe, der Kreis der Abgabepflichtigen homogen sei und wenn dieser Kreis eine besondere Verantwortung für die verfolgte Sachaufgabe innehat.⁸⁷³ Diese Sonderabgabencharakteristika decken sich offenkundig mit denen der ständigen Rechtsprechung des BVerfG.⁸⁷⁴ Autonom europäisch betrachtet ist die Übereinstimmung unionaler Abgaben mit mitgliedstaatlichem Recht hingegen unerheblich für deren Qualifikation. Es besteht kein Zwang, die Sonderabgabe des deutschen Rechts für einen Teil des konkretisierungsbedürftigen unionalen Abgaberechts zu übernehmen. Bei Uneindeutigkeiten der Klassifikation innerhalb der nicht-steuerlichen Lasten muss demnach konstatiert werden, dass der unionale Abgabekanon in bestimmten Bereichen entweder unausgereift hinsichtlich seiner Abgrenzungsmerkmale untereinander ist oder schlicht weiter gefasst, ohne zwingende Notwendigkeit einer, dem deutschen Vorbild entsprechenden, tiefgehenden Aufgliederung. Des Weiteren bezieht sich die Sonderabgabe auch national vielmehr auf einen Rechtfertigungsansatz, als auf eine notwendige Typisierung.⁸⁷⁵

Festzustellen ist damit, dass besondere unionale Abgaben für den national geprägten Betrachter als vermeintlich bekannte Sonderabgaben erscheinen können. Diese Klassifizierung auf nationaler Empfängerebene darf hingegen nicht konstitutiv für die unionale autonome Ebene gelten. Die Abgabe kann damit zwar wie eine Sonderabgabe ausgeprägt sein⁸⁷⁶, sie kann im Ergebnis ferner national betrachtet identisch einer solchen wirken, dass die Abgabe deshalb aber auch im europäischen Recht als eine solche Sonderabgabe qualifiziert werden muss, ist hingegen keine zwingende Folge. Insofern konnte bei keiner der exemplarisch untersuchten und z. T. als Sonderabgabe bezeichneten Abgaben, unional eine solche zwingend materielle Abgabeform nachgewiesen werden. Daher kann die These, die vermeintliche Existenzannahme unionaler Sonderabgaben ist auf die national geprägten und fälschlicherweise auf das Unionsrecht übertragenen deutschen Verständnisse zurückzuführen,

⁸⁷³ Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, S. 69 ff.

⁸⁷⁴ Grundlegend dazu BVerfGE 55, 274; BVerfGE 67, 256.

⁸⁷⁵ Siehe hierzu Teil A IV dieser Arbeit. Eine Klassifizierung als Sonderabgabe wirkt hinsichtlich der nationalen Rechtfertigungsmöglichkeit über Art. 3 Abs. 1 GG sowie unional über den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 20 EU-GRC genau betrachtet per se unnötig (siehe dazu Teil E dieser Arbeit).

⁸⁷⁶ Vgl. die Rspr. des BFH, 7. Senat, Beschluss vom 26.7.2011, Az. VII B 134/10; BFH, 7. Senat, Beschluss vom 28.11.2006, Az. VII B 54/06; FG Mecklenburg-Vorpommern, 3. Senat, Urteil vom 12.11.2008, Az. 3 K 416/07.

insoweit als bekräftigt angesehen werden.⁸⁷⁷ Nunmehr kann für die exemplarisch untersuchten Abgaben eine unionale Sonderabgabenexistenz ausgeschlossen werden sowie eine grundsätzliche Ablehnung dieses Abgabentypus für das geltende Unionsrecht formuliert werden. Die untersuchten Abgabebelastungen beinhalten stets eine vertretbare Zuordnung zu dem unionalen Grundabgabekanon. Das Unionsrecht bedarf einer Sonderabgabe abseits ihres Grundkanons insofern nicht, als dass die gegenwärtigen Abgabentypen den funktionalen Rahmen der Sonderabgabe miteinschließen.

D. Legitimationsansätze einer potentiellen unionalen Sonderabgabe

Es wurde festgestellt, dass kein Beweis für die Existenz einer unionalen Sonderabgabe vorliegt. Lediglich auf Grund von scheinbar unzureichenden Abgrenzungskriterien des europäischen Abgaberechts i. V. m. einer nationalen Begriffsvorbildung entsteht der Anschein, einer aus der Grauzone erwachsenden besonderen Abgabeform. Für die Zukunft kann allerdings eine Sonderabgabenexistenz nicht mit Sicherheit ausgeschlossen werden; insbesondere im Hinblick auf Literaturmeinungen⁸⁷⁸, die sich für eine Einführung der unionalen Sonderabgabe aussprechen, ist die Frage nach der Legitimation einer solchen potentiellen Abgabeform relevant. Es muss daher eine Betrachtung folgen, die grundlegende Legitimierungsoptionen und -grenzen aufzeigt.

I. Untersuchung von Legitimationsansätzen unionaler Abgaben

Trotz uneinheitlicher Literaturmeinungen⁸⁷⁹, welche die Abgabeharmonisierungskompetenzen und Abgabensetzungskompetenzen zum Inhalt haben,

⁸⁷⁷ Siehe Teil B V dieser Arbeit.

⁸⁷⁸ Beispielhaft Ohler, Finanzierung des IASB durch EG-Sonderabgaben, *EuZW* 2006, S. 679 ff.; Hilf, Umweltabgaben als Gegenstand von Gemeinschaftsrecht und –politik, *NVwZ* 1992, S. 105 ff.; vgl. Lienemeyer, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, S. 121, der eine „gemeinschaftliche Sonderabgabe“ annimmt und sich „bedenkenlos“ für eine Übertragbarkeit der nationalen Sonderabgabe in das Europarecht ausspricht; sowie auch gleich i. E. Lienemeyer, Europaweite Abgaben zur Reduzierung von Treibhausgasemissionen, *EuR* 1998, S. 490 f.

⁸⁷⁹ Siehe u. a. Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, *EUV/AEUV*, Art. 113 AEUV Rn. 2, 4; Kamann, in: Streinz, *EUV/AEUV*, Art. 113 AEUV Rn. 6; Zorn, Rechtsangleichungskompetenzen des Ra-

kann anhand der in der vorhergegangenen Untersuchung entwickelten Ergebnisse ein Ansatz geschaffen werden, um insbesondere die Frage nach einer Legitimierung potentieller unionaler Sonderabgaben zu beantworten.

Grundsätzlich gilt, dass steuerliche Maßnahmen nur über das Einstimmigkeitsverfahren des jeweiligen Artikels gesetzt oder harmonisiert werden können, wohingegen gegenleistungsbezogene Abgaben eines solch strengen Verfahrens nicht bedürfen. Umstritten ist jedoch der Begriff der Harmonisierung von Abgaben, wie er u. a. in Art. 113 AEUV Verwendung findet. Einerseits wird eine streng wörtliche und damit enge Anwendung der Harmonisierung i. S. v. Abgabeanpassung vertreten und andererseits durch eine extensive Auslegung des Harmonisierungsbegriffs eine Abgabeinitiierung angenommen. Die streng wörtliche Ansicht⁸⁸⁰ definiert Harmonisierung synonym zu Rechtsangleichung und Koordinierung. Die Union wird nach dieser Ansicht demnach nur zur Regelung bereits existenter innerstaatlicher Vorschriften ermächtigt; Vertreter wie Birk⁸⁸¹, Müller⁸⁸² und Wolfgang/Gellert⁸⁸³ setzen daran an und sehen eine eigenständige Rechtsetzungshoheit für neue Steuern hingegen als nicht von der Norm des Art. 113 AEUV gedeckt.⁸⁸⁴ Demgegenüber vertritt Mayer⁸⁸⁵ die Gegenansicht, dass Harmonisierung auch eine

tes der Europäischen Gemeinschaften für die Besteuerung von Unternehmen, S. 228; Lienemeyer, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, S. 131; Wolfgang/Gellert, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl., Art. 113 AEUV Rn. 3; zudem: Mayer, Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung „Finanztransaktionsteuer in Europa einführen“ des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 30.11.2011, S. 3 f.; Hilf, Umweltabgaben als Gegenstand von Gemeinschaftsrecht und -politik, UTR 16, S. 131, Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 193 f., 208.

⁸⁸⁰ Lienemeyer, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, S. 131; so auch u. a. Wolfgang/Gellert, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl., Art. 113 AEUV Rn. 3; Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 113 AEUV Rn. 2; Kamann, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 113 AEUV Rn. 6; Schwarze, Europäisches Wirtschaftsrecht, Rn. 275; Hailbronner/Jochum, Europarecht, Rn. 616; Mick, Die Steuerkonzeption der Europäischen Union, S. 63 f.; Zorn, Rechtsangleichungskompetenzen des Rates der Europäischen Gemeinschaften für die Besteuerung von Unternehmen, S. 228.

⁸⁸¹ Birk, in: Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 11 Rn. 10 ff.; so auch Mick, Die Steuerkonzeption der Europäischen Union, S. 68 f.; vgl. auch M. Schröder, Zusammenwirken von Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht auf dem Gebiet der Umweltabgaben, DStJG 15, 1993, S. 93.

⁸⁸² Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, S. 46.

⁸⁸³ Wolfgang/Gellert, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 113 AEUV Rn. 8.

⁸⁸⁴ I. E. auch Schwarze, Europäisches Wirtschaftsrecht, Rn. 693 mit Hinweis auf u. a. EuGH C-436/03, Slg. 2006, I-3733, Rn. 35 ff.; siehe auch m. w. N.: T. Schröder, Aktuelle Probleme zur Einführung einer gemeinschaftlichen Klimasteuer, RIW 1993, S. 916; Zorn, Rechtsangleichungskompetenzen des Rates der Europäischen Gemeinschaften für die Besteuerung von Unternehmen, S. 254.

⁸⁸⁵ Mayer, Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung „Finanztransaktionsteuer in Europa einführen“ des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 30.11.2011, S. 3 f., mit Bezugnahme auf EuGH C-376/98, Slg. 2000, I-8419 und EuGH C-377/98, Slg. 2001, I-

Abgabeinitiierung umfassen könne. Hilf⁸⁸⁶ relativiert in diesem Zusammenhang, dass zumindest die Harmonisierungskompetenz greifen könne, sobald bereits Vorüberlegungen zu dem Regelungskomplex in den Mitgliedstaaten angestellt werden. Es geht hierbei folglich um die Realisierung einer Ideenharmonisierung.

Vorzugswürdig erscheint die enge Begriffsauslegung, als dass zumindest wörtlich betrachtet in Art. 113 AEUV ausschließlich von Harmonisierung – also von Angleichung im engen Sinn – gesprochen wird und keine Hinweise auf eine extensive Auslegungsnotwendigkeit vorliegen. Der Begriff der Harmonisierung ist grundsätzlich reaktiv und nicht prophylaktisch zu verstehen.⁸⁸⁷ Außerdem müsste zu Recht gefragt werden, was hinreichend konkret harmonisiert werden könne bei einer Abgabelastneusetzung; der Harmonisierungsauftrag verlöre gänzlich seine inhaltliche Bedeutung.⁸⁸⁸

Das Ergebnis, dass eine Abgabeharmonisierung im Rahmen von Art. 113 AEUV folglich keine Neusetzung unionaler Lasten beinhalten kann, muss sich systemkonsequent ebenso auf Normen bezüglich nicht-steuerlicher Lasten übertragen lassen. Für den Anwendungsbereich des Art. 114 Abs. 1 AEUV bestreitet Ohler die Harmonisierungsfähigkeit der gegenleistungsbezogenen Abgaben, da er davon ausgeht, dass auch diese zumindest eine geringe Finanzierungsfunktion aufweisen.⁸⁸⁹ Als Konsequenz des weitgefassten Ausschlusses einer Harmonisierungsoption von Abgaben mittels Art. 114 AEUV wird vertreten, dass dieser keine Harmonisierung von Sonderabgaben und anderen Sonderlasten erlaube, da sich das Verbot aus Art. 114 Abs. 2 AEUV auf alle Normen mit fiskalischem Charakter beziehe und

7079, die aber jeweils nicht ex Art. 99 EG (jetzt Art. 113 AEUV) beschreiben, sondern ex Art. 100a EG (jetzt Art. 114 AEUV). Dies führt zu keiner grds. überzeugenden Aussage. Vgl. auch zum Begriff der Harmonisierung i. S. v. Art. 100 EWGV Rambow, Möglichkeiten und Grenzen der Verbraucherpolitik im Gemeinsamen Markt, EuR 1981, S. 243.

⁸⁸⁶ Hilf, Umweltabgaben als Gegenstand von Gemeinschaftsrecht und -politik, UTR 16, S. 131.

⁸⁸⁷ Steindorff, Grenzen der EG-Kompetenzen, S. 98; Vgl. Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, S. 45; Bohlken, Waldschadenfonds im EG-Recht, S. 182; zur Ablehnung prophylaktischer Rechtsangleichung ausführlich Seidel, Präventive Rechtsangleichung im Bereich des Gemeinsamen Marktes, EuR 2006, S. 29 ff.

⁸⁸⁸ Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, S. 46; Bohlken, Waldschadenfonds im EG-Recht, S. 183.

⁸⁸⁹ Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 208.

damit weit zu verstehen sei; eine ausschließliche Harmonisierungskompetenz von Art. 115 AEUV für derartige Abgaben sei demnach die Folge.⁸⁹⁰

Wasmeier⁸⁹¹ und Müller⁸⁹² sind dagegen der Ansicht, dass ein zu berücksichtigender Unterschied der Abgabeformen bestehe und damit nur die Steuer dem Harmonisierungsverbotes des Art. 114 Abs. 2 AEUV unterfalle, nicht jedoch die gegenleistungslosen Abgaben. Bei der Untersuchung des Art. 114 AEUV besteht tatsächlich kein offenkundiger Anlass von einer untechnischen Verwendung der Steuer- und Abgabebegrifflichkeit auszugehen. Es erscheint stringent, dass nur Steuern, i. S. v. fiskalisch bedeutsamen Staatsfinanzierungsmitteln, aus dem Anwendungsbereich des Artikels entnommen werden.⁸⁹³ Wie festgestellt wurde sind nationale Sonderabgaben nicht dem unionalen Steuerbegriff zuzuordnen, denn sie beinhalten einen unional extensiv verstandenen Gegenleistungsbezug.⁸⁹⁴ Damit werden nationale Sonderabgaben, als unional nicht gegenleistungslose Lasten, unter die Harmonisierungskompetenzen des Art. 114 Abs. 1 AEUV für die nichtsteuerlichen Abgaben eingeordnet.

Die Harmonisierungskompetenz des Art. 114 AEUV kann zudem keine neuen Abgabeformen wie eine unionale Sonderabgabe erschaffen, sondern lediglich innerstaatliche Abgaben unionalen Bedingungen anpassen.⁸⁹⁵ Dies gilt ebenso für Art. 115 AEUV als (subsidiäre) Generalermächtigung des Tätigwerdens der Union. Dieser Artikel wurde insbesondere durch die Organe im Bereich des direkten Steuerrechts vermehrt genutzt, um eine Vereinheitlichung zu schaffen.⁸⁹⁶ Anders als die freien Handlungsoptionen der Art. 113, Art. 114 oder des Art. 352, ist Art. 115 AEUV auf das Mittel der Richtlinie beschränkt und entbehrt damit der Möglichkeit, eine Verordnung zu erlassen. Inhaltliche Beschränkungen des Art. 115 AEUV liegen hinsichtlich des ausschließlichen Binnenmarktbezuges sowie der Angleichung von nationalen Rechts- und Verwaltungsvorschriften vor. Die Kompetenz des Art. 115 AEUV muss sich darauf

⁸⁹⁰ Ohler, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 208, 241; zur Harmonisierung von Sonderabgaben über Art. 113 AEUV vgl. Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 113 AEUV Rn. 4.

⁸⁹¹ Wasmeier, Umweltabgaben und Europarecht, S. 229.

⁸⁹² Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, S. 67 f.

⁸⁹³ Siehe Teil B III 2 c dieser Arbeit.

⁸⁹⁴ Siehe Teil A III 1 sowie Teil B III 4 dieser Arbeit.

⁸⁹⁵ Vgl. die z. T. a. A. Hilf, Umweltabgaben als Gegenstand von Gemeinschaftsrecht und -politik, UTR 16, S. 129 f.: Hilf bejaht mit Hinweis auf Wägenbaur und Becker in dem Zuge auch die (fast) Neusetzung von Sonderabgaben aufgrund des Art. 114 AEUV.

⁸⁹⁶ Siehe u. a. das sog. Richtlinienpaket (Mutter-Tochter-RL, Fusions-RL etc.), ABl. Nr. L 225 (1990) S. 1.

beschränken, diejenigen existenten Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu harmonisieren, die einen Binnenmarktbezug aufweisen. Damit ist schlussendlich die Harmonisierung ähnlich zu Art. 114 und Art. 113 AEUV Kernmerkmal des Art. 115 AEUV und enthält keine Neusetzungsbefugnis von Abgabelasten in Form unionaler Sonderabgaben.

Eine Kompetenz, neue unionale Abgaben zu setzen, wäre hingegen innerhalb der Sachbereichsregulierungsnormen für gegenleistungsbezogene Abgaben zu finden. Beispielhaft hierfür ist Art. 43 AEUV, der den Agrarmarkt reguliert. Anders als die o. g. Harmonisierungsnormen vermögen Sachbereichskompetenzen, neue unionale Abgaben zu setzen. Damit unterscheiden sie sich hinlänglich von den reinen Harmonisierungsnormen. Die Rechtmäßigkeit solcher Sachbereichsabgaben zeigt sich insbesondere bei den dargestellten Abgaben im Agrarsektor, wie bspw. der MVA Milch oder der Marktordnung Zucker.⁸⁹⁷

II. Die Legitimationsmöglichkeit einer unionalen Abgabe durch die allgemeine Abgabeseetzungscompetenz des Art. 352 AEUV

Neben den klassischen Sachbereichsregelungskompetenzen existiert Art. 352 AEUV, welcher eine allgemeine Regelungsfunktion aufweist, wenn spezielle Kompetenzen keine Anwendung finden.⁸⁹⁸ Der Rückgriff auf Artikel 352 AEUV als Rechtsgrundlage eines Rechtsakts ist demnach nur gerechtfertigt, wenn keine andere Vertragsbestimmung den Unionsorganen die zum Erlass eines Rechtsakts erforderliche Befugnis verleiht.⁸⁹⁹ Artikel 352 AEUV stellt folglich eine subsidiäre Ermächtigung der Union dar, die in den Verträgen festgelegten Politikbereiche zu regeln, falls die dafür erforderlichen Befugnisse nicht vorgesehen sind.⁹⁰⁰ Er dient damit der vertragsimmanenten⁹⁰¹

⁸⁹⁷ EuGH Rs. 138/78, Slg. 1979, 713, Rn. 7; der BFH schließt sich dem an: BFHE 146, 302; siehe auch Dänzer-Vanotti, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Milch-Garantiemengen-Regelung, RIW 1987, S. 50; vgl. zur MO-Getreide: EuGH Rs. 265/87, Slg. 1989, 2237, Rn. 9 ff., in welcher der EuGH geurteilt hat, dass die Rechtmäßigkeit der MO-Getreide durch den Sachbereichsregelungsinhalt von Art. 43 (EWGV) AEUV vorliegt.

⁸⁹⁸ Sie wird daher als „Kompetenzergänzungsklausel“, als „Flexibilitätsklausel“, Khan, in: Geiger/Khan/Kotzur, EU/AEUV, Art. 352 AEUV Rn. 3 sowie Winkler, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Art. 352 AEUV Rn. 8; als „Kompetenzreservoir“, Bungenberg, Art. 235 EGV nach Maastricht, S. 42 f.; oder „Lückenfüllungskompetenz“, Vedder, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 352 AEUV, bezeichnet.

⁸⁹⁹ EuGH C-436/03, Slg. 2006, I-3733, Rn. 36; EuGH Rs. 45/86, Slg. 1987, 1493, Rn. 13; EuGH C-350/92, Slg. 1995, I-1985, Rn. 26.

⁹⁰⁰ H. M. beispielhaft m.w.N. Vedder, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 352 AEUV Rn. 9; zu Art. 114 und Art. 115 AEUV: Herrfeld, in: Schwarze EU-Kommentar, Art. 114 AEUV Rn. 17.

und dynamischen⁹⁰² Fortentwicklung des Unionsrechts, unterfällt aber laut h. M. noch dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung.⁹⁰³

Der EuGH⁹⁰⁴ führt zu Art. 352 AEUV⁹⁰⁵ aus, dass „dieser als integraler Bestandteil einer auf dem Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung beruhenden institutionellen Ordnung keine Grundlage dafür bieten kann, den Bereich der Gemeinschaftsbefugnisse über den allgemeinen Rahmen hinaus auszudehnen, der sich aus der Gesamtheit der Vertragsbestimmungen und insbesondere denjenigen ergibt, die die Aufgaben und Tätigkeiten der Gemeinschaft festlegen. Der Artikel soll einen Ausgleich in Fällen schaffen, in denen den Gemeinschaftsorganen durch spezifische Bestimmungen des Vertrags ausdrücklich oder implizit verliehene Befugnisse fehlen, die gleichwohl erforderlich erscheinen, damit die Gemeinschaft ihre Aufgaben im Hinblick auf die Erreichung eines der vom Vertrag festgelegten Ziele wahrnehmen kann.“

Die Regelungskompetenz des Art. 352 AEUV ist weit zu verstehen und umfasst insgesamt auch abgaberechtliche Normen.⁹⁰⁶ Nur konsequent ist deshalb die Schlussfolgerung, dass die Kompetenz zur Errichtung einer Institution mit eigener Rechtspersönlichkeit, welche Art. 352 AEUV beinhaltet⁹⁰⁷, auch

⁹⁰¹ M. w. N. Zorn, Rechtsangleichungskompetenzen des Rates der Europäischen Gemeinschaften für die Besteuerung von Unternehmen, S. 246.

⁹⁰² Siehe dazu ausführlich Bungenberg, Dynamische Integration, Art. 308 und die Forderung nach dem Kompetenzkatalog, EuR 2000, S. 880 ff.; ders. Art. 235 EGV nach Maastricht, S. 25 ff.

⁹⁰³ Siehe dazu die Ausführungen in Teil B I 4 b dieser Arbeit sowie u. a. Rossi, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 4. Aufl., Art. 352 AEUV Rn. 12; Winkler, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Art. 352 AEUV Rn. 14 f.; M. Schröder, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 352 AEUV Rn. 12.; vgl. Streinz, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 352 Rn. 6 ff., der von einer Lockerung ausgeht.

⁹⁰⁴ EuGH verb. Rs. C-402 P, 415/05 P, Slg. 2008, I-6351, Rn. 203; EuGH EMRK Gutachten, 2/94, Slg. 1996, I-1759, Rn. 30.

⁹⁰⁵ Bzw. zu Art. 308 EG, welcher jedoch Art. 352 AEUV zumindest in der Grundstruktur entspricht, siehe M. Schröder, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 352 AEUV Rn. 5; z. T. a. A. Rossi, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 4. Aufl., Art. 352 AEUV Rn. 5.

⁹⁰⁶ Winkler, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Art. 352 AEUV Rn. 130 f., mit Verweis auf die steuerliche Regelung des Art. 40 der VO Nr. 2137/85, vom 25.6.1985, über die Schaffung der Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung; zur EwIV auch m. w. N. Zorn, Rechtsangleichungskompetenzen des Rates der Europäischen Gemeinschaften für die Besteuerung von Unternehmen, S. 247; des Weiteren zur steuerlichen Regelung Klein, Der Einfluss des Europarechts auf das deutsche Steuerrecht, DStJG 19, S. 7, 15; vgl. zu den gegenleistungsbezogenen Abgaben die Ausführungen von Ohler, Finanzierung des IASB durch EG-Sonderabgaben, EuZW 2006, S. 679 ff., der die Einführung einer unionalen Sonderabgabe auf Art. 352 AEUV stützen möchte; gegen ein Steuerfindungsrecht des Art. 235 EG: Hilf, Umweltabgaben als Gegenstand von Gemeinschaftsrecht und –politik, NVwZ 1992, S. 108.

⁹⁰⁷ Vedder, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 352 AEUV Rn. 8, spricht beispielsweise vom Markenamt; siehe auch Herrfeld, in: Schwarze EU-

die Kompetenz mit einschließt, eine geeignete Finanzierungsform für jene festzulegen. Insofern ist eine Finanzierungsmittelwahlberechtigung sachlogisch mit einzubeziehen. Grundsätzlich können somit Finanzierungslasten- bzw. Abgabeformen mittels Art. 352 AEUV gesetzt werden⁹⁰⁸, solange damit die in den Verträgen festgelegten Politikbereiche geregelt werden und die dafür erforderlichen Befugnisse nicht vorgesehen sind.⁹⁰⁹

Die extensive Auslegung des Artikels wird systemkonsequent durch das Einstimmigkeitserfordernis des Rates begrenzt. Zudem ist eine Zustimmung des Europäischen Parlaments notwendig. Die bisherigen Untersuchungen haben das Prinzip aufgezeigt, dass ein weiter Anwendungsbereich, der auch Auswirkungen auf steuerliche Vorschriften der Mitgliedstaaten miteinbezieht, ein Einstimmigkeitserfordernis voraussetzt. Für den Art. 352 AEUV ist darüber hinaus eine zusätzliche Zustimmungspflicht des Parlaments erforderlich, welche eine ggf. leichtfertige Rechtsetzung erschwert. Insofern wird durch diese Hürden keine Möglichkeit geschaffen, das strenge Einstimmigkeitserfordernis anderer Rechtsetzungskompetenzen mittels Art. 352 AEUV zu umgehen. Eine Einführung aller bekannten und potentiell existenten unionalen Abgaben durch den Art. 352 AEUV ist damit zwar möglich, allerdings insbesondere hinsichtlich der nicht-steuerlichen Abgabeformen mit einer – im Vergleich zu den Sachbereichsabgaben – erhöhten gesetzgeberischen Hürde ausgestattet. Art. 352 AEUV bietet sich folglich nur bedingt und damit subsidiär als Rechtsgrundlage zukünftig existenter unionaler Abgaben an.

III. Die Rechtmäßigkeit einer potentiellen unionalen Sonderabgabenfinanzierung am Beispiel des IASB

Es konnte herausgestellt werden, dass Art. 352 AEUV sich grundsätzlich als Kompetenznorm eignet, unionale Abgaben einzuführen. Insbesondere für die nicht-steuerlichen Abgaben werden im Vergleich zu den Sachbereichsabgaben, durch das strenge Einstimmigkeitserfordernis und der Zustimmungspflicht des Parlaments, jedoch erhöhte Anforderungen gestellt. Auf die Abga-

Kommentar, Art. 114 AEUV Rn. 17, 68; vgl. Streinz, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 352 AEUV Rn. 69.

⁹⁰⁸ Z. B. Winkler bejaht die Möglichkeit der Erhebung zweckgebundener Abgaben, Winkler, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Art. 352 AEUV Rn. 125.

⁹⁰⁹ Vgl. grds. beispielhaft Vedder, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 352 AEUV Rn. 9; EuGH C-436/03, Slg. 2006, I-3733, Rn. 36; EuGH Rs. 45/86, Slg. 1987, 1493, Rn. 13; EuGH C-350/92, Slg. 1995, I-1985, Rn. 26.

befindungskompetenz des Art. 352 AEUV bezugnehmend, vertritt Ohler⁹¹⁰ in seiner Abhandlung zur Finanzierung des International Accounting Standards Board (IASB) durch EG-Sonderabgaben, dass weder die gemeinschaftlichen bzw. unionalen Normen über das Steuerrecht, noch diejenigen über die Vorzugslasten, geeignet seien, die Grundlage für eine Finanzierung des IASB zu gewährleisten. Es bedürfe daher einer auf Art. 352 AEUV⁹¹¹ gestützten Sonderabgabe.

Die vom IASB entwickelten International Financial Reporting Standards (IFRS) dienen der Wettbewerbsgleichheit auf dem unionalen Kapitalmarkt in Bezug auf die Konvergenz der Rechnungsabschlüsse.⁹¹² Das IASB ist als private Stiftung nach dem Recht des US-Staates Delaware errichtet worden und hat ihren Sitz in London.⁹¹³ Die vormals rein freiwillig bindenden Rechnungslegungsvorschriften wurden durch die VO 1600/2002, die auf Art. 95 EG gestützt wurde, für alle kapitalmarktorientierten Unternehmen verpflichtend. Die das IASB finanzierenden Erträge stammen aus freiwilligen Zuwendungen, aus Publikationen und ähnlichen Einkünften sowie aus Zinsen und sonstigen Einnahmen.⁹¹⁴ Ohler setzt an dieses Finanzierungssystem an und möchte alternativ eine generelle Abgabe derjenigen Unternehmen zur Finanzlastübernahme des IASB einführen, welche die IFRS nutzen, um am Kapitalmarkt zu agieren.

Die Verpflichtungs-VO zur Einführung der IFRS wurde auf Art. 95 EG gestützt und Ohler kommt folgerichtig zu dem Schluss, dass dieser Artikel keine Kompetenz beinhalte, eine unionale Abgabelast in Form der Sonderabgabe⁹¹⁵ einzuführen. Die bisherigen Ergebnisse zeigen, dass eine Harmonisierungskompetenz keine Abgabefindungs- bzw. -neusetzungskompetenz enthält und daher der aktuelle Art. 114 AEUV keine ausreichende Kompetenzgrundlage in Ohlers Sinn bietet.⁹¹⁶ Ebenso im Ergebnis korrekt schließt Ohler die entspre-

⁹¹⁰ Ohler, Finanzierung des IASB durch EG-Sonderabgaben, EuZW 2006, S. 679 ff.

⁹¹¹ Bzw. Art. 308 EG.

⁹¹² VO des Parlaments und Rates Nr. 1606/2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, vom 19.7.2002, ABl. Nr. L 243 (2002) S. 1, geändert durch die VO Nr. 297/2008, vom 11.3.2008, ABl. Nr. L 97 (2008) S. 62.

⁹¹³ Siehe Ausführlich zur Struktur und Geschichte des IASB, Bohl, Beck'sches IFRS-Handbuch §1 Rn. 1 ff.

⁹¹⁴ Siehe m. w. N. auf den IFRSF Annual Report 2011, Bohl, Beck'sches IFRS-Handbuch §1 Rn. 1 ff.

⁹¹⁵ Dies ist in sich konsequent, da bereits in Teil D I dieser Arbeit betrachtet wurde, dass eine Harmonisierungskompetenz keine Neusetzung von Abgabelasten umfasst und Ohler (Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, S. 208, 241) Art. 114 AEUV grundsätzlich keine Kompetenz zur Harmonisierung von Sonderabgaben zuspricht.

⁹¹⁶ Siehe Teil D I dieser Arbeit.

chenden Artt. 113 und 115 AEUV als Ermächtigungsgrundlage aus. Auch für diese Normen gilt, dass eine Harmonisierungsnorm keine Abgabefindungskompetenz beinhaltet.⁹¹⁷ Insofern wird, sollte eine finanzielle Unabhängigkeit des IASB mittels Sonderabgabe angestrebt werden, lediglich Art. 352 AEUV als geeignet angesehen.⁹¹⁸ Diese Abgabe stelle hinsichtlich der Frage nach einer Eigenmittelqualifikation, eine nicht als Eigenmittel zu wertende Einnahme dar; sie sei weder im Eigenmittelbeschluss genannt, noch flösse sie dem Haushalt zu, sondern diene einer spezifischen Aufgabe.⁹¹⁹ Eine derartige Sonderabgabe wäre tatsächlich folgerichtig kein Eigenmittel der Union, sondern eine sonstige Einnahme i. S. v. Art. 311 Abs. 2 AEUV.⁹²⁰

Hinsichtlich der Rechtfertigungsgründe einer solchen auf Art. 352 AEUV gestützten unionalen Sonderabgabe muss hinterfragt werden, inwiefern eine Zahllast den Unternehmen für die Finanzierung des IASB tatsächlich aufgebürdet werden könnte. Ohler⁹²¹ geht dafür auf den allgemeinen Gleichheitssatz des Unionsrechtes ein und prüft anhand dessen die gerechtfertigte Belastung einer speziellen Gruppe in einem vergleichbaren Sachverhalt. Er zieht die Frage heran, wer für die Finanzierung des IASB Verantwortung trägt, weil er durch seine Tätigkeit oder sein Verhalten in engem sachlichen Zusammenhang mit dessen Aufgabe steht. Dabei erinnert diese Formulierung sehr an die im deutschen Verständnis geforderte Sachnähe der speziellen Gruppe zur Finanzierungsverantwortung.⁹²² Ohler baut zumindest implizit auf national geprägte Begriffsverständnisse und prüft anhand derer die Option einer unionalen Sonderabgabe. Die Normenhierarchie des Unionsrechts schließt einen solchen Aufbau jedoch aus und ein solches Herangehen zeigt erneut auf, wie nationale Vorprägungen die Vorstellung unionaler Abgaben beeinflussen können. Ohlers Thesen liegt der Gedanke zugrunde, dass eine bestimmte Gruppe eine Finanzierungsverantwortung tragen soll, für einen diese Gruppe fördernden Umstand bzw. verursachte Kosten dieser Gruppe. Alle Unternehmen, deren Wertpapiere in der Union zum Handel auf einem geregelten Markt zugelassen sind sowie auch die EU selbst, welche sich die Regelungen vom IASB erarbeiten lässt und übernimmt, stehen in einem engen sachlichen Zusammenhang zur potentiellen Abgabe. Bereits insofern ist fraglich, weshalb alleinig die Unternehmen für die Erarbeitung von Marktregelungsmechanis-

⁹¹⁷ Siehe Teil D I dieser Arbeit.

⁹¹⁸ Ohler, Finanzierung des IASB durch EG-Sonderabgaben, EuZW 2006, S. 681 f.

⁹¹⁹ Ohler, Finanzierung des IASB durch EG-Sonderabgaben, EuZW 2006, S. 682.

⁹²⁰ Siehe Teil B II 2 d sowie B IV dieser Arbeit.

⁹²¹ Ohler, Finanzierung des IASB durch EG-Sonderabgaben, EuZW 2006, S. 682.

⁹²² Exemplarisch BVerfGE 82, 159; siehe zudem ausführlich Teil A III 2 c dieser Arbeit.

men, eine Abgabe zu leisten haben sollen. Die IFRS sind für die Unternehmen aufgezwungene Bilanzierungsnormen, die generell den Markt sicherer gestalten und damit zwar mittelbar, aber eben nicht unmittelbar den Unternehmen zugutekommen. Ein direkter Vorteilsträger ist, durch die Erstellung der IFRS, welche für die Gesetzgebung verwendet werden können⁹²³, die EU selbst. Wo bei den Mitverantwortungsabgaben zumindest ein Bezug zu einer gewissen finanziellen Leistung nicht abzusprechen sowie eine Kostenmitverursachung offensichtlich waren, bleibt es bei der IASB-Finanzierung äußerst kontrovers, weshalb die Unternehmen die Finanzierung mittels Sonderabgabe übernehmen sollten.

Es konnte in dieser Arbeit nachgewiesen werden, dass die existenten und originären gegenleistungsbezogenen Abgaben des Unionsrechts, die im Vergleich zu den nationalen Begrifflichkeiten extensiver zu verstehen sind, ebenso eine Zahlungspflicht begründen und rechtfertigen können, wie die Verwendung einer potentiellen unionalen Sonderabgabe. Somit ist nicht zwingend bereits durch einen potentiellen sachlichen Zusammenhang eine Sonderabgabenauflegung gerechtfertigt. Eine Gebühren- oder Beitragslast, als nicht-steuerliche Abgabe im engen wie im weiten Verständnis, würde gleichermaßen funktional einsetzbar sein und negiert damit die Notwendigkeit einer unionalen Finanzierungssonderabgabe für die Finanzierung des IASB grundsätzlich. Aus dem zugrundeliegenden Sachverhalt kann sich somit keineswegs die Bestätigung von legitimierten unionalen Sonderabgaben herleiten lassen; selbst falls eine Zahlungsverpflichtungsrechtfertigung positiv ausfallen sollte, die zu einer Abgabepflicht der Unternehmen führt.

Zusammenfassend gilt, dass die Idee einer Finanzierung des IASB mittels eines bestimmten Abgabetypus (auch der national bekannten Sonderabgabe) auf Grundlage des Art. 352 AEUV zunächst grundsätzlich mit dem Unionsrecht vereinbar erscheint. Dies zeigt sich in der offenen Handlungsermächtigung des Art. 352 AEUV, der eine Abgabefindungskompetenz besitzt.⁹²⁴ Allerdings bestehen ernstliche Zweifel daran, ob die Einführung einer vorgeschlagenen Sonderabgabe notwendig ist. Die Einführung des Typus Sonderabgabe ist national betrachtet selbst vielmehr ein Hilfskonstrukt zur Rechtfertigung bestimmter Abgabelasten, als ein notwendiges Klassifizierungsinstrument.⁹²⁵ Insofern kann vor allem auf unionaler Ebene, abweichend der Ansicht

⁹²³ Ohler, Finanzierung des IASB durch EG-Sonderabgaben, EuZW 2006, S. 681 f.

⁹²⁴ Siehe dazu ausführlich Teil D II dieser Arbeit.

⁹²⁵ Siehe dazu ausführlich Teil A IV dieser Arbeit.

eine unionale Sonderabgabe sei notwendig, die Abgabensystematisierung ohne eine solch spezielle Form auskommen. Eine Abgaberechtfertigungsprüfung in Ohlers Sinn könnte zudem auch durch die bisher vorhandenen Mechanismen geschehen, indem eine an den unionalen allgemeinen Gleichheitssatz anknüpfende Prüfung der bekannten unionalen nicht-steuerlichen Abgaben durchgeführt wird. Eine technisch verstandene Sonderabgabe bedarf es, selbst bei einer angenommenen Finanzierungspflicht der sodann verpflichteten Unternehmen, dafür nicht.

E. Die Entbehrlichkeit des Konstrukts der unionalen Sonderabgabe durch den allgemeinen Gleichheitssatz des Unionsrechts

Wie bereits im nationalen Recht herausgestellt werden konnte, vermag ein umfassendes Gleichheitsrechtsverständnis die Sonderabgabenrechtfertigungsmerkmale obsolet wirken zu lassen.⁹²⁶ Ein solcher gleichheitsrechtlich geprägter Ansatz kann auch für unionale Abgaben Geltung finden. Die Union erkennt die europäische Grundrechte-Charta⁹²⁷ durch Art. 6 Abs. 1 EUV an und erklärt sie rechtlich für bindend. Die Charta versichert innerhalb des Art. 20 einen allgemeinen Gleichheitssatz, der für alle Personen eine Gleichheit vor dem Gesetz statuiert. Dieser Gleichheitssatz entspricht dem allgemeinen Rechtsprinzip, das der EuGH als ein Grundprinzip des Gemeinschafts- bzw.- Unionsrechts angesehen hat.⁹²⁸ Dass alle Personen vor dem Gesetz gleich sein sollen, ist damit ein tragendes Prinzip für die Bewertung europäischer Rechtsetzung und –anwendung; Art. 20 soll dafür Sorge tragen, dass das Menschenrecht auf rechtliche und tatsächliche Gleichbehandlung in vergleichbaren Umständen gesichert wird.⁹²⁹ Bindungswirkung entfaltet dieser allgemeine Gleichheitssatz für alle Grundrechtsadressaten im Sinne des

⁹²⁶ Siehe Teil A IV dieser Arbeit.

⁹²⁷ Charta der Grundrechte der Europäischen Union, vom 12.12. 2007, ABl. Nr. C 303/1.

⁹²⁸ EuGH, verb. Rs. 117/76 und 16/77, Slg. 1977, 1753, Rn. 10 ff.; Erläuterungen zur Charta der Grundrechte, Titel III, Erläuterung zu Art. 20 – Gleichheit vor dem Gesetz; m. w. N. auf EuGH Rs. 283/83, Slg. 1984, 3791; EuGH C-15/95, Slg. 1997, I-1961; EuGH C-292/97, Slg. 2000, I-2737, Rn. 39; Hölscheidt, in: Meyer (Hrsg.) Kommentar zur EU-GRC, Art. 20 Rn. 2; Graser, in: Schwarze, EU-Kommentar, GRC, Art. 20 Rn. 1; Rossi, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 20 EU-GRC Rn. 2; Kingreen, in: Ehlers (Hrsg.) Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, § 17 Rn. 11.

⁹²⁹ Streinz, in: Streinz EUV/AEUV, Art. 20 GR-Charta Rn. 7; Hölscheidt, in: Meyer (Hrsg.) Kommentar zur EU-GRC, Art. 20 Rn. 11 f.

Art. 51 EU-GRC; demnach die Union wie auch die Mitgliedstaaten, soweit sie Unionsrecht in legislativer, judikativer oder exekutiver Funktion ausüben.⁹³⁰ Der Verpflichtung einer allgemeinen Abgabelast folgen zu müssen, stehen die EU-Grundrechte nicht entgegen⁹³¹, allerdings muss dem Grundsatz der Belastungsgleichheit, der sich aus Art. 20 EU-GRC ergibt, entsprochen werden. Der EuGH⁹³² formuliert, dass nach diesem Gleichheitsgrundsatz vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen, es sei denn, eine Differenzierung wäre objektiv gerechtfertigt. Eine Ungleichbehandlung im Sinne des EuGH⁹³³ ist sowohl die Gleichbehandlung verschiedener als auch die unterschiedliche Behandlung derselben Sachverhalte. Insofern ist die Ähnlichkeit zu Art. 3 Abs. 1 GG als deutsches Pendant ersichtlich, der ebenso eine konkrete sachverhaltsbezogene Gruppenbetrachtung und eine zwingend objektivierte Prüfung der Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung einfordert.⁹³⁴

Es wurde bereits in Bezug auf nationale Sonderabgaben herausgestellt, dass deren Rechtfertigungsgründe⁹³⁵ alleinig aus Art. 3 Abs. 1 GG ableitbar sind und grundsätzlich reduziert nur dem Grundprinzip der Lastengleichheit bei vergleichbaren Sachverhalten entsprechen.⁹³⁶ Unional lässt sich dieser Gedanke als Entbehrlichkeitsargument einer Abgabeform wie der Sonderabgabe, anhand der Gleichartigkeit des Schutzinteresses von Art. 20 EU-GRC, übernehmen.

Es konnte gezeigt werden, dass sich Vertreter der Existenzbejahung unionaler Sonderabgaben wie Müller⁹³⁷ einer nationalen Vorprägung von Abgabelasten bedienen, die sie in das Europarecht einfließen lassen. Dabei decken sich offenkundig vermeintlich unionale Sonderabgabencharakteristika mit denen der ständigen Rechtsprechung des BVerfG.⁹³⁸ Eine solche Übertragung von

⁹³⁰ U. a. Rossi, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 20 EU-GRC Rn. 7; Kingreen, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 51 EU-GRC Rn. 3 ff.

⁹³¹ EuGH verb. Rs. C-143/88 und C-92/89, Slg. 1991, I-415, Rn. 75; siehe u.a. auch Streinz, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 17 EU-GRC Rn. 6.

⁹³² EuGH verb. Rs. 117/76 und 16/77, Slg. 1977, 1770, Rn. 7; EuGH C-292/97, Slg. 2000, I-2737, Rn. 39; EuGH Rs. 203/86, Slg. 1988, 4563, Rn. 25; EuGH C-15/95, Slg. 1997, I-1961, Rn. 35.

⁹³³ EuGH C-217/91, Slg. 1993, I-3943, Rn. 37; EuGH C-219/91, Slg. 1993, I-3953, Rn. 37; EuGH C-306/93, Slg. 1994, I-5583, Rn. 30.

⁹³⁴ Siehe bspw. BVerfGE 88, 87; h. L. siehe u. a. Jarass, in: Jarass/Pieroth, Art. 3 GG Rn. 4, 17 ff.

⁹³⁵ Siehe grundlegend BVerfGE 55, 274; BVerfGE 67, 256.

⁹³⁶ Siehe Teil A IV dieser Arbeit.

⁹³⁷ Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, S. 69 ff.

⁹³⁸ Siehe im Vergleich Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, S. 69 ff. und BVerfGE 55, 274 sowie BVerfGE 67, 256.

national entwickelten Merkmalen auf das Unionsrecht ist jedoch grundsätzlich abzulehnen und bildet den Ursprung nicht notwendiger Existenzbejahungen unionaler Sonderabgaben.⁹³⁹ Zudem erscheint eine Vereinbarkeitsherleitung der national bekannten Sonderabgabenrechtfertigungsmerkmale und dem allgemeinen unionalen Gleichheitssatz im Ansatz her de facto überflüssig, da der allgemeine unionale Gleichheitssatz einer vermeintlich konkretisierenden Unterteilung der Merkmale der uneinheitlichen Belastung einer Gruppe ohne objektiven Grund nicht bedarf. Der unionale Gleichheitssatz des Art. 20 EU-GRC stellt eine geeignete Ausgangsbasis für die Rechtmäßigkeitsprüfung des unionalen Abgaberechts, insbesondere im Fall einer scheinbar existenten unionalen Sonderabgabe, dar. Dieser Gleichheitssatz muss autonom ausgelegt und ebenso im Hinblick auf eine angemessene Verhältnismäßigkeit⁹⁴⁰ konkretisiert werden, um einen realen und wirksamen Schutz vor ungerechtfertigten Abgabelasten zu bieten. Es genügt insoweit die Prüfung der Ungleichbehandlung von gleichen Sachverhalten oder die Gleichbehandlung von ungleichen Sachverhalten auch für Geldlasten. Diese einfache und vergleichsweise unspezifische Prüfung deckt die relevanten Fragen zur Begründung einer Leistungspflicht ab. Diese Leistungspflicht wird im Folgenden anhand der dargestellten unionalen Grundabgabetypen im Verlauf materiell zu qualifizieren und an deren spezifischen Rechtfertigungserfordernissen zu messen sein. Dafür genügt es, eine Gruppe zu definieren, die als Einheit bestimmte Merkmale erfüllt, welche sie von einer anderen Gruppe, die diese Merkmale nicht erfüllt, abgrenzt und deshalb an jene eine Leistungspflicht knüpft. Insofern erscheinen die vermeintlich zusätzlich konkretisierenden Merkmale der deutschen Sonderabgabenrechtsprechung⁹⁴¹ unional entbehrlich. Wenn die national elementaren Merkmale der Sonderabgabe unional jedoch bereits entbehrlich sind, so ist es das Konstrukt der Sonderabgabe auch selbst. Da eine ausrei-

⁹³⁹ Siehe Teil C IV dieser Arbeit.

⁹⁴⁰ Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zählt nach st. Rspr. des EuGH zu den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts, siehe u. a. EuGH C-491/01, Slg. 2002, I-11453, Rn. 122; EuGH C-8/89, Slg. 1990, I-2515, Rn. 10; EuGH C-479/04, Slg. 2006, I-8128, Rn. 53; EuGH 339/92, Slg. 1993, I-6473, Rn. 15; bzw. zu dem gesicherten Bestand gemeinsamer Verfassungsüberlieferungen, Hölscheidt, in: Meyer (Hrsg.) Kommentar zur EU-GRC, Art. 20 Rn. 3; Graser, in: Schwarze, EU-Kommentar, GRC, Art. 20 Rn. 2; aber vor allem statuiert Art. 52 Abs. 1 S. 2 EU-GRC explizit, dass eine Einschränkung der Grundrechte nur unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit erfolgen darf: siehe dazu EuGH C-310/04, Slg. 2006, I-7285, Rn. 97, EuGH C-189/01, Slg. 2001, I-5689, Rn. 81; EuGH verbundene Rs. C-133/93, C-300/93, C-362/93, Slg. 1994, I-4863, Rn. 41; EuGH C-331/88, Slg. 1990, I-4023 Rn. 13.

⁹⁴¹ Siehe grundlegend Teil A III dieser Arbeit sowie BVerfGE 55, 274 in Bezug auf eine homogene Gruppe mit Finanzierungsverantwortung für einen bestimmten Sachzweck und einer hinreichenden Sachnähe zum Abgabegrund als Sonderabgabenrechtfertigungsmerkmale.

chende Überprüfung von Leistungspflichten anhand der gegenwärtigen Abgabetypen in Verbindung mit dem allgemeinen unionalen Gleichheitssatz vollzogen werden kann, besitzen darüber hinausgehende und hinzutretende vermeintlich konkretisierende Fremdkörperabgaben mit ähnlichem Rechtfertigungsansatz keine Existenznotwendigkeit. Besondere Gegenleistungen oder Verpflichtungen werden innerhalb des gegenwärtigen unionalen Abgabekansons gleichermaßen erfasst und einer individuellen oder gruppenspezifischen Belastung zugerechnet.

Der Grundrechtskatalog des Unionsrechts ist hinreichend bestimmt, um Abgabebelasten einer soliden Prüfung unterziehen zu können und damit den Bedarf einer vermeintlich die gegenleistungsbezogenen Abgabeformen konkretisierenden Sonderabgabe unzureichend erscheinen zu lassen. Die Sonderabgabe ist insofern unional nicht als notwendige Abgabeform zu betrachten.

F. Fazit

Aufgezeigt werden konnte, dass diejenigen Ansichten, die eine Existenz unionaler Sonderabgaben bejahen oder voraussetzen, vorwiegend auf nationale Begriffsprägungen gestützt werden. Dieses nationale Abgabegrundverständnis kann jedoch nicht unreflektiert auf das Unionsrecht übertragen werden und im Ergebnis dazu führen, dass eine umstrittene Abgabeform wie die Sonderabgabe in den unionalen Abgabekanon aufgenommen wird. Autoren wie Ohler oder Müller, die sich für eine unionale Sonderabgabe aussprechen, begehen insofern den Fehler, die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts als Grundlage für die Ausgestaltung einer europäischen Abgabeform zu nutzen. Die dazu diametrale Ausgestaltung der Rechtshierarchie widerspricht einem solchen Ansatz. Der schwerwiegendste Kritikpunkt an der Existenzbejahung einer unionalen Sonderabgabe stellt damit die mangelnde autonom europäische Herleitung dieser Abgabeform dar. Es mag zwar vorkommen, dass unionale Abgaben im deutschen Verständnis als Sonderabgaben erscheinen, das ändert jedoch nichts an dem autonomen Beurteilungszwang des Europarechts, der eine solche Abgabe als Unterfall der bekannten unionalen Abgabeformen klassifiziert.

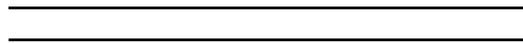
Die grundsätzliche Frage, ob der europäische Abgabekanon Raum für eine unionale Sonderabgabe hat, kann nur auf den ersten Blick gleichzeitig bejaht und verneint werden. Durch die vergleichsweise extensive Begrifflichkeit und der zum Teil vorhandenen Konturlosigkeit in den Randbereichen der nichtsteuerlichen Abgaben, lässt das Europarecht für den vorgeprägten Betrachter mehr unbenannte Abgabegrauzonen zu als das nationale Recht. Ausgehend vom nationalen Verständnis und einer etablierten Vorstellung der Sonderabgabe könnte geschlussfolgert werden, dass Grauzonen innerhalb gegenleistungsbezogener Abgabeformen – durch den Typus der Sonderabgabe – eine gewisse Systematisierung erfahren und in weiten Teilen damit geschlossen werden. Dies erscheint bei genauerem Blick jedoch als unpräzise Auslegung. Auch im nationalen Recht genügt eine Konkretisierung der Grundabgabetypen Steuer und Vorzuglast, um in Anknüpfung an den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG hinreichende Klarheit in die Abgabesystematik und Begründung der Abgabelast zu bringen. Die Sonderabgabenrechtfertigungsmerkmale sind im Ergebnis nur Ausprägungen des allgemeinen Gleichheitssatzes ohne tatsächliche Existenznotwendigkeit.

Die Untersuchung im Bereich der unionalen Abgabeformen hat aufgezeigt, dass die Steuer diejenige Abgabeform ist, die eine gegenleistungslose Geldzahllast darstellt und dieser entgegengesetzt Abgabelasten in Form der Gebühr und des Beitrags existieren, welche einen gewissen Gegenleistungsbezug mit einschließen. Dieses Grundkonstrukt ist nicht auf einen zusätzlichen Abgabetypus in Form der Sonderabgabe angewiesen. Anstatt des nationalen Trias Steuer, Vorzuglast und Sonderabgabe, genügt unional die Unterscheidung von gegenleistungsloser Zahllast und weit verstandenem Gegenleistungsbezug einer Abgabe. Die scheinbar ambivalente Beurteilung, dass Raum für eine Sonderabgabe nach deutschem Vorbild bestehe, ist demnach eine Missdeutung.

Die Aufgabe der Rechtsprechung und Literatur muss im Folgenden darin bestehen, die Begriffe der europäischen gegenleistungsbezogenen Abgaben untereinander weiter aufzuarbeiten. Die scheinbare Notwendigkeit einer Einführung unionaler Sonderabgaben darf nicht in dem missverstandenen Anwendungsbereich bereits unional existenter Abgabeformen liegen. Das Problem abgaberechtlicher Grauzonen, ist mit Bestimmtheit nicht durch die Einführung einer neuen (national geprägten) Abgabe zu lösen. Erst nach einer autonom unional abschließenden Abgrenzung der Abgaben untereinander, ohne

Rückkoppelung an nationale Begrifflichkeiten, könnte überhaupt eine Abgabe *sui generis europea*, die neben die Grundabgabetypen tritt, eine Existenzberechtigung finden.

Das Ergebnis der Frage nach einer Notwendigkeit unionaler Sonderabgaben muss damit lauten, dass erst wenn der unionale Abgabekanon klar definierte grauzonenlose Merkmale aufweist, der für eine bestimmte Gegebenheit an seine Grenzen stößt, Raum für eine zusätzliche Abgabeform entstehen kann. Eine unionale Sonderabgabe nach deutschem Vorbild ist jedoch abzulehnen, da dieser Typus einer grundlegend klaren Abgabesystematisierung widerspricht und selbst national betrachtet als nicht zwingend notwendiges – aber mittlerweile etabliertes – Relikt erscheint. Die Flucht vor einer detaillierten Merkmalsaufarbeitung der Abgabeformen, in eine Konturlosigkeit und Vielzahl von Zusatzabgabeformen, muss verhindert werden.



G. Zusammenfassenden Thesen

I. Thesenblock Existenz der unionalen Sonderabgabe

These 1.1

Die Existenz unionaler Sonderabgaben kann nicht belegt werden.

Weder das unionale Primärrecht, noch das Sekundärrecht beinhalten eine explizite Bezugnahme auf eine europäische „Sonderabgabe“. Historisch belegbar ist lediglich eine „Sonderumlage“ zu Zeiten der frühen EGKS, die jedoch niemals erhoben und deshalb nicht hinreichend in ihrer Ausprägung konkretisiert wurde, um eine Vergleichbarkeit über ihre nominelle Ähnlichkeit hinaus bestätigen zu können. Die Abgabeformen der Steuer, Gebühr und des Beitrags finden hingegen im AEUV ihre Erwähnung. Die etablierten unionalen Abgaben unterscheiden sich durch einen Gegenleistungsbezug voneinander, welcher bei der Gebühr und dem Beitrag, im Vergleich zur Steuer, vorliegt. Trotz der Nichtnennung der unionalen Sonderabgabe innerhalb des Unionsrechts, kann allerdings nicht schon deshalb grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass dieser Abgabetypos nicht existieren kann. Für die untersuchten unionalen Abgaben, welche von der deutschen Literatur z. T. als Sonderabgaben angesehen werden, konnte jedoch herausgestellt werden, dass diese Lasten den zumindest weit zu verstehenden allgemeinen Grundabgabetypen der steuerlichen und nicht-steuerlichen Formen zugeordnet werden können. Eine Sonderabgabensexistenz innerhalb dieser untersuchten unionalen Abgabeformen ist damit nicht nachweisbar und folglich abzulehnen.

These 1.2

Die Existenzannahme einer unionalen Sonderabgabe basiert auf einem nationalen Abgabegrundverständnis.

Der Ursprung, die gegenwärtige Existenz unionaler Sonderabgaben anzunehmen, liegt in einer direkten Übertragung nationaler Definitionen der Abgabetypen – inklusive deren Randbereiche und Grauzonen – auf das Unionsrecht. Für den geprägten Betrachter erscheint eine unionale Abgabelast in einigen Fällen als eine vermeintlich aus dem nationalen Abgaberecht bekannte Sonderabgabe, wie durch die Untersuchung der Klassifikation der MVA Milch gezeigt werden konnte. Diese Bestimmung auf nationaler Empfänger-

ebene kann hingegen nicht konstitutiv für die materielle, unionale autonome Abgabequalifikation gelten. Aus dem Umstand, dass die unionale Abgabe die Gestalt einer nationalen Sonderabgabe annimmt, sie sogar letztlich aus nationalem Blickwinkel betrachtet identisch einer solchen wirkt, ergibt sich nicht die Folge, dass die Abgabe deshalb auch im europäischen Recht als eine Sonderabgabe zu bewerten ist. Eine solche Abgabe kann sich vielmehr noch im Rahmen der extensiv verstandenen unionalen Grundabgabetypen bewegen. Es gilt zwingend, dass die nationale Einordnung einer Abgabelast keine Bindungswirkung für das Unionsrecht hat. Damit liegt der Schluss nahe, dass die gegenwärtig in der Literatur bezeichneten unionalen „Sonderabgaben“, zumindest durch eine zu dominante nationale Basis, verfälscht klassifiziert wurden.

These 1.3

Eine zukünftige Existenz unionaler „Sonderabgaben“ kann unter bestimmten Bedingungen nicht grundsätzlich ausgeschlossen werden.

Wenn sich in Zukunft eine Konkretisierungsentwicklung der unionalen Abgabeformen vollzieht, dann kann, obwohl die Sonderabgabe bislang nicht zum etablierten europäischen Abgabekanon zählt, durchaus Raum für ihre Existenz bestehen. Eine Ansicht, welche die Existenz einer europäischen „Sonderabgabe“ als eine Grauzonen- oder Auffangabgabe zwischen klar umgrenzten Abgabeformen darstellen würde, welche diejenigen Abgaben mit einschließt, die die Kernmerkmale der Grundabgabetypen nicht erfüllen, könnte bei einer in Zukunft hinreichenden Definitionsstärke des gegenwärtigen Kanons nicht als per se abwegig abgelehnt werden. Eine notwendige, hinzutretende und ähnlich gelagerte Entwicklung der Akzeptanz von atypischen Abgabeformen durch die unionale Jurisprudenz – wie sie national durch das Bundesverfassungsgericht geschah – kann in einem solchen Fall ebenso nicht gänzlich ausgeschlossen werden. Wünschenswert wäre sie indes nicht.

II. Thesenblock Legitimation der unionalen Sonderabgabe

These 2.1

Die kritikbehaftete nationale Legitimation von Sonderabgaben muss für hypothetisch zukünftig existente unionale Sonderabgaben Beachtung finden.

Auf nationaler Ebene ist die Legitimation von Sonderabgaben mittels der Sachkompetenznormen der Art. 73 ff. GG, die nach deutschem, restriktivem Verständnis ohne konkrete Gegenleistung für den Zahlungsverpflichteten neben die Steuern treten, nicht unumstritten. Dennoch vertritt die h. L. in Übereinstimmung mit dem Bundesverfassungsgericht, dass die grundsätzliche Zulässigkeit von Sonderabgaben über ihre speziellen Rechtfertigungsmerkmale der bundesverfassungsgerichtlichen Rechtsprechung angenommen werden kann. Die Argumentation eine spezielle Abgabeform, die als Grauzonenabgabe zur Steuer und zu den Vorzugslasten über Jahrzehnte ihre Stellung im deutschen Abgabekanon gefunden zu haben scheint, durch für sie eigens entwickelte Rechtfertigungsmerkmale zu legitimieren, erscheint jedoch als nachträglicher und konstruierter Eingrenzungsversuch einer Abgabe, die das strukturierte Abgabeprinzip der Verfassung grundlegend zu unterlaufen vermag. Diese Gefahr gilt ebenso für haushaltsrechtliche Problembereiche, welche durch die Sonderabgabeneinnahmen und ihrer Schattenhaushaltsverbuchung als parafiskalische Abgaben entstehen. Zudem wirkt die Sonderabgabe bei einer hinreichenden Konkretisierung der Vorzugslasten entbehrlich, um intendierte Finanzierungs- oder Lenkungszwecke zu realisieren. Diese nationale Folgerung ist auf das Unionsrecht übertragbar. Sollten dennoch in Zukunft unionale Abgaben existent werden, die in Abgrenzung zu den Grundabgabetypen als unionale Sonderabgaben zu klassifizieren wären, so müssten diese Abgaben eine spezifische Legitimation erfahren. In diesem Fall würde gelten, dass unionale Sonderabgaben im gegenwärtigen Abgabeverständnis, durch ihre mangelnde vollständige Gegenleistungslosigkeit, europarechtlich als besondere nicht-steuerliche Abgaben klassifiziert würden. Insofern unterfielen unionale Sonderabgaben den Anwendungsbereichen der Normen über nicht-steuerliche Abgaben.

These 2.2

Die Sachbereichsregulierungsnormen könnten wie Art. 352 AEUV als Rechtsgrundlage für unionale Sonderabgaben Verwendung finden.

Als Rechtsgrundlage für einen Unterfall der nicht-steuerlichen Abgaben – die unionale Sonderabgaben darstellen würden – wären vorrangig die jeweiligen Sachbereichsregulierungsnormen (bspw. Art. 43 AEUV) einschlägig. Diese ermöglichen eine Sachbereichsregulierung auch durch Abgaben-Lenkungsmechanismen. Eine weitere Möglichkeit, eine potentielle EU-Sonderabgabe zu legitimieren, bildet die Ermächtigungsnorm des Art. 352 AEUV. Sowohl der Artikel 352 AEUV als auch die Sachbereichsregulierungsnormen ermöglichen es, in ihren bestimmten Grenzen und unabhängig einer präzisen materiellen Klassifikation, Abgabelasten zu setzen. Zu Bedenken ist jedoch, dass mit der bloßen Existenz generell abgaberechtfertigender Normen nicht die grundlegende Frage geklärt werden kann, weshalb die Existenzberechtigung einer unionalen Sonderabgabe, als bereits national kritikbehaftete Grauzonenabgabe, bejaht werden sollte. Der EU-Sonderabgabe würde die Kritik anhaften, inwiefern eine Abgabeform zulässig sein soll, welche die Grenzen der gegenwärtigen Abgabensystematik, ohne ersichtliche Notwendigkeit, potentiell zu verwischen vermag. Insofern bilden die Sachbereichsregulierungsnormen zzgl. des Art. 352 AEUV zwar die rechtlichen Grundlagen einer Abgabesetzung aus, die Ausprägung der gesetzten Abgabe sollte jedoch vielmehr den Grundabgabeformen anstatt der Sonderabgabe entsprechen.

III. Thesenblock Notwendigkeit der unionalen Sonderabgabe

These 3.1

Es besteht gegenwärtig keine Notwendigkeit zur Einführung von unionalen Sonderabgaben.

Die untersuchten Abgaben konnten jeweils der Gruppe der steuerlichen oder nicht-steuerlichen Abgaben zugeordnet werden. Keine der untersuchten Abgaben war einer zwingend notwendigen Neugruppierung zu unterwerfen. Die geltende Systematisierung umfasst auch die Randbereiche einer Grundabga-

belast, selbst wenn eine Gegenleistung nur im weiten Sinne erfasst wird. Es ist daher nicht zweckdienlich eine neue, zusätzliche Abgabeform in den unionalen Kanon aufzunehmen. Die Lösung des Problems nicht eindeutiger Randbereiche von Grundabgabetypen ist zudem nicht die Einführung einer neuen Abgabeform wie der Sonderabgabe, sondern die Konkretisierung der existenten Formen. Diese Konkretisierung muss autonom unional erfolgen, ohne Rückkoppelung an national festgelegte Begrifflichkeiten. Erst wenn ein solcher unional autonomer Abgabekanon klar definierte grauzonenlose Merkmale aufweist, der für eine bestimmte Gegebenheit an seine Grenzen stößt, kann Raum für eine potentielle Existenznotwendigkeit einer zusätzlichen Abgabeform eröffnet sein. Ob die Bildung einer Abgabe *sui generis europea* in Form einer Sonderabgabe aber erstrebenswert ist, muss äußerst kritisch gesehen werden; ein in sich ausgereiftes Abgabesystem mit den etablierten steuerlichen und nicht-steuerlichen Abgabeformen bedarf gerade keiner Sonderabgabe.

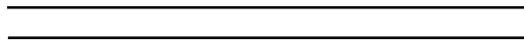
These 3.2

Eine konsequente Anwendung des allgemeinen Gleichheitssatzes des Unionsrechts führt zur Entbehrlichkeit des Konstrukts einer unionalen Sonderabgabe.

Grundsätzlich gilt, dass der allgemeine unionale Gleichheitssatz des Art. 20 EU-GRC die Ausgangsbasis für die Rechtmäßigkeitsprüfung des unionalen Abgaberechts, insbesondere im Fall einer vermeintlich existenten unionalen Sonderabgabe, darstellen muss. Dieser Gleichheitssatz wird autonom ausgelegt und im Hinblick auf eine angemessene Verhältnismäßigkeit konkretisiert, um einen realen und wirksamen Schutz vor ungerechtfertigten Abgabebelasten zu bieten. Eine Gruppe muss dafür als Einheit Merkmale erfüllen, welche sie von einer anderen Gruppe, die diese Merkmale gerade nicht erfüllt, abgrenzt. Ein solch grundlegendes Verständnis greift auch in Bezug auf die nationalen Sonderabgaben durch Art. 3 GG und lässt damit deren spezielle Rechtfertigungscharakteristika obsolet wirken. Durch Art. 20 EU-GRC wirkt dieses Ergebnis entsprechend im unionalen Verständnis ebenso für potentielle Sonderabgaben. Diese werden folglich mit ihren Charakteristika nicht benötigt, da sämtliche Abgaben durch den allgemeinen Gleichheitssatz des Unionsrechtes überprüfbar sind. Wenn somit die national bekannten Merkmale der Sonderabgabe (homogene Gruppe der Abgabepflichtigen mit Finanzie-

rungsverantwortung etc.) entbehrlich sind, so ist es das Konstrukt der Sonderabgabe auch selbst. Sofern eine ausreichende Überprüfung von Leistungspflichten anhand der gegenwärtigen Abgabetypen mit dem allgemeinen unionalen Gleichheitssatz vollzogen werden kann, besitzen darüber hinausgehende und hinzutretende vermeintlich konkretisierende Fremdkörperabgaben mit demselben Rechtfertigungsansatz keine Existenznotwendigkeit.

Die Sonderabgabe ist damit unional nicht als notwendige Abgabeform zu betrachten. Eine konsequente Konkretisierung der etablierten Abgabeformen der steuerlichen und nicht-steuerlichen Abgabe genügen unter Beachtung der allgemeinen gleichheitsrechtlichen Beurteilung für eine nicht ungerechtfertigte oder ungleiche Behandlung der Zahlungsverpflichteten auf unionaler Ebene.



Literaturverzeichnis

- Arndt, Hans-Wolfgang
Steuern, Sonderabgaben und Zwangsanleihen – zur „Abgabenfindungskompetenz“ des Bundesgesetzgebers, Kölner Steuerthemen, Köln 1983.
- ders./ Haas, Manfred
EG-Abgaben: Normierung, Vollzug und Rechtsschutz, RIW, 1989, S. 710–732.
- ders./ Jenzen, Holger
Grundzüge des Allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts, 2. Aufl., München 2005.
- Bahns, Jochen/ Brinkmann, Jan/ Gläser, Lars/ Sedlaczek, Michael
Art. 113 AEUV, in: von der Groeben, Hans/ Schwarze, Jürgen/ Hatje, Armin (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl., Baden-Baden 2015.
- Balmes, Frank
§ 3 AO, in: Kühn, Rolf/ v. Wedelstädt, Alexander (Hrsg.), Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 19. Aufl., Stuttgart 2008.
- Bardenhewer, Angela/Pipkorn, Jörn
Art. 100a EGV, in: von der Groeben, Hans/ Thiesing, Jochen/ Ehlermann, Claus-Dieter (Hrsg.), EUV/EGV, Bd. 2, 5. Aufl., Baden-Baden 1999.
- Bauersfeld, Heide Veronika
Die Verbandslast, Baden-Baden 2010.
- Bausback, Winfried
Die kommunale Feuerschutzabgabe als Entscheidungsgegenstand des EMRK und des BVerfG, BayVBl. 1995, S. 737–743.
- Beckmann, Hartmut
Verfassungsrechtsfragen im Grenzbereich zwischen Steuern und besonderen Abgaben, Köln 1976. (zugl. Diss.)
- Berg, Wilfried
Sonderabgaben – Möglichkeiten und Grenzen im Wirtschaftsverwaltungs- und Umweltrecht, GewArch 2006, S. 441–446.
- Beschel, Manfred/ Vaulont, Nikolaus
Art. 12 EG, in: von der Groeben, Hans/ Thiesing, Jochen/ Ehlermann, Claus-Dieter (Hrsg.), EUV/EGV, Bd. 1, 5. Aufl., Baden-Baden 1997.
- Bieber, Roland
Art. 269 EG, in: von der Groeben, Hans/ Schwarze, Jürgen (Hrsg.), EUV/EGV, 6. Aufl., Baden-Baden 2004.
- ders.
Art. 311 AEUV, in: von der Groeben, Hans/ Schwarze, Jürgen/ Hatje, Armin (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl., Baden-Baden 2015.
- ders.
§ 5, in: Bieber, Roland/ Epiney, Astrid/Haag, Marcel, Die Europäische Union, 8. Aufl., Baden-Baden 2009.
- ders.
§ 23, in: Bieber, Roland/ Epiney, Astrid/Haag, Marcel, Die Europäische Union, 8. Aufl., Baden-Baden 2009.
- Birk, Dieter
Steuerrecht, 14. Aufl., München 2011/12.
- ders.
§ 5, in: Birk, Dieter (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin 1995.
- ders.
Art. 105, in: Wassermann, Rudolf (Hrsg.), Kommentar zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Reihe Alternativkommentare, Bd. 2, Neuwied u. a. 1984.
- Bittner, Carsten
Art. 34 EGV, in: Schwarze, Jürgen, EU-Kommentar, 2. Aufl., Baden-Baden 2009.
- ders.
Art. 40 AEUV, in: Schwarze, Jürgen, EU-Kommentar, 3. Aufl., Baden-Baden 2012.

- Boeing, Detlev/ Kotthaus, Elisabeth/ Rusche, Tim Maxian Art. 97 AEUV, in: Grabitz, Eberhard/ Hilf, Meinhard/ Nettesheim, Martin, Das Recht der Europäischen Union, Bd. II, 40. EL., München 2009.
- Bohl, Werner §1, in: Bohl, Werner/ Riese, Joachim/ Schlüter, Jörg (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl. München 2013.
- Bohlken, Lars Waldschadenfonds im EG-Recht, Berlin 1999. (zugl. Diss.)
- Borowsky, Martin Art. 52 EU-GRC, in: Meyer, Jürgen (Hrsg.), Kommentar zur Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 3. Aufl. Baden-Baden 2011.
- Börner, Bodo Die Unzulässigkeit einer Steuer auf Nichtbutterfette nach dem EWGV, Köln u.a. 1986.
- Brandt, Edmund Bundesverfassungsgericht und Sonderabgaben, NJW 1981, S. 2103–2104.
- Breier, Siegfried Art. 192 AEUV, in: Lenz, Carl-Otto/ Borchardt, Klaus Dieter (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl., Köln/Wien 2012.
- Brockmeyer, Hans Bernhard Art. 105 GG, in: Hofmann, Hans/ Hopfau, Axel (Hrsg.), Kommentar zum Grundgesetz, 11. Aufl., München 2008.
- Brodersen, Carsten Nichtfiskalische Abgaben und Finanzverfassung, in: Verfassung, Verwaltung, Finanzen: Festschrift für Gerhard Wacke zum 70. Geburtstag, Köln-Marienburg 1972, S. 103–115.
- Bujard, Helmut Der deutsche Interesseneinfluß auf die EWG-Zuckerpolitik: Entstehung, Gestaltung und Auswirkungen der EWG-Zuckermarktordnung, Baden-Baden 1974. (zugl. Diss.)
- Bungenberg, Marc Dynamische Integration, Art. 308 und die Forderung nach dem Kompetenzkatalog, EuR 2000, S. 879–900.
- ders. Art. 235 EGV nach Maastricht, Baden-Baden 1999. (zugl. Diss.)
- Busse, Christian Art. 40 AEUV, in: Lenz, Carl-Otto/ Borchardt, Klaus Dieter (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl., Köln/Wien 2012.
- Calliess, Christian Art. 175 EGV, in: Calliess, Christian/ Ruffert, Matthias, EUV/EGV, 1. Aufl., Neuwied 1999.
- ders. Art. 192 AEUV, in: Calliess, Christian/ Ruffert, Matthias, EUV/AEUV, 4. Aufl., München 2011.
- ders. Art. 5 EUV, in: Calliess, Christian/ Ruffert, Matthias, EUV/AEUV, 4. Aufl., München 2011.
- ders. Art. 191 AEUV, in: Calliess, Christian/ Ruffert, Matthias, EUV/AEUV, 5. Aufl., München 2016.
- Carl, Dieter Finanzverfassung und Haushalt der Europäischen Gemeinschaften, StuSt 1991, S. 180–184.
- Constantinesco, Léontin-Jean Das Recht der Europäischen Gemeinschaften Bd. I, Das institutionelle Recht, Baden-Baden 1977.
- Dahms, Manfred G. Die Finanzhaushalte der Europäischen Gemeinschaften, München 1960. (zugl. Diss.)
- Dänzer-Vanotti, Wolfgang Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Milch-Garantiemengen-Regelung, RIW 1987, S. 47–50.
- ders. Gemeinschaftliches und nationales Zollrecht, in: Kruse, Heinrich Wilhelm (Hrsg.), Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches

- Marktorganisationsrecht, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Bd. 11, Köln 1988, S. 75–97.
- Degenhart, Christoph Art. 72 GG, in: Sachs, Michael (Hrsg.) Grundgesetz, 5. Aufl., München 2009.
- Detterbeck, Steffen Öffentliches Recht, 9. Aufl., München 2013.
- Dißmann, Hans Robert Die durch Art. 14 GG gebotene Grenze der Erhebung öffentlicher Abgaben, Freiburg i. Br. 1964. (zugl. Diss.)
- Duden-Redaktion Das Fremdwörterbuch, 10. Aufl., Mannheim 2010.
- Dünneweber, Inge § 14, in: Birk, Dieter (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin 1995.
- dies. § 15, in: Birk, Dieter (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin 1995.
- Düren, Klaus-Dieter § 3, in: Tipke, Klaus/ Kruse, Heinrich Wilhelm (Hrsg.), Abgabenordnung, Loseblatt, Köln Stand: Juli 2007.
- Eckhoff, Rolf § 7, in: Birk, Dieter (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin 1995.
- Eckhoff, Rolf § 7, in: Birk, Dieter (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin 1995.
- Ehle, Dietrich Abgaben und Erstattungen des Europäischen Marktordnungsrechts, in: Kruse, Heinrich Wilhelm (Hrsg.), Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktorganisationsrecht, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Bd. 11, Köln 1988, S. 217–259.
- Ehlermann, Claus-Dieter The Financing of the Community: The Distinction between Financial Contributions and Own Resources, CML Rev. 19, 1982.
- Eilers, Stephan/ Bahns, Jochen/ Sedlaczek, Michael Art. 93 EGV, in: von der Groeben, Hans/ Thiesing, Jochen/ Ehlermann, Claus-Dieter (Hrsg.), EUV/EGV, 6. Aufl., Baden-Baden 2004.
- Elicker, Michael Der Grundsatz der Lastengleichheit als Schranke der Sonderabgaben, Inpflichtnahmen und Dienstleistungspflichten, NVWZ 2003, S. 305–307.
- Elsner, Bernd/ Kaltenborn, Markus Sonderabgaben im Steuerstaat, JA 2005, S. 823–828.
- Engelhardt, Herrmann/ Hochhaus, Karin Marktordnung für Getreide 1992/93, Frankfurt a.M. 1992/93.
- Epiney, Astrid Art. 192 AEUV, in: Vedder, Christoph/ Heintschel von Heinegg, Wolff (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Baden-Baden 2012.
- dies. Art. 191 AEUV, in: Landmann/ Rohmer, Beckmann, Martin/ Durner, Wolfgang/ Mann, Thomas/ Röckinghausen, Marc (Hrsg.), Umweltrecht, Bd. 1, 72. EL., München 2014.
- Erdmenger, Jürgen Art. 81 EGV, in: von der Groeben, Hans/ Thiesing, Jochen/ Ehlermann, Claus-Dieter (Hrsg.), EUV/EGV, 5. Aufl., Bd. 1, Baden-Baden 1999.
- Feldmann, Kurt vor. Art. 199-209 EWG, in: von der Groeben/ von Boeckh, Hans (Hrsg.), Kommentar zum EWG-Vertrag, Bd. II, 1. Aufl., Baden-Baden 1960.
- Fischer, Hans Georg Art. 114 AEUV, in: Lenz, Carl-Otto/ Borchardt, Klaus Dieter (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl., Köln/Wien 2012.

- Fleiner, Fritz § 27, in: Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, Tübingen 1928.
- Flohr, Herbert Die Finanzverfassung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Hamburg 1968. (zugl. Diss.)
- Friauf, Karl Heinrich Zur Zulässigkeit von Sonderabgaben, JA 1981, S. 261–266.
- ders. Öffentliche Sonderlasten und Gleichheit der Steuerbürger, in: Festschrift für Hermann Jahrreiß zum 80. Geburtstag, Köln u. a. 1974, S. 45–66.
- ders. Die Finanzverfassung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in: Starck, Christian (Hrsg.), Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz, Festgabe aus Anlass des 25jährigen Bestehens des Bundesverfassungsgerichts, Bd. 2, Tübingen 1976, S. 300–330.
- Friedrich, Klaus Der Begriff der Ertragshoheit im Finanzverfassungsrecht, DÖV 1976, S. 761–765.
- Geiger, Rudolf Art. 5 EUV, in: Geiger, Rudolf/ Khan, Daniel-Erasmus/ Kotzur, Markus, EU/AEUV, 5. Aufl., München 2010.
- Germelmann, Claas Friedrich Präzisierungen in der Sonderabgaben-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, GewArch 2009, S. 476–481.
- Gocht, Alexander/ Albrecht, Raphael/ u.v.m. Analyse des Vorschlags zur Reform der Zuckermarktordnung, Johann Heinrich von Thünen-Institut, Sonderheft 360, Braunschweig 2012.
- Götz, Volkmar Parafiskalische Abgaben im europäischen Gemeinschaftsrecht, in: Staat, Wirtschaft, Steuern, Festschrift für Karl Heinrich Friauf zum 65. Geburtstag, Wendt, Rudolf (Hrsg.) Heidelberg 1996, S. 37–54.
- Graser, Alexander Art. 20 EU-GRC, in: Schwarze, Jürgen, EU-Kommentar, 3. Aufl., Baden-Baden 2012.
- Griese, Antonio Die Finanzierung der Europäischen Union, EuR 1998, S. 463.
- Haag, Marcel § 19, in: Bieber, Roland/ Epiney, Astrid/ Haag, Marcel, Die Europäische Union, 8. Aufl., Baden-Baden 2009.
- Häde, Ulrich Finanzausgleich, Tübingen 1996.
- ders. Die Finanzverfassung der Europäischen Gemeinschaften – ein Überblick, EuZW 1993, S. 401–409.
- Hailbronner, Kay/ Jochum, Georg Europarecht, 2. Aufl. Stuttgart 2012.
- Härtel, Ines Handbuch Europäische Rechtsetzung, Berlin/Heidelberg/New York 2006.
- Hatje, Armin Anmerkung zum FG Hamburg, Urteil vom 12.05.1987 – IV 89/87 N, EuR 1987, S. 351–358.
- Heck, Winfried Art. 201 EWG, in: von der Groeben, Hans/ von Boeckh, Hans/ Thiesing, Jochen/ Ehlermann, Claus-Dieter (Hrsg.), Kommentar zum EWG-Vertrag, 3. Aufl., Bd. II, Baden-Baden 1983.
- Hecker, Andreas Art. 269 EGV, in: Lenz, Carl-Otto/ Borchardt, Klaus Dieter (Hrsg.), EUV/EGV, 3. Aufl., Köln u.a. 2003.
- Heintzen, Markus Art. 105 GG, in: Kunig, Philip (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, Bd. 3, 5. Aufl., München 2003.

- Henneke, Hans-Günter
 Art. 105 GG, in: Schmidt-Bleibtreu, Bruno/ Hofmann, Hans/ Henneke, Hans-Günter, GG Kommentar zum Grundgesetz, 13. Aufl., Köln 2014.
- ders.
 Öffentliches Finanzwesen Finanzverfassung, 2. Aufl., Heidelberg 2000.
- Henseler, Paul
 Begriffsmerkmale und Legitimation von Sonderabgaben, Baden-Baden 1984.
- Herdegen, Matthias
 Europarecht, 15. Aufl., München 2013.
- Herrnfeld, Hans-Holger
 Art. 114 AEUV, in: Schwarze, Jürgen, EU-Kommentar, 3. Aufl., Baden-Baden 2012.
- ders.
 Art. 94 EG, in: Schwarze, Jürgen, EU-Kommentar, 2. Aufl., Baden-Baden 2009.
- Herrmann, Christoph
 Art. 30 AEUV, in: Grabitz, Eberhard/ Hilf, Meinhard/ Nettekheim, Martin, Das Recht der Europäischen Union, 42. EL., München 2010.
- Heselhaus, F. Sebastian M.
 Abgabenhöhe der Europäischen Gemeinschaft in der Umweltpolitik, Berlin 2001.
- Heun, Werner
 Art. 105 GG, in: Dreier, Horst (Hrsg.), Grundgesetz, Bd. 3, 2. Aufl., Tübingen 2008.
- ders.
 Die Sonderabgaben als verfassungsrechtlicher Abgabentypus, DVBl. 1990, S. 667–676.
- Hidien, Jürgen W.
 Der Rechtscharakter der Mehrwertsteuer-Einnahmen der EU, EuR 1997, S. 95–106.
- Hilf, Meinhard
 Umweltabgaben als Gegenstand von Gemeinschaftsrecht und -politik, UTR 16, S. 121–140, zugl. NVwZ 1992, S. 105–111.
- Hölscheid, Sven
 Art. 20 EU-GRC, in: Meyer, Jürgen (Hrsg.), Kommentar zur Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 3. Aufl. Baden-Baden 2011.
- Inghelram, Jan
 Art. 311 AEUV, in: Lenz, Carl-Otto/ Borchardt, Klaus Dieter (Hrsg.), EUV, 6. Aufl., Köln/Wien 2012.
- Ipsen, Hans Peter
 Europäisches Gemeinschaftsrecht, Tübingen 1972.
- Isensee, Josef
 Nichtsteuerliche Abgaben – ein weißer Fleck in der Finanzverfassung, in: Hansmeyer, Karl-Heinrich (Hrsg.), Staatsfinanzierung im Wandel, Berlin 1983, S. 435–461.
- ders.
 Äquivalenz, Kostenausgleich, Verbandssolidarität im Abgabenrecht, in: Fiedler, Wilfried/Ress, Georg (Hrsg.), Verfassungsrecht und Völkerrecht, Gedächtnisschrift für Wilhelm Karl Geck, Köln u. a. 1989, S. 355–392.
- Jakob, Wolfgang
 Sonderabgaben – Fremdkörper im Steuerstaat?, in: Kirchhoff, Paul/ Offerhaus, Klaus/ Schöberle, Horst (Hrsg.), Steuerrecht Verfassungsrecht Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, S. 663–680.
- Jarass, Hans D.
 Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern unter dem Grundgesetz, Köln 1999.
- ders.
 Verfassungsrechtliche Grenzen für die Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben, DÖV 1989, S. 1013–1022.
- ders.
 Art. 3 GG, in: Jarass, Hans/ Pieroth, Bodo, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 11. Aufl., München 2011.

- Jerusalem, Franz W. Das Recht der Montanunion, Berlin/Frankfurt a.M. 1954.
- Jung, Christian Art. 97 AEUV, in: Calliess, Christian/ Ruffert, Matthias, EUV, 4. Aufl. München 2011.
- Kahl, Wolfgang Art. 192 AEUV, in: Streinz, Rudolf, EUV/AEUV, 2. Aufl., München 2012.
- ders. Art. 191 AEUV, in: Streinz, Rudolf, EUV/AEUV, 2. Aufl., München 2012.
- ders. Art. 114 AEUV, in: Calliess, Christian/ Ruffert, Matthias, EUV/AEUV, 4. Aufl., München 2011.
- Kahn, Daniel-Erasmus Art. 113 AEUV, in: Geiger, Rudolf/ Khan, Daniel-Erasmus/ Kotzur, Markus, EUV/AEUV, 5. Aufl., München 2010.
- ders./ Eisenhut, Dominik Art. 30 AEUV, in: Vedder, Christoph/ Heintschel von Heinegg, Wolff, Europäisches Unionsrecht (Hrsg.), Baden-Baden 2012.
- Käller, Anja Art. 192 AEUV, in: Schwarze, Jürgen, EU-Kommentar, 3. Aufl., Baden-Baden 2012.
- Kamann, Hans-Georg Art. 113 AEUV, in: Streinz, Rudolf, EUV/AEUV, 2. Aufl., München 2012.
- ders. Art. 110 AEUV, in: Streinz, Rudolf, EUV/AEUV, 2. Aufl., München 2012.
- ders. Art. 112 AEUV, in: Streinz, Rudolf, EUV/AEUV, 2. Aufl., München 2012.
- Kieser, Timo Sonderabgaben als Steuern, in: Arndt, Hans-Wolfgang (Hrsg.), Mannheimer Beiträge zum Öffentlichen Recht und Steuerrecht, Frankfurt a. M. 2000.
- Kilian, Michael Nebenhaushalte des Bundes, Berlin 1993.
- Kilian, Wolfgang Europäisches Wirtschaftsrecht, 4. Aufl., München 2010.
- Kinggreen, Thorsten Art. 52 EU-GRC, in: Calliess, Christian/ Ruffert, Matthias, EUV/AEUV, 4. Aufl., München 2011.
- ders. § 17, in: Ehlers, Dirk (Hrsg.) Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, 3. Aufl., Berlin 2009.
- Kim, Sung-Soo Rechtfertigung von Sonderabgaben, Berlin 1990.
- Kirchhof, Ferdinand Die Verleihungsgebühr als dritter Gebührentyp, DVBl. 1987, S. 554–561.
- ders. Grundriß des Abgabenrechts, Heidelberg 1991.
- ders. Leistungsfähigkeit und Wirkungsweisen von Umweltabgaben an ausgewählten Beispielen, DÖV, 1992, S. 233–241.
- Kirchhof, Paul Die Sonderabgaben, in: Staat, Wirtschaft, Steuern: Festschrift für Karl Heinrich Friauf zum 65. Geburtstag, Heidelberg 1996, S. 669–682.
- ders. § 88, Staatliche Einnahmen, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV: Finanzverfassung – Bundesstaatliche Ordnung, 2. Aufl., Heidelberg 1999.
- ders. § 119, Nichtsteuerliche Abgaben, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. V: Rechtsquellen, Organisation, Finanzen, 3. Aufl., Heidelberg 2007.

- ders. Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben, in: Kirchhof, Paul (Hrsg.), Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Bd. 15, Köln 1993, S. 3–33.
- ders./Walter, Hannfried Die verfassungsrechtliche Problematik des rückzahlbaren Konjunkturzuschlages, NJW 1970, S. 1575–1581.
- Klein, Franz Gleichheitssatz und Steuerrecht, Köln-Marienburg 1996.
- ders. Der Einfluss des Europarechts auf das deutsche Steuerrecht, in: Lehner, Moris (Hrsg.), Steuerrecht im europäischen Binnenmarkt, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Bd. 19, Köln 1996, S. 7–29.
- ders./Wolfgang, Hans-Michael Art. 99 EGV, in: Lenz, Carl-Otto (Hrsg.), EG-Vertrag Kommentar, 1. Aufl., Köln/Basel/Wien 1994.
- Klein, Friedrich Kammerbeitrag und Finanzverfassung, DVBl. 1959, S. 315–319.
- ders. Zur Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben – ihre Abgrenzung zu den Steuern, DStR 1981, S. 275–281.
- Knies, Wolfgang Steuerzweck und Steuerbegriff, München 1976.
- Kommission Die Finanzverfassung der Europäischen Union; 4. Ausgabe, Luxemburg 2009.
- dies. Grünes Europa, Mitteilungen zur gemeinsamen Agrarpolitik, Nr. 220, Die Anpassung der gemeinsamen Marktorganisation für Milch und Milcherzeugnisse, Brüssel/Luxemburg 1987.
- Kopp, Ferdinand Art. 40 AEUV, in: Streinz, Rudolf, EUV/AEUV, 2. Aufl., München 2012.
- Kosch, Stephan Zoff um Zucker, Berlin 2006.
- Krämer, Ludwig Art. 192 AEUV, in: von der Groeben, Hans/ Schwarze, Jürgen/ Hatje, Armin (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl., Baden-Baden 2015.
- ders. Art. 191 AEUV, in: von der Groeben, Hans/ Schwarze, Jürgen/ Hatje, Armin (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl., Baden-Baden 2015.
- Kreft, Gerhart Die begriffliche Abgrenzung von Steuer und Gebühr, Göttingen 1968. (zugl. Diss.)
- Kreihbohm, Philipp Der Begriff der Steuer im Europäischen Gemeinschaftsrecht, Köln 2003. (zugl. Diss.)
- Kube, Hanno Art. 105 GG, in: Epping, Volker/Hillgruber, Christian (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar GG, Edition 10, Stand: 1.4.2011.
- Kuntze, Christian Die Kompetenzen der Europäischen Gemeinschaft auf dem Gebiet des Steuerrechts, Frankfurt a. M. 1999. (zugl. Diss.)
- Lang, Joachim § 3 Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen der Steuerrechtsordnung, in: Tipke, Klaus/ Lang, Joachim, Steuerrecht, 19. Aufl., Köln 2008.
- Langguth, Gerd Art. 5 EUV, in: Lenz, Carl-Otto/ Borchardt, Klaus Dieter (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl., Köln/Wien 2012.
- Leibholz, Gerhard/ Rinck, Hans-Justus vor Art. 104a–115 GG, in: Leibholz, Gerhard/Rinck, Hans-Justus (Begr.), Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Loseblatt, Köln Stand: 2007.

- Leible, Stefan/ Schröder, Meinhard Art. 114 AEUV, in: Streinz, Rudolf, EUV/AEUV, 2. Aufl., München 2012.
- Lenz, Carl Otto Art. 3 EUV, in: Lenz, Carl-Otto/ Borchardt, Klaus Dieter (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl., Köln/Wien 2012.
- Lienbacher, Georg Art. 5 EUV, in: Schwarze, Jürgen (Hrsg.), EU-Kommentar, 3. Aufl., Baden-Baden 2012.
- Lienemeyer, Max Die Finanzverfassung der Europäischen Union, Baden-Baden 2002. (zugl. Diss.)
- ders. Europaweite Abgaben zur Reduzierung von Treibhausgasemissionen, EuR 1998, Heft 4, S. 478–501.
- Lorenzmeier, Stefan Art. 44 AEUV, in: Vedder, Christoph/ Heintschel von Heinegg, Wolff, Europäisches Unionsrecht (Hrsg.), Baden-Baden 2012.
- Loritz, Karl-Georg Das Grundgesetz und die Grenzen der Besteuerung, NJW 1986, S. 1–10.
- Lukanow, Jürgen/ Nies, Volkmar Die Milchgarantiemengen-Regelung – Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, Schriftenreihe des Hauptverbandes der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen e.V., 3. Aufl., St. Augustin 1990.
- Lux, Michael Art. 30 AEUV, in: Lenz, Carl-Otto/ Borchardt, Klaus Dieter (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl., Köln/Wien 2012.
- Magiera, Siegfried Art. 269 EG, in: Grabitz, Eberhard/ Hilf, Meinhard, Das Recht der Europäischen Union, 30. EL., München 2006.
- ders. Zur Finanzverfassung der Europäischen Union, in: Randelshofer, Albrecht/ Scholz, Rupert/ Wilke, Dieter (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Eberhard Grabitz, München 1995, S. 409–430.
- ders. Die Finanzordnung im Verfassungsvertrag der Europäischen Union, in: Internationale Gemeinschaft und Menschenrechte: Festschrift für Georg Ress zum 70. Geburtstag, Köln 2005, S. 623–632.
- ders. Art. 311 AEUV, in: Grabitz, Eberhard/ Hilf, Meinhard/ Nettesheim, Martin, Das Recht der Europäischen Union, 49. EL., München 2012.
- ders. Die Finanzierungsgrenzen der Europäischen Gemeinschaft und ihre Erweiterung, in: Einigkeit und Recht und Freiheit: Europarecht, Völkerrecht, Bd. 1, Festschrift für Karl Carstens zum 70. Geburtstag, Köln 1984, S. 185–208.
- Mai, Lutz-Udo Sonderabgaben, Göttingen 1959. (zugl. Diss.)
- Manssen, Gerrit Finanzverfassungsrechtliche Aspekte der Einführung einer sog. Nahverkehrsabgabe, DÖV 1996, S. 12–18.
- Mayer, Franz C. Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung „Finanztransaktionssteuer in Europa einführen“ des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 30. November 2011. (Universität Bielefeld)
- Meermagen, Bettina Beitrags- und Eigenmittelsystem, München 2002.
- Meier-Greve, Jürgen Die Finanzhoheit der Montanunion, Göttingen 1958.
- Messal, Rüdiger Das Eigenmittelsystem der Europäischen Gemeinschaft, Baden-Baden 1991.

- Meßerschmidt, Klaus Umweltabgaben als Rechtsproblem, Schriften zum Umweltrecht, Bd. 5, Berlin 1986. (zugl. Diss.)
- Meyer, Otto Deutsches Verwaltungsrecht, 2. Aufl., München 1914.
- Mick, Marcus Die Steuerkonzeption der Europäischen Union, Münster/New York 1995. (zugl. Diss.)
- ders. § 24, in: Birk, Dieter (Hrsg.), Handbuch des europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin 1995.
- Morawitz, Rudolf Die eigenen Mittel der Gemeinschaften, EuR 1970, S. 232–242.
- Mückenhausen, Peter Art. 97 AEUV, in: Lenz, Carl-Otto/ Borchardt, Klaus Dieter (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl., Köln/Wien 2012.
- Müller, Angela Die Reform der EU-Zuckermarktverordnung, 10. Forum Umwelt & Entwicklung/ Evangelischer Entwicklungsdienst, Berlin/Bonn/Rinderfeld 2004.
- Müller, Christian Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, Köln/Berlin/Bonn/München 1994. (zugl. Diss.)
- Müller, Klaus Der Steuerbegriff des Grundgesetzes, BB 1970, S. 1105–1109.
- Müller-Franken, Sebastian Art. 105 GG, in: Friauf, Karl Heinrich/ Höfling, Wolfram (Hrsg.), Berliner Kommentar zum Grundgesetz, Bd. 4, Berlin Stand: 2010.
- Mussgnug [sic], Reinhard Die zweckgebundene öffentliche Abgabe, in: Schnur, Roman (Hrsg.), Festschrift für Ernst Forsthoff zum 70. Geburtstag, München 1972, S. 259–301.
- Nettesheim, Martin Art. 191 AEUV, in: Grabitz, Eberhard/ Hilf, Meinhard/ Nettesheim, Martin, Das Recht der Europäischen Union, 44. EL., München 2011.
- Nicolaysen, Gert Europarecht I, 2. Aufl., Baden-Baden 2002.
- Niedobitek, Mattihas Art. 311 AEUV, in: Streinz, Rudolf, EUV/AEUV, 2. Aufl., München 2012.
- Nittka, Ulrich Das Finanzierungssystem der Europäischen Gemeinschaften, Bochum 1979.
- Nottelmann, Angela Der Haushalt der Europäischen Gemeinschaften, Hamburg 1982.
- Nowack, Regine Art. 99 EGV, in: von der Groeben, Hans/ Thiesing, Jochen/ Ehlermann, Claus-Dieter (Hrsg.), EUV/EGV, 5. Aufl., Baden-Baden 1999.
- Nowak, Carsten Europarecht nach Lissabon, 1. Aufl., Baden-Baden 2011.
- Nussbaum, Ulrich J. Parafiskalische Abgaben und EG-Wettbewerbsrecht, DVBl. 1994, S. 1174–1182.
- Obwexer, Walter Das Ende der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, EuZW 2002, S. 517–524.
- Ohler, Christoph Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, Baden-Baden 1997. (zugl. Diss.)
- ders. Finanzierung des IASB durch EG-Sonderabgaben, EuZW 2006, S. 679–683.

- Ossenbühl, Fritz
Verfassungsrechtliche Fragen zum Solidarfonds Abfallrückführung, BB 1995, S. 1805–1810.
- ders.
Zur Rechtfertigung von Sonderabgaben mit Finanzierungszweck, DVBl. 2005, S. 667–675.
- ders.
Zur Verbandslast als Finanzierungsinstrument der atomaren Endlagerung, DVBl. 2004, S. 1132–1143.
- Osterloh, Lerke
Zur Zulässigkeit von Sonderabgaben – BVerfGE 55, 274, JuS 1982, S. 421–426.
- Patzig, Werner
Steuern – Gebühren – Beiträge und „Sonderabgaben“, DÖV 1981, S. 729–747.
- Peffekoven, Rolf
Eigene Einnahmen internationaler Organisationen, in: Staat, Steuern, Finanzausgleich, Festschrift für Heinz Kolms zum 70. Geburtstag, Koch, Walter A. S./ Petersen, Hans-Georg (Hrsg.), Berlin 1984, S. 315–352.
- ders.
Die Finanzen der Europäischen Union, Mannheim 1994.
- Pieroth, Bodo
Art. 105 GG, in: Jarass, Hans/ Pieroth, Bodo, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 11. Aufl., München 2011.
- Priebe, Reinhard
Art. 40 AEUV, in: Grabitz, Eberhard/ Hilf, Meinhard/ Nettesheim, Martin, Das Recht der Europäischen Union, 43. EL., München 2011.
- Puttler, Adelheid
Art. 6 EUV in: Callies, Christian/ Ruffert, Matthias, EUV/EGV, 1. Aufl., Neuwied 1999.
- Puwalla, Wolfgang
Qualifikation von Abgaben, Berlin 1987.
- Rader, Jürgen
§ 3, in: Leopold, Peter/ Madle, Ulrich/ Rader, Jürgen, Abgabenordnung, München 2010.
- Rahn, Hans-Georg
Die Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften zum EWG-Zoll- und Marktordnungsrecht, ZfZ 1979, S. 162–170.
- Rambow, Gerhard
Möglichkeiten und Grenzen der Verbraucherpolitik im Gemeinsamen Markt, EuR 1981, S. 240–252.
- Reimer, Ekkehart/ Waldhoff, Christian
Verfassungsrechtliche Vorgaben für Sonderabgaben des Banken- und Versicherungssektors, Berlin u. a. 2011.
- Reister, Erwin
Haushalt und Finanzen der Europäischen Gemeinschaft, Baden-Baden 1975.
- Rengeling, Hans-Werner
§ 135, Gesetzgebungszuständigkeit, in: Isensee, Josef/ Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. VI: Bundesstaat, 3. Aufl., Heidelberg 2008.
- Richter, Wolfgang
Zur Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben, Baden-Baden 1976.
- Rossi, Matthias
Art. 352 AEUV, in: Callies, Christian/ Ruffert, Matthias, EUV/AEUV, 4. Aufl., München 2011.
- ders.
Art. 20 EU-GRC, in: Callies, Christian/ Ruffert, Matthias, EUV/AEUV, 4. Aufl., München 2011.
- ders.
Art. I-54 EVV, in: Vedder, Christoph/ Heintschel von Heinegg, Wolff (Hrsg.), Europäischer Verfassungsvertrag, Baden-Baden 2007.
- ders.
Art. 110 AEUV, in: Vedder, Christoph/ Heintschel von Heinegg, Wolff, Europäisches Unionsrecht (Hrsg.), Baden-

- Baden 2012.
- ders. Art. 114 AEUV, in: Vedder, Christoph/ Heintschel von Heinegg, Wolff, Europäisches Unionsrecht (Hrsg.), Baden-Baden 2012.
- ders. Art. 311 AEUV, in: Vedder, Christoph/ Heintschel von Heinegg, Wolff, Europäisches Unionsrecht (Hrsg.), Baden-Baden 2012.
- Ruffert, Matthias Art. 3 EUV, in: Calliess, Christian/ Ruffert, Matthias, EUV/AEUV, 4. Aufl., München 2011.
- Rottländer, Franz Haushaltspolitische Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben, Baden-Baden 1988.
- Schaefer, Horst Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff, Frankfurt a. M. u. a. 1997.
- Sannwald, Rüdiger Art. 70 GG, in: Schmidt-Bleibtreu, Bruno/ Hofmann, Hans/ Hennecke, Hans-Günter, GG Kommentar zum Grundgesetz, 13. Aufl., Köln 2014.
- Schäfer, Peter Art. 97 AEUV, in: Streinz, Rudolf, EUV/AEUV, 2. Aufl., München 2012.
- Schiller, Gernot Sonderabgaben mit einer wirtschaftslenkenden Antriebs- und Sanktionsfunktion in der Wirtschafts- und Finanzverfassung des Grundgesetzes, München 2000.
- Schmehl, Arndt Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, Tübingen 2004. (zugl. Habil.)
- Schmidhuber, Peter M. Die Notwendigkeit einer neuen Finanzverfassung der EG, EuR 1991, S. 329–340.
- Schoch, Friedrich Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Erhebung von Sonderabgaben, Jura 2010, S. 197–202.
- Scholz, Rolf-Detlev § 3, in: Koch, Karl/ Scholz, Rolf-Detlev (Hrsg.), Abgabenordnung, 5. Aufl., Köln u. a. 1996.
- Schoo, Johann Art. 311 AEUV, in: Schwarze, Jürgen, EU-Kommentar, 3. Aufl., Baden-Baden 2012.
- ders. Art. 269 EG, in: Schwarze, Jürgen, EU-Kommentar, 2. Aufl., Baden-Baden 2009.
- Schröder, Meinhard Zusammenwirken von Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht auf dem Gebiet der Umweltabgaben, in: Kirchhof, Paul (Hrsg.), Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Bd. 15, Köln 1993, S. 87–100.
- ders. Art. 352 AEUV, in: von der Groeben, Hans/ Schwarze, Jürgen/ Hatje, Armin (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl., Baden-Baden 2015.
- Schröder, Thomas Aktuelle Probleme zur Einführung einer gemeinschaftlichen Klimasteuer, RIW 1993, S. 914–920.
- Schwarz, Kyrill-A. Art. 106 GG, in: v. Mangoldt, Hermann/ Klein, Friedrich/ Starck, Christian (Hrsg.), Kommentar zum Grundgesetz, Bd. III, 6. Aufl., München 2010.
- ders./Reimer, Ekkehart Einführung in das Finanz und Haushaltsverfassungsrecht (Art. 104a bis 115 GG), JuS 2007, S. 119–126.

- ders./ Michl, Walther Art. 52 EU-GRC, in: Streinz, Rudolf, EUV/AEUV, 2. Aufl., München 2012.
- Strickrodt, Georg Handwörterbuch des Steuerrechts, Band I, 2. Aufl., München 1981.
- Strohmeier, Rudolf W. Aktuelle Fragen des Haushaltsrechts, DÖV 1993, S. 217–226.
- Stumpf, Cordula Art. 113 AEUV, in: Schwarze, Jürgen, EU-Kommentar, 3. Aufl., Baden-Baden 2012.
- Tipke, Klaus Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Aufl., Köln 2000 .
- Thoroë, Carsten Die Zucker- und Milchabgaben als EG-Produktionssteuern, FinArch. 1984.
- van Rijn, Thomas Art. 34 EGV, in: von der Groeben, Hans/ Schwarze, Jürgen, (Hrsg.) EUV/EGV, 6. Aufl., Baden-Baden 2003.
- Vaulont, Nikolaus Art. 25 EG, in: von der Groeben, Hans/ Thiesing, Jochen/ Ehlermann, Claus-Dieter (Hrsg.), EUV/EGV, 6. Aufl., Baden-Baden 2004.
- Vedder, Christoph Art. 5 EUV, in: Vedder, Christoph/ Heintschel von Heinegg, Wolff, Europäisches Unionsrecht (Hrsg.), Baden-Baden 2012.
- ders. Art. 352 AEUV, in: Vedder, Christoph/ Heintschel von Heinegg, Wolff, Europäisches Unionsrecht (Hrsg.), Baden-Baden 2012.
- Vogel, Klaus Kammerbeitrag und Finanzverfassung, DVBl. 1958, S. 491–493.
- ders. § 87, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Isensee, Josef/ Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV: Finanzverfassung – Bundesstaatliche Ordnung, 2. Aufl., Heidelberg 1999.
- ders./Rodi, Michael Probleme bei der Erhebung von EG-Eigenmitteln aus rechtsvergleichender Sicht, Baden-Baden 1995.
- Voß, Reimer Strukturelemente der Verbrauchsteuern, in: Kruse, Heinrich Wilhelm (Hrsg.), Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V., Bd. 11, 1988, S. 261–283.
- ders. Art. 93 EGV, in: Grabitz, Eberhard/ Hilf, Meinhard, Das Recht der Europäischen Union, 15. EL., München 2000.
- ders. Die Milch-Garantiemengen-Verordnung, RIW 1985, S. 870–875.
- Waechter, Kay Sonderabgaben sind normale Abgaben, ZfG 2005, S. 97–122.
- Waldhoff, Christian § 116, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Isensee, Josef/ Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. V: Rechtsquellen, Organisation, Finanzen, 3. Aufl., Heidelberg 2007.
- ders. Art. 110 AEUV, in: Callies, Christian/ Ruffert, Matthias, EUV/AEUV, 4. Aufl., München 2011.
- ders. Art. 113 AEUV, in: Callies, Christian/ Ruffert, Matthias, EUV/AEUV, 4. Aufl., München 2011.
- ders. Art. 311 AEUV, in: Callies, Christian/ Ruffert, Matthias, EUV/AEUV, 4. Aufl., München 2011.
- ders. Probleme des europäischen Finanzausgleichs im Lichte der

- Erweiterung der Europäischen Union, ZEuS 2000, S. 201–242.
- Wasmeier, Martin Umweltabgaben und Europarecht, München 1995. (zugl. Diss.)
- Weides, Nikolaus Peter Das Finanzrecht der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, Frankfurt a. M. 1960.
- Wendt, Rudolf § 139, Finanzhoheit und Finanzausgleich, in: Isensee, Josef/ Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. VI: Bundesstaat, 3. Aufl., Heidelberg 2008.
- ders./ Jochum, Heike Wie weit reicht die Zweckbindung der Abwasserabgabe?, NuR 2006, S. 333–341.
- Wernsmann, Rainer Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, Tübingen 2005.
- Wilke, Dieter in: Klein, Franz, Lexikon des Rechts – Steuer- und Finanzrecht, 2. Aufl., Neuwied 1993.
- Wilms, Heinrich Das Recht der Sonderabgaben nach dem Grundgesetz, Köln 1993. (zugl. Diss.)
- Winkler, Daniela Art. 352 AEUV, in: Grabitz, Eberhard/ Hilf, Meinhard, Das Recht der Europäischen Union, 49. EL., München 2012.
- Wolffgang, Hans-Michael/ Gellert, Lothar Art. 110 AEUV, in: Lenz, Carl-Otto/ Borchardt, Klaus Dieter (Hrsg.) EUV, 6. Aufl., Köln/Wien 2012.
- dies. Art. 113 AEUV, in: Lenz, Carl-Otto/ Borchardt, Klaus Dieter (Hrsg.) EUV, 6. Aufl., Köln/Wien 2012.
- Wolf-Rode, Karl Handbuch für den gemeinsamen Markt der europäischen Montan-Union, 2. Aufl., Frankfurt a. M. 1955.
- Zorn, Nikolaus Rechtsangleichungskompetenzen des Rates der Europäischen Gemeinschaften für die Besteuerung von Unternehmen, in: Pelka, Jürgen (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Bd. 23, Köln 2000, S. 227–262.