

# BVerfG vom 23.7.1963 2 BvL 11/61

GG Art. 72 GG Artikel 72 Absatz 1, GG Artikel 105 Absatz 2

a) Verbrauch- und Verkehrsteuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis im Bereich der Gemeindesteuern sind nur solche Steuern, die an örtliche Gegebenheiten, vor allem an die Belegenheit einer Sache oder an einen Vorgang, im Gebiet der steuererhebenden Gemeinde anknüpfen und wegen der Begrenzung ihrer unmittelbaren Wirkungen auf das Gemeindegebiet nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Steuergefälle führen können.

b) Zur Gültigkeit von § 2 des Hess. Ges. über die Getränke- u. Speiseeissteuer v. 6.12. 1951.

BVerfG, *Beschl.* vom 23.7.1963 - 2 BvL 11/61

Ergangen auf Vorlegungsbeschl. des VG Darmstadt v. 13. 6. 1961 - IV/559/60

## Aus den Gründen:

Die IV. Kammer des *VG Darmstadt* hat durch Beschluß v. 13. 6. 1961 einen Verwaltungsrechtsstreit ausgesetzt und dem *BVerfG* die Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt, ob § 2 des Hess. Ges. über die Getränke- und Speiseeissteuer v. 6. 12. 1951 (GVBl. S. 127), soweit diese Bestimmung die Besteuerung von Speiseeis zum Gegenstand hat, die Art. 72 und 105 GG verletzt.

... B. I. ... II. 1. Die hess. Speiseeissteuer ist eine Steuer im Sinne des § 1 Satz 1 AO. Da Verbrauch- und Verkehrsteuern in Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG kompetenzrechtlich gleichgestellt sind, und da der Begriff hier weit gefaßt werden muß (vgl. BVerwGE 6, 247, 255 = NJW 58, 960), kann die genauere Klassifikation dahingestellt bleiben. Ihr Tatbestand - jede entgeltliche Abgabe von Speiseeis an Verbraucher im Gemeindegebiet - ist im Tatbestand des § 1 UmsStG - Lieferung, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt - enthalten. Steuermaßstab ist für beide Steuern das Entgelt. Die Speiseeissteuer ist also eine Sonderumsatzsteuer. Da der Bund von seinem in Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG begründeten konkurrierenden Gesetzgebungsrecht für den Bereich der Umsatzsteuer erschöpfenden Gebrauch gemacht hat, konnte das Land Hessen die Speiseeissteuer nur einführen, wenn es sich um eine Verbrauch- oder Verkehrsteuer mit örtlich bedingtem Wirkungskreis handelt (vgl. BVerfGE 7, 244, 245 Leitsatz Nr. 6 = NJW 58, 625). Für diese Steuern begründet Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG ein ausschließliches Gesetzgebungsrecht der Länder, so daß die Länder ein Gesetz über eine Verbrauch- oder Verkehrsteuer mit örtlich bedingtem Wirkungskreis auch dann erlassen können, wenn die Steuer mit einer bundesrechtlich geregelten Steuer gleichartig ist. Die Speiseeissteuer in der Ausgestaltung des hess. Ges. v. 6. 12. 1951 ist jedoch keine Steuer mit örtlich bedingtem Wirkungskreis.

2. Während das GG im X. Abschnitt sonst an die traditionellen Begriffe des deutschen Steuerrechts anknüpft, hat der Begriff der „Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis“ kein Vorbild im vorkonstitutionellen Recht. Seine Auslegung ist umstritten, nicht zuletzt deshalb, weil die Wortfassung des Begriffs mißlungen ist. Der

Wortlaut der Bestimmung gibt daher nur eine geringe Interpretationshilfe. Deshalb kommt vor allem dem systematischen Zusammenhang, in dem diese Ausnahme von der grundsätzlich dem Bund eingeräumten konkurrierenden Gesetzgebung über die Verbrauch- und Verkehrsteuern steht, und unter teleologischen Gesichtspunkten dem Ordnungsprinzip, das die Kompetenzverteilung des GG im Bereich der wirtschaftlich bedeutsamen Gesetzgebung beherrscht, entscheidende Bedeutung zu.

3. Der Wortlaut, mit dem in Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG der Gegenstand der ausschließlichen Landesgesetzgebung umschrieben wird, vermag nicht ohne weiteres das Verständnis für das zu erschließen, was gemeint ist. In einer zunächst nicht verständlichen Weise wird der regionale Bereich der volkswirtschaftlichen „Wirkung“ einer Steuer mit den im Steuertatbestand enthaltenen regionalen „Bedingungen“ für die Entstehung der Steuerschuld gekoppelt. Zwischen beiden besteht aber kein notwendiger Zusammenhang. Es fehlt ferner jeder Anhaltspunkt dafür, welcher Bereich unter „örtlich“ verstanden wird. Jeder Steuertatbestand verwirklicht sich in einem bestimmten Zeitpunkt an einem bestimmten Ort; jeder Steuer „wirkt“ in einem bestimmten „Bereich“, in dem sie die Wirtschaft belastet. Das einzige, was aus dem Wortlaut entnommen werden kann, ist also, daß die Verbrauch- und Verkehrsteuern, für die die ausschließliche Gesetzgebungsbefugnis den Ländern verbleibt, sich durch ein irgendwie geartetes besonderes örtliches Moment auszeichnen müssen, das es ermöglicht, sie von den allgemeinen Verbrauch- und Verkehrsteuern abzugrenzen, für die dem Bund die konkurrierende Gesetzgebungsbefugnis eingeräumt ist.

4. (Es folgen Ausführungen zur Entstehungsgeschichte. Das Ergebnis faßt das *BVerfG* wie folgt zusammen:)

Die Entstehungsgeschichte spricht also dafür, den Begriff der Verbrauch- und Verkehrsteuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis weniger an der örtlichen Bedingtheit im Sinne einer besonderen örtlichen Radizierung des Steuertatbestandes als an der Begrenzung der Steuerwirkung auf einen engeren Bereich, insbesondere den Bereich der steuererhebenden Gemeinde, auszurichten.

5. Die in Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG der Landesgesetzgebung ausdrücklich vorbehaltenen Steuern - Grunderwerbsteuer, Wertzuwachssteuer und Feuerschutzsteuer - sind durch das Wort „insbesondere“ mit den der Landesgesetzgebung generell vorbehaltenen „Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis“ verknüpft. Das könnte zu der Annahme verleiten, es handle sich um Beispiele, die unter den allgemeinen Begriff fallen. Dem ist aber nicht so, da sich aus einem Vergleich dieser drei Steuern kein einheitlicher Begriff ableiten läßt. Insbesondere die Feuerschutzsteuer fällt aus dem Rahmen, da sich bei ihr keine besondere örtliche Radizierung des Steuergegenstandes feststellen läßt, die es rechtfertigen könnte, von einer Steuer mit irgendwie geartetem örtlichen Charakter zu sprechen. Ihr unterliegt „die Entgegennahme von Versicherungsentgelten aus Feuerversicherungen, wenn die versicherten Gegenstände bei der Entgegennahme des Versicherungsentgeltes im Inland sind“ (§ 1 des FeuerschutzsteuerG v. 1. 2. 1939, RGBl. I 113). Dieser Tatbestand löst gleichzeitig auch die Verpflichtung zur Zahlung der bundesrechtlich geregelten Versicherungsteuer aus. Steuerschuldner ist der Versicherer. Sie wird von dem Land erhoben, in dem der Versicherer seinen Sitz hat, ohne daß es darauf ankommt, ob auch das versicherte Objekt sich im steuererhebenden Land befindet. Daß die Länder einander die Feuerschutzsteuer

überweisen, die sie von der Feuerversicherung für im anderen Land gelegene Objekte erhoben haben, zeigt gerade, daß die Steuer weder in ihrer Entstehung örtlich bedingt, noch in ihrer Wirkung örtlich begrenzt ist. Die Zweckbindung des Steueraufkommens zur Förderung begrenzter regionaler Zwecke (Förderung des Brandschutzes z.B. nach § 21 des Hess. BrandschutzG v. 19. 5. 1951, GVBl. S. 30) kann generell nicht ausreichen, um jene örtliche Radizierung herzustellen, die es rechtfertigen könnte, ausnahmsweise die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz der Länder für eine Verkehrsteuer zu begründen. Die in Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG ausdrücklich genannten Einzelsteuern sind also nicht als typische Beispiele des Oberbegriffs „Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis“ gemeint, sondern sie sind zusätzlich aufgeführt; das „insbesondere“ ist als „sowie“ zu lesen. Diese Deutung wird dadurch bestätigt, daß aus dem Entwurf des Art. 122 a (heute Art. 105) GG einige weiter dort genannte Einzelsteuern auf Antrag des Abgeordneten *Dr. Binder* gestrichen worden sind, „da sie durch den Begriff ‚Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungsbereich‘ bereits mitumfaßt wurden“ (vgl. JöR NF 1, 758).

6. Das bisher gewonnene Ergebnis deckt sich mit jenem, zu dem die teleologische Interpretation führt, die sich auf das Ordnungsprinzip stützt, das die Kompetenzverteilung des Grundgesetzes im Bereich der wirtschaftlich bedeutsamen Gesetzgebung beherrscht. Das klar ersichtliche Verfassungsziel des Grundgesetzes, an dem insbesondere auch die Bestimmungen über das Finanzwesen orientiert sind, ist es, die Wirtschaftseinheit innerhalb der Bundesrepublik Deutschland zu wahren. Soweit unter diesem Aspekt nicht bereits die ausschließliche Gesetzgebung dem Bund zugewiesen ist (vgl. Art. 73 Nr. 5 und Art. 105 Abs. 1 GG), knüpft das GG die konkurrierende Gesetzgebung des Bundes u.a. daran, daß ein Bedürfnis nach bundesgesetzlicher Regelung besteht, weil „die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit, insbesondere die Wahrung der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse über das Gebiet eines Landes hinaus“ eine bundesgesetzliche Regelung erfordert (vgl. Art. 72 Abs. 2 Nr. 3, auf den in Art. 105 Abs. 2 verwiesen wird). ...

7. Was endlich den systematischen Zusammenhang angeht, so ist davon auszugehen, daß ohne den Nachsatz in Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG der Bund die konkurrierende Gesetzgebung über alle Verbrauch- und Verkehrsteuern haben würde. Der Nachsatz hat also die Bedeutung, aus dem Kreis der möglichen Verbrauch- und Verkehrsteuern einen Teil auszuklammern. Das Abgrenzungsmerkmal wird mit der Formel „örtlich bedingter Wirkungskreis“ gesetzt. Dieser örtliche Bezug im Steuertatbestand kann als Einschränkung der Bundeskompetenz nur dann sinnvoll sein, wenn er nicht allen Verbrauch- und Verkehrsteuern eigen ist. Bei einer Sonderumsatzsteuer muß also zur Begründung der Landekompetenz ein besonderes örtliches Element hinzukommen, das bei der allgemeinen Umsatzsteuer fehlt.

8. Da die hessische Speiseeissteuer eine Gemeindesteuer ist, braucht nicht untersucht zu werden, welcher Art das die Landekompetenz begründende „örtliche“ Element sein könnte, wenn eine Verbrauch- oder Verkehrsteuer auf Landesebene erhoben wird. Bei den Gemeindesteuern kann es aus den überkommenen kleinen Kommunalsteuern, auf die in der Entstehungsgeschichte immer wieder verwiesen worden ist, entwickelt werden.

Sucht man bei der Gemeinde-Getränkesteuer, der die Speiseeissteuer nachgebildet ist, nach einem besonderen örtlichen Anknüpfungsmoment, so ist es in dem Verzehr an Ort und Stelle gegeben. Schon in der VO des Reichspräsidenten v. 26. 7. 1930 (RGBl. I 311), Zweiter Abschnitt, § 3, der die Grundlage zur Einführung der Gemeinde-Getränkesteuer bot, wird als Steuertatbestand der „Verzehr an Ort und Stelle“ fixiert. Würde einfach die entgeltliche Abgabe von Getränken an Verbraucher besteuert werden, so wäre kein Unterschied zur allgemeinen Umsatzsteuer gegeben. Eine solche Leistung, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, könnte weder hinsichtlich der Entstehung des Steuertatbestandes örtlich radiziert sein, noch könnte die volkswirtschaftliche Belastungswirkung auf einen örtlichen Bereich beschränkt bleiben.

9. Auch in der Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte, die sich auf die der landesrechtlichen Regelung zugänglichen Verbrauch- und Verkehrsteuern der Gemeinden bezieht, spielen die beiden Momente der örtlichen Bezogenheit des Steuertatbestandes und der örtlichen Beschränktheit der Steuerwirkung eine Rolle. Seit den zur Speiseeissteuer ergangenen Entscheidungen des *Württemberg-Badischen VGH* v. 30. 1. 1951 und 30. 11. 1951 (ESVGH 1, 151) wird meist darauf abgestellt, ob der Steuertatbestand so geregelt ist, daß er „ein Gefälle von einem Steuergebiet zum anderen nicht entstehen läßt, so daß sich die unmittelbare Wirkung der Steuern in dem Steuergebiet, d.h. im Hoheitsgebiet der die Steuer erhebenden Körperschaft, selbst erschöpft“ (aaO S. 165). Die örtliche Bedingtheit kann „auch durch entsprechende normative Gestaltung des Steuertatbestandes gegeben sein, ohne daß dadurch die örtliche Bedingtheit nur zu einer örtlichen Begrenzung würde. Entscheidend ist, daß die Steuer nicht über den örtlichen Kreis hinaus *wirkt* und daß der Verbrauch- oder Verkehrsvorgang, der die Steuerpflicht erzeugt, ebenfalls im Ortsgebiet liegt; das erste ist die örtliche Begrenzung, das zweite die örtliche Bedingtheit“ (aaO S. 166). Zur Gemeinde-Getränkesteuer sagt das *BVerwG* (BVerwGE 2, 105, 106 f. = NJW 55, 1205 L): „Der Steuertatbestand verwirklicht sich also in örtlicher Bindung an das Gebiet des Steuerhoheitsträgers, des Beklagten. Denn von der Steuer wird nur der Getränkeverzehr im Gemeindegebiet erfaßt. Steuertatbestand ist nicht ein Verzehr schlechthin, sondern nur der Verzehr an Ort und Stelle. Auch die für die Verbrauchsteuer beachtlichen Wirkungen der Steuern überschreiten diesen Bezirk nicht.“ Zur Jagdsteuer hat dasselbe Gericht ausgeführt (BVerwGE 5, 339, 341): „Die Steuer kann keinerlei Wirkungen außerhalb ihres Geltungsbereichs äußern, insbesondere nicht zu einer unterschiedlichen Belastung der Wirtschaft innerhalb und außerhalb des Steuerbereichs führen und dadurch Ausgleichszahlungen erforderlich machen. Der Steuerpflichtige wird zur Steuer herangezogen, weil er durch seine steuerpflichtige Tätigkeit, die Ausübung der Jagd, in eine besondere räumliche Beziehung zu einem Teil des Geltungsbereichs der Steuerordnung tritt.“

10. Das *BVerfG* hat sich bereits in mehreren Entscheidungen mit dem Begriff der Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis befassen müssen, ohne daß es bisher erforderlich gewesen wäre, den Begriff grundsätzlich zu klären. Die wirtschaftlichen Auswirkungen der Badischen Weinabgabe gingen eindeutig über den Bereich des steuererhebenden Landes hinaus, so daß das Vorliegen einer Steuer mit örtlich bedingtem Wirkungskreis verneint werden konnte (BVerfGE 7, 244, 257 f. = NJW 58, 625). Bei der Schankerlaubnissteuer konnte die Frage dahingestellt bleiben, weil der Bund keine Steuer für sich in Anspruch genommen oder einheitlich geregelt hat, die mit der Schankerlaubnissteuer gleichartig wäre (BVerfGE 13, 181, 195 f. = NJW 61,

2299). Bei der Vergnügungsteuer endlich hat sich das *BVerfG* mit der Feststellung begnügt, daß die überwiegende Ansicht sie zu den Verbrauch- und Verkehrsteuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis rechnet; sie gehöre zu den „kleinen indirekten Steuern, die heute von den Gemeinden oder Kreisen erhoben werden“ (BVerfGE 14, 76, 90 f. = NJW 62, 1195 L).

Die verfassungsrechtliche Prüfung des hessischen Gesetzes über die Getränke- und Speiseeissteuer am Maßstab des Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG gibt nun Anlaß, für den Bereich der Gemeindesteuern näher zu konkretisieren, was unter „Verbrauch- und Verkehrsteuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis“ zu verstehen ist. Der aus der Entstehungsgeschichte erhellte Wortlaut, die durch sie bestätigte verfassungspolitische Zielsetzung des Art. 105 GG und die systematische Stellung der Ausnahme im Rahmen des Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG ergeben, daß Verbrauch- und Verkehrsteuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis im Bereich der Gemeindesteuern nur solche Steuern sind, die an örtliche Gegebenheiten, vor allem an die Belegenheit einer Sache oder an einen Vorgang, im Gebiet der steuererhebenden Gemeinde anknüpfen und wegen der Begrenzung ihrer unmittelbaren Wirkungen auf das Gemeindegebiet nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Steuergefälle führen können.

11. Bei der hessischen Speiseeissteuer wird „jede entgeltliche Abgabe von Speiseeis an Verbraucher im Gemeindegebiet“ und nicht nur die Abgabe zum Verzehr an Ort und Stelle steuerlich erfaßt. Damit ist das Unterscheidungsmerkmal aufgegeben, das für die Abgrenzung der eng verwandten Getränkesteuer von der allgemeinen Umsatzsteuer maßgebend ist. Sobald nicht mehr nur der Verkauf zum Verzehr an Ort und Stelle, sondern jeder Verkauf von Speiseeis an Verbraucher (im Gegensatz zu Wiederverkäufern) im Gemeindegebiet besteuert wird, entsteht ein Steuergefälle, das die Wirtschaftseinheit berührt. Nur beim Verzehr an Ort und Stelle ist jene örtliche Radizierung des Steuertatbestandes gegeben, die gleichzeitig die unmittelbaren Wirkungen der Steuern auf das Steuergebiet begrenzt.

Die örtliche Radizierung muß sich aus der normativen Gestaltung des Steuertatbestandes selbst ergeben, nicht aber kann sie aus der natürlichen Beschaffenheit des Gegenstandes abgeleitet werden, dessen Verbrauch der Steuer unterworfen wird. Es kann nicht genügen, daß nach den „Regeln der Lebenserfahrung“ darauf geschlossen werden kann, daß der Verzehr im Gemeindegebiet erfolgt (so die Ausführungsanweisung zu § 2 Abs. 1 und 2 des Gesetzes über die Getränke- und Speiseeissteuer in Nr. 1), sondern der normative Tatbestand des Gesetzes muß so gestaltet sein, daß eine Abgabe zum Verbrauch außerhalb des Gemeindegebietes davon nicht betroffen sein kann. Auch die Hessische Landesregierung fordert in ihrer (hier nicht) wiedergegebenen Begriffsbestimmung, daß die „rechtliche Ausgestaltung“ der Steuer sicherstellt, daß sich die wirtschaftlichen Auswirkungen auf das Gebiet des Steuerhoheitsträgers beschränken. § 2 Abs. 2 Buchst. b GSStG läßt aber nicht einmal die Ausnahme zu, die die Ausführungsanweisung zu Nr. 5 Abs. 2 letzter Satz in das Gesetz hineinlegen will. Der Vorlagebeschluß weist mit Recht darauf hin, daß die Festlegung des Steuertatbestandes in § 2 Abs. 2 Buchst. b des Getränke- und Speiseeissteuergesetzes angesichts der heutigen Technik der Herstellung und Verpackung des Speiseeises die Abgabe zum Verbrauch auch außerhalb des Gemeindegebiets miterfaßt und daß sie nicht anders zu bewerten ist als eine entsprechende Besteuerung irgendwelcher sonstiger verderblicher Lebensmittel. Die

Fälle eines Verzehrs außerhalb des Erhebungsgebietes mögen selten sein, wie die Hessische Landesregierung in ihrer Stellungnahme behauptet; darauf kommt es aber nicht an, sondern nur darauf, daß die abstrakte Formulierung des Tatbestandes nicht nur den Verbrauch im Gemeindegebiet besteuert, sondern auch die Abgabe zum Verbrauch außerhalb des Gemeindegebietes mitumfaßt. Wird das traditionelle Kriterium „Abgabe zum Verzehr an Ort und Stelle“, das die Getränkesteuer charakterisiert, aufgegeben, so wird das Tor zur Einführung aller möglichen Verbrauch- und Verkehrsteuern durch die Gemeinden geöffnet; das Grundgesetz wollte aber nicht den Ländern und den Gemeinden die Möglichkeit eröffnen, Sonderumsatzsteuern in beliebiger Form und Zahl einzuführen.

12. Die Speiseeissteuer in der Ausgestaltung des sich aus § 2 Abs. 1 Buchst. b in Verbindung mit Abs. 2 Buchst. b GSStG ergebenden Tatbestandes ist daher keine Steuer mit örtlich bedingtem Wirkungskreis im Sinne des Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG. Wegen der Gleichartigkeit der Umsatzsteuer des Bundes verstößt das hess. Getränke- und Speiseeissteuergesetz insoweit gegen Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG in Verbindung mit Art. 72 Abs. 1 GG.

§ 2 Abs. 1 Buchst. b und § 2 Abs. 2 Buchst. b GSStG sind als eine einheitliche Norm anzusehen, da das Tatbestandselement „zum unmittelbaren Verzehr“ des Abs. 1 Buchst. b in Abs. 2 Buchst. b dahin bestimmt wird, daß darunter „jede Abgabe an Verbraucher im Gemeindegebiet“ zu verstehen ist, gerade im Gegensatz zur Getränkesteuer, bei der nur „jede Abgabe zum Verzehr an Ort und Stelle“ als unmittelbarer Verzehr angesehen wird. Die gerade wegen dieser Festlegung des Tatbestandselementes „zum unmittelbaren Verzehr“ verfassungswidrige Bestimmung kann nicht verfassungskonform ausgelegt werden. Obwohl der verfassungsrechtlich unbedenkliche Steuertatbestand „zum Verzehr an Ort und Stelle“ in dem weiter gehenden Tatbestand „Abgabe an Verbraucher im Gemeindegebiet“ enthalten ist, war es nicht möglich, § 2 GSStG nur insoweit für nichtig zu erklären, als über die Abgabe von Speiseeis zum Verzehr an Ort und Stelle hinaus jede Abgabe an Verbraucher im Gemeindegebiet der Speiseeissteuer unterworfen wird. Das wäre eine Änderung des Gesetzes, zu der das *BVerfG* nicht befugt ist. § 2 Abs. 1 Buchst. b in Verbindung mit § 2 Abs. 2 Buchst. b des Hessischen Gesetzes über die Getränke- und Speiseeissteuer war daher für nichtig zu erklären.