

Wissenschaftliche Schriftleiter:

*Dr. Gerhard Ege,*  
Abteilungsdirektor a. D., Steuerberater

*Prof. Dr. Wulf Goette,*  
Vors. Richter am Bundesgerichtshof

*Prof. Dr. Dietmar Gosch,*  
Vors. Richter am Bundesfinanzhof

*Dr. Walter Niemann,*  
Rechtsanwalt, Steuerberater  
und Wirtschaftsprüfer

# DStR

## DEUTSCHES STEUERRECHT

Heft 3

Seiten 97 - 144

49. Jahrgang • 21. Januar 2011

Wissenschaftliche Schriftleiter:

*Dr. Raoul Riedlinger,*  
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer  
und Rechtsanwalt

*Prof. Dr. Thomas Rödter,*  
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer

Geschäftsführend:

Dipl.-Kfm. *Karl-Heinz Sporer*

DStR-Beirat:

*Univ.-Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen* · LRD *Franz Hruschka* · Rechtsanwalt/Steuerberater *Dr. Christian Sistermann*  
Rechtsanwalt *Dr. Christian Kaeser*

Begründer und Mitwirkende:

Rechtsanwalt *Dr. Hans Flick* · Ministerialdirektor a. D. *Paul G. Flockermann* · Steuerberater/Wirtschaftsprüfer *Dr. Klaus Heilgeist*  
Richter des BVerfG a. D. *Prof. Dr. Dr. h. c. mult. Paul Kirchhof* · Vors. Richter am BFH a. D. *Dr. Max Rid*  
Präsident des BFH *Dr. h. c. Wolfgang Spindler*

## STEUERRECHT

### AUFSÄTZE

# Haushaltskonsolidierung ohne Kompetenzgrundlage – Finanzverfassungsrechtliche Würdigung des neuen Luftverkehrsteuergesetzes

Von *Prof. Dr. Stephan Eilers* und *Prof. Dr. Johanna Hey*,  
beide Köln\*

Zum 1. 1. 2011 ist mit der Luftverkehrsteuer eine neue Steuer in Kraft getreten, die im Grundsatz jeden Abflug eines Fluggastes von einem deutschen Flughafen belastet. Der nachfolgende Beitrag geht der Frage nach, ob dem Bund diesbezüglich tatsächlich die behauptete Gesetzgebungskompetenz zusteht.

## 1. Einführung

Der Deutsche Bundestag hat am 28. 10. 2010 den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Haushaltsbegleitgesetzes 2011 (HBeglG 2011) beschlossen<sup>1</sup>. Nachdem der Bundesrat in seiner Sitzung am 26. 11. 2010 auf die Anrufung des Vermittlungsausschusses verzichtet hat<sup>2</sup>, wurde das Gesetz nach am 9. 12. 2010 erfolgter Ausfertigung durch Bundespräsident *Wulff* am 14. 12. 2010 im BGBl (I 2010, 1885) verkündet. Durch Art. 1 HBeglG 2011 wird das Luftverkehrsteuergesetz (LuftVStG) eingeführt. Die neue Luftverkehrsteuer belastet ab dem 1. 1. 2011 grundsätzlich jeden Abflug eines Fluggastes von einem inländischen Flughafen. Ziel der gesetzlichen Regelung soll es nach Aussage der Bundesregierung sein, durch die Mobilitätsbesteuerung des Flugverkehrs Anreize für ein umweltgerechteres Verhalten zu setzen<sup>3</sup>. Nach Planungen von Regierungsseite soll damit ein Steuermehraufkommen von etwa 1 Mrd. € pro Jahr erzielt

werden, das allein dem Bund zustehen soll<sup>4</sup>. Dass es aufgrund der Steuer voraussichtlich zu erheblichen negativen ökonomischen Auswirkungen kommen wird, die durch die hierdurch verursachten Mindereinnahmen aus anderen Steuerarten vornehmlich Länder und Kommunen (insbesondere über Mindereinnahmen bei der Gewerbesteuer) treffen werden, wird hierbei wohlweislich verschwiegen<sup>5</sup>.

Kompetenziell stützt die Bundesregierung das LuftVStG auf Art. 105 Abs. 2 i. V. m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG, der dem Bund die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für „die Straßengüterverkehrsteuer, die Kraftfahrzeugsteuer und sonstige auf motorisierte Verkehrsmittel bezogene Verkehrssteuern“ einräumt.

Das Luftverkehrsteuergesetz begegnet aus einer Vielzahl von Gründen verfassungsrechtlichen Bedenken, insbesondere vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes des Art. 3 GG. Die Verfassungswidrigkeit des Gesetzes aufgrund dieser gleichheitsrechtlichen Erwägungen wurde in der Literatur bereits herausgearbeitet<sup>6</sup> und soll nachfolgend nicht vertieft werden. Mehr oder weniger unkritisch wurde bislang jedoch der Argumentation der Bundesregierung, dass es sich bei der Luftverkehrsteuer um eine auf motorisierte Verkehrsmittel bezogene Verkehrssteuer handle und daher eine Gesetzgebungskompetenz des Bundes gegeben sei, gefolgt<sup>7</sup>. Zu Unrecht, wie der vorliegende Beitrag darzulegen versucht.

\* *Prof. Dr. Stephan Eilers*, LL.M. (Tax), Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, ist Partner bei der Sozietät Freshfields Bruckhaus Deringer LLP. *Prof. Dr. Johanna Hey* ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln.

1 BT-Drs. 17/3406.

2 BR-Drs. 680/10.

3 Begründung der Bundesregierung, BT-Drs. 17/3030, S. 36.

4 Begründung der Bundesregierung, BT-Drs. 17/3030, S. 24.

5 Vgl. hierzu etwa Stellungnahme des Verbandes ADV zum Referentenentwurf, aufbauend auf einer Studie des Competence Center Aviation Management in Worms, online abrufbar unter [http://www.adv.aero/fileadmin/user\\_upload/Stellungnahme\\_des\\_Flughafenverbands\\_ADV\\_zur\\_geplanten\\_Luftverkehrssteuer.pdf](http://www.adv.aero/fileadmin/user_upload/Stellungnahme_des_Flughafenverbands_ADV_zur_geplanten_Luftverkehrssteuer.pdf).

6 *Kloepfer/Bruch*, BB 2010, 2791.

7 Die Gesetzgebungskompetenz jeweils bejahend *Kloepfer/Bruch*, BB 2010, 2791; *Sopp*, DB 2010, 2243.

## 2. Grundzüge des Luftverkehrsteuergesetzes

Nach § 1 Abs. 1 LuftVStG unterliegt der Luftverkehrsteuer „ein Rechtsvorgang, der zum Abflug eines Fluggastes von einem inländischen Startort mit einem Flugzeug oder Drehflügler durch ein Luftverkehrsunternehmen zu einem Zielort berechtigt.“ Als solcher „Rechtsvorgang“ gilt „auch die Zuweisung eines Sitzplatzes in einem Flugzeug oder Drehflügler an einen Fluggast, wenn kein anderer Rechtsvorgang vorausgegangen ist“ (§ 1 Abs. 2 LuftVStG). Die Steuer entsteht mit dem Abflug des Fluggastes von einem inländischem Startort (§ 4 LuftVStG). Aus der in § 5 Nr. 8 vorgesehenen Steuerbefreiung des Abflugs von Flugbesatzungen folgt, dass die Privatfliegerei und der Frachtverkehr nicht der Besteuerung unterliegen. Gleiches soll im Grundsatz für Transit- bzw. Transferflüge gelten, wenn die zeitlichen Grenzen des § 2 Nr. 5 LuftVStG nicht überschritten werden.

Steuerschuldner sind die Luftfahrtunternehmen (§ 6 Abs. 1 Satz 1 LuftVStG). Luftfahrtunternehmen, die nicht im Inland betrieben werden, müssen gemäß § 7 Abs. 2 Satz 3 LuftVStG einen steuerlichen Beauftragten im Inland i. S. von § 8 LuftVStG bestellen. Die Steuerverwaltung erfolgt gemäß § 3 Abs. 1 LuftVStG durch die Hauptzollämter.

Die Steuer bemisst sich nach dem jeweiligen Zielort und der Anzahl der beförderten Fluggäste (§ 10 LuftVStG). Der niedrigste Steuerbetrag von 8 € findet auf Flüge in ein Ziel-land Anwendung, das in Anlage 1 des Gesetzes genannt wird. Dies sind neben Deutschland solche Länder, deren größter Flughafen weniger als 2500 km von Frankfurt a. M. entfernt liegt<sup>8</sup> (unabhängig vom konkreten Zielort<sup>9</sup>). Für Flüge in Länder, bei denen der größte Flughafen zwischen 2 500 und 6 000 km entfernt liegt (Anlage 2), beträgt die Steuer 25 €. Abflüge in alle übrigen Destinationen werden mit 45 € besteuert. Eine weitere Differenzierung (z. B. nach Entfernungen, Buchungsklassen, Lärmklassen der Flugzeuge, Treibstoffverbrauch, CO<sub>2</sub>-Emissionen, Tag/Nacht o. ä.) findet nicht statt.

## 3. Begründung der Gesetzgebungskompetenz im Gesetzesentwurf

Nach Auffassung der Bundesregierung folgt die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für das Luftverkehrsteuergesetz aus Art. 105 Abs. 2 Alt. 1 i. V. m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG. Wörtlich wird in der Regierungsbegründung ausgeführt<sup>10</sup>:

„Der Luftverkehrsteuer liegen Vorgänge des Rechtsverkehrs zugrunde. Für den Entstehungszeitpunkt knüpft das Gesetz an den Abflug eines Fluggastes von einem inländischen Startort an. Die Steuer entsteht im Zeitpunkt des Abflugs eines Fluggastes; ein tatsächlicher Vorgang tritt zum Rechtsvorgang hinzu. Durch den Rechtsvorgang wird der Fluggast berechtigt, von einem inländischen Flugplatz mit einem Flugzeug oder Drehflügler abzufliegen. Die Besteuerung erfolgt in Abhängigkeit von der Entfernung. Damit knüpft die Luftverkehrsteuer nicht an die in einer Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit an. Sie weist

keine Abhängigkeit zum Preis des tatsächlichen Flugtickets auf. Sie ist somit eine Verkehrsteuer.“

## 4. Finanzverfassungsrechtliche Würdigung

### 4.1 Gesetzgebungskompetenz gemäß Art. 105 Abs. 2 i. V. m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG

Um die Luftverkehrsteuer ohne Beteiligung der Länder und ohne Verfassungsänderung einführen zu können, benötigt der Bund die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz i. S. von Art. 105 Abs. 2 i. V. m. Art. 106 Abs. 1 GG. Zwar hat der Bund eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz auch für Steuern, deren Aufkommen ihm nur zum Teil zusteht und unter den Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG selbst dann, wenn das Aufkommen in vollem Umfang einer anderen Körperschaft zufließt. In diesen Fällen bedarf es jedoch der Zustimmung des Bundesrates (Art. 105 Abs. 3 GG). Nur in den in Art. 106 Abs. 1 GG geregelten Fällen der alleinigen Ertragshoheit des Bundes kann der Bund ohne Mitwirkung der Länder agieren.

#### 4.1.1 Rechtsentwicklung

Historisch war nur die mittlerweile nicht mehr erhobene Straßengüterverkehrsteuer in Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG genannt. Diese Fassung ging auf das Finanzreformgesetz vom 12. 5. 1969<sup>11</sup> zurück. Die systematische Einordnung der Straßengüterverkehrsteuer als (Real-)Verkehrsteuer oder überörtliche Aufwandsteuer konnte angesichts der ausdrücklichen Nennung offen bleiben<sup>12</sup>. Gerechtfertigt wurde die Erhebung in erster Linie durch ordnungs- und straßenverkehrspolitische Überlegungen<sup>13</sup>.

Durch Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 19. 3. 2009<sup>14</sup> wurde Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG erweitert, indem nun neben der nicht mehr erhobenen Straßengüterverkehrsteuer „die Kraftfahrzeugsteuer und sonstige auf motorisierte Verkehrsmittel bezogene Verkehrsteuern“ genannt werden. Dem Gesetzgeber sollte mit der Neufassung die Möglichkeit gegeben werden, „die Kfz-Steuer besser auf andere steuerliche Instrumente im Verkehrsbereich, wie etwa die Energiesteuer auf Kraftstoffe und Straßenbenutzungsgebühren abzustimmen.“<sup>15</sup> Zudem bestand ein Interesse daran, die Ertragshoheit für die Mineralölsteuer (Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG) und die Kfz-Steuer in eine Hand zu legen. Folge dieser Grundgesetzreform war die Notwendigkeit einer Neuverteilung von Steueraufkommen zwischen Bund und Ländern. Das Aufkommen aus der Kraftfahrzeugsteuer steht nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG nunmehr dem Bund zu; die Länder werden gemäß Art. 106b GG wegen des Übergangs der Ertragshoheit auf den Bund durch eine pauschale jährliche Zahlung aus dem Steueraufkommen des Bundes entschädigt<sup>16</sup>.

8 Begründung der Bundesregierung, BT-Drs. 17/3030, S. 39.

9 Dies führt beispielsweise dazu, dass auch Abflüge in Britische oder Französische Überseegebiete nur dem niedrigsten Steuersatz von 8 € unterliegen.

10 BT-Drs. 17/3030, S. 24.

11 BGBl I 1969, 359.

12 *Hidien*, in: Dolzer/Vogel/Graßhof, Bonner Kommentar zum GG, Lfg. Nov. 2002, Art. 106 Rz. 1423.

13 BVerfG v. 17. 7. 1974, 1 BvR 51/69 u. a., BVerfGE 38, 61, 79 f., NJW 1975, 31.

14 BGBl I 2009, 606.

15 Gesetzesbegründung vom 27. 1. 2009, BT-Drs. 16/11741, A. Allgemeiner Teil.

#### 4.1.2 Auslegung von Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 3 GG neue Fassung

Damit ist die Frage aufgeworfen, ob die Luftverkehrsteuer unter die neue Kategorie der „sonstigen auf motorisierte Verkehrsmittel bezogenen Verkehrsteuern“ fällt.

##### 4.1.2.1 Begriff der „motorisierten Verkehrsmittel“

Die steuerlichen Gesetzgebungskompetenzen des Bundes sind im Hinblick auf das finanzverfassungsrechtliche Gleichgewicht restriktiv auszulegen. Dies folgt bereits daraus, dass dem „einfachgesetzlichen Steuergesetzgeber“ kein unbegrenztes Steuerfindungsrecht zusteht, sondern dieses durch die grundgesetzlich determinierte Kompetenzordnung begrenzt ist<sup>17</sup>.

Die Begründung der Grundgesetzänderung vom 19. 3. 2009 sowie der Umstand, dass die dritte Variante („sonstige auf motorisierte Verkehrsmittel bezogene Verkehrsteuern“) zeitgleich mit der Kraftfahrzeugsteuer in Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG aufgenommen wurde, spricht dafür, dass sich die Erweiterung der Gesetzgebungskompetenz des Bundes auf sonstige Verkehrsteuern in Bezug auf „motorisierte Verkehrsmittel“ auf den Straßenverkehr beziehen sollte, nicht aber auf andere Verkehrswege wie z. B. den Luftverkehr. Hintergrund der Verlagerung der Ertragskompetenz für die Kraftfahrzeugsteuer auf den Bund (zuvor Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG a. F., Landessteuer) war, dem Bund die legislative Umstellung der Kraftfahrzeugsteuer auf den jeweiligen CO<sub>2</sub>-Ausstoß eines Kraftfahrzeugs als Bemessungsgrundlage und eine Abstimmung mit der dem Bund bereits zugewiesenen (Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG) Mineralölsteuer zu ermöglichen. Die Öffnung auf weitere straßenverkehrsbezogene Verkehrsteuern sollte dem Reformgesetzgeber dabei die notwendige Flexibilität bei der potentiellen Umgestaltung der Kraftfahrzeugsteuer geben. Eine Ausdehnung der Kompetenz auf sämtliche motorisierte Verkehrsmittel ist für die Erreichung dieses Zwecks nicht erforderlich<sup>18</sup>. Ziel der Neuregelung war es, sämtliche straßenverkehrsbezogene Abgaben kompetenziell in einer Hand zu bündeln<sup>19</sup>.

Art. 106 Abs. 1 Nr. 4 GG weist dem Bund – im Interesse der Abgrenzung zur generellen Ertragsberechtigung der Länder für Verkehrsteuern gemäß Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG abschließend – für einzelne konkret und abschließend aufgeführte Verkehrsteuern die Ertragshoheit zu<sup>20</sup>. Auch das Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG einerseits bzw. Art. 106 Abs. 1 Nrn. 3 und 4 GG andererseits zugrunde liegende Regel-/Ausnahmeverhältnis (grundsätzliche Berechtigung der Länder bezüglich der Verkehrsteuern, wenn Art. 106 Abs. 1 GG keine abweichende Zuweisung vorsieht) legt eine eher restriktive Auslegung der Kompetenznorm des Art. 106 Abs. 1 Nr. 4 GG nahe. Mit der Änderung von Art. 106 Abs. 1 Nr. 3

GG war ersichtlich nicht intendiert, die in Art. 106 Abs. 1 Nr. 4 und Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 austarierte Verteilung der Verkehrsteuern zwischen Bund und Ländern zu verschieben. Nach Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG ist nicht der Bund, sondern sind nur die Länder berechtigt, neuartige Verkehrsteuern einzuführen. Nur ihnen steht in diesem Bereich das Steuererfindungsrecht sowie die Ertragshoheit zu.

Vor diesem Hintergrund erscheint es überaus zweifelhaft, ob Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG die Einführung von Verkehrsteuern bezogen auf sämtliche motorisierten Verkehrsmittel erlaubt. Die Verteilungsfunktion der Finanzverfassung sowie die Entstehungsgeschichte der heutigen Fassung des Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG gebieten vielmehr eine restriktive auf Verkehrsteuern in Bezug auf den Straßenverkehr beschränkte Auslegung.

##### 4.1.2.2 Begriff der Verkehrsteuer

Auch wenn man die Kompetenz des Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG auf sämtliche Verkehrswege bezieht, müsste es sich bei der Luftverkehrsteuer des Weiteren tatsächlich um eine Verkehrsteuer handeln, um die Bundeskompetenz zu begründen.

Ganz unabhängig von der Einordnung der Kraftfahrzeugsteuer, bei der umstritten ist, ob es sich um eine Aufwand- oder Verkehrsteuer handelt<sup>21</sup>, spricht die 3. Variante von Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG ausdrücklich von auf motorisierte Verkehrsmittel bezogenen Verkehrsteuern. Die zweimalige Verwendung des Begriffs „Verkehr“ macht deutlich, dass es nicht ausreicht, dass es sich um eine irgendwie geartete Abgabe im Zusammenhang mit dem motorisierten (Straßen-) Verkehr handelt, sondern die Steuer muss darüber hinaus als (Rechts- oder Real-)Verkehrsteuer ausgestaltet sein. Eine verkehrsbezogene Aufwand- oder Verbrauchsteuer wäre nicht von der Kompetenznorm des Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 3 GG gedeckt.

Dem Grundgesetz selbst lassen sich Vorgaben für den Begriff der Verkehrsteuer nicht entnehmen. Das BVerfG verweist aber bei der Prüfung der grundgesetzlichen Kompetenznormen auf die steuerrechtlich vorgeprägten, „traditionellen“ Begriffsmerkmale<sup>22</sup>. Den tradierten Kernbereich der Verkehrsteuern bilden die sog. Rechtsverkehrsteuern, mithin solche Steuern, die an vertragliche Beziehungen, die Vornahme eines Rechtsgeschäfts oder einen sonstigen rechtlichen Akt anknüpfen und die den wirtschaftlichen Leistungsaustausch belasten (z. B. Grunderwerbsteuer, Versicherungssteuer etc.)<sup>23</sup>.

Die häufig vom BVerfG verwendete Definition der Verkehrsteuer geht allerdings über diesen Kernbereich dem Wortlaut nach hinaus. Hiernach gehört zum Wesen der Verkehrsteuern, dass sie an „Akte oder Vorgänge des Rechtsverkehrs, an einen rechtlichen oder wirtschaftlichen Akt, an die Vornahme eines Rechtsgeschäfts oder einen wirtschaftlichen Vorgang oder einen Verkehrsvorgang anknüpfen“<sup>24</sup>. Zum

16 Gesetzesbegründung vom 27. 1. 2009, BT-Drs. 16/11741, B. Besonderer Teil zu Nr. 1 zu Buchst. a; vgl. dazu näher Reif, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 15 Rz. 49 ff.

17 Etwala Maunz, in: Maunz/Dürig, GG, 58. EL 2010, Art. 105 Rz. 46 m. w. N.

18 So aber Kloepfer/Bruch, BB 2010, 2791, 2794.

19 Kube, in: Epping/Hillgruber, BeckOK GG, 2010, Art. 106 Tz. 13; BT-Drs. 11741, S. 1.

20 Hidien, (Fn. 12), Art. 106, Rz. 1424.

21 Vgl. W. Reif, (Fn. 16), § 15 Rz. 48 und 50.

22 Vgl. BVerfG v. 4. 2. 1958, 2 BvL 31/56, BVerfGE 7, 244, 251, NJW 1958, 625; v. 6. 11. 1984, 2 BvL 16/83, BVerfGE 68, 256, 282, NJW 1985, 727; ferner Selmer, AöR 101 (1976), 238, 260.

23 Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof, HBStR, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 247; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 935.

Schwur ist es dabei auf bundesverfassungsgerichtlicher Ebene indes bezüglich der Reichweite der potentiell sehr weiten und völlig unscharfen Begriffe des „wirtschaftlichen Akts“ bzw. Vorgangs bzw. „Verkehrsvorgangs“ soweit ersichtlich bislang nicht gekommen. Die Reichweite des Tatbestands der sog. Realverkehrsteuer ist demnach durch das BVerfG bislang nicht abschließend geklärt. Insbesondere aufgrund der grundsätzlich den Ländern zukommenden Steuergesetzgebungskompetenz<sup>25</sup> verbietet sich indes eine extensive Auslegung des Verkehrsteuerbegriffs des Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG etwa in dem Sinne, dass als Verkehrsteuern alle solche Steuern qualifizieren, die „Vorgänge“ im Gegensatz zu „Zuständen“ als Bezugspunkt haben. Vor diesem Hintergrund ist eine Begrenzung des Realverkehrsteuerbegriffes auf solche Steuern gerechtfertigt und angezeigt, die an Akte des technischen Verkehrs (z. B. öffentlich-rechtliche Zulassungen oder Erlaubnisse) anknüpfen<sup>26</sup>. Bestätigung findet diese Auffassung etwa auch in der Rechtsprechung des BFH zur Qualifikation der Kraftfahrzeugsteuer. Dort heißt es<sup>27</sup>:

„Gegenstand der Besteuerung sind [...] das Halten eines Kraftfahrzeugs bzw. Anhängers zum Verkehr auf öffentlichen Straßen und die Zuteilung eines Kennzeichens für Probe- oder Überführungsfahrten (§ 1 Abs. 1 KraftStG). Beides hat eine auf Antrag erteilte öffentlich-rechtliche Erlaubnis [...] zur Voraussetzung, deren Erteilung sich als Vorgang des Rechtsverkehrs, wenn auch nicht des privaten, so doch des öffentlichen Rechts darstellt. Dieser in die Zukunft bis zur öffentlich-rechtlichen Abmeldung des Fahrzeugs fortwirkende Vorgang des Rechtsverkehrs und nicht etwa die tatsächliche Benutzung des Fahrzeugs ist das auslösende Moment für die Kraftfahrzeugsteuer. Anfang und Ende der Steuerpflicht sind in so engem Maße mit diesen öffentlich-rechtlichen Akten (Zulassung und Abmeldung) verknüpft, dass die Kraftfahrzeugsteuer den Verkehrsteuern zugeordnet werden muss [...].“ (Hervorhebung durch die Autoren)

#### 4.1.2.3 Prüfung der Verkehrsteuereigenschaften der Luftverkehrsteuer

Nach der Rechtsauffassung der Bundesregierung handelt es sich bei der Luftverkehrsteuer um eine „auf motorisierte Verkehrsmittel bezogene Verkehrsteuer“, wobei die Begründung letztlich unklar bleibt, weil sie einerseits in Richtung Rechtsverkehrsteuer<sup>28</sup> geht, andererseits (vermeintlich) in Richtung einer Realverkehrsteuer<sup>29</sup> argumentiert. Dieser Klassifizierung durch den Gesetzgeber kommt freilich ohnehin keine rechtliche Bedeutung zu. Zu untersuchen ist vielmehr, ob die

Luftverkehrsteuer materiell unter die grundgesetzliche Kompetenznorm des Bundes subsumiert werden kann.

Verkehrsteuern knüpfen, wie dargelegt, anders als Verbrauchs- und Aufwandsteuern nicht an einen tatsächlichen Vorgang, sondern an einen Akt des Rechtsverkehrs (oder des, hier jedoch nicht weiter interessierenden, technischen Verkehrs) an und sollen den Aufwand treffen, der bei Abschluss des Rechtsgeschäfts entsteht und eine bestimmte Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen indiziert<sup>30</sup>.

Nach Auffassung des Gesetzgebers soll durch die Luftverkehrsteuer nicht an die in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit angeknüpft werden. Diese Aussage soll offenbar, wie auch die Bezugnahme auf einen „Rechtsvorgang“ in § 1 LuftVStG, den angeblichen Verkehrsteuercharakter der Steuer betonen, ist aus mehreren Gründen für die finanzverfassungsrechtliche Einordnung der Steuer jedoch nicht zielführend. Jeglicher Steuerart hat ein konkreter Belastungsgrund zugrunde zu liegen. Auch bei den Verkehrsteuern besteht dieser Belastungsgrund ganz regelmäßig in der Abschöpfung steuerlicher Leistungsfähigkeit, die sich in dem konkreten Rechtsvorgang manifestiert<sup>31</sup>. Auch für die Luftverkehrsteuer ist kein anderer Belastungsgrund ersichtlich. Wäre die Aussage des Gesetzgebers zutreffend, würde dies zu dem befremdlichen (und logisch kaum begründbaren) Ergebnis einer Steuer ohne Belastungsgrund und damit ohne (auch verfassungsrechtliche) Rechtfertigung führen. Es ist daher, auch wenn mehr als zweifelhaft ist, ob dies in verfassungskonformer Weise geschieht, davon auszugehen, dass auch die Luftverkehrsteuer letztlich die Besteuerung von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit intendiert.

Die Luftverkehrsteuer entsteht nicht mit dem Erwerb des Flugtickets (mithin dem Abschluss eines Beförderungsvertrages als Akt des Rechtsverkehrs), sondern erst mit dem tatsächlichen Abflug des Fluggastes (§ 4 LuftVStG). Es fehlt an einer unmittelbaren Anknüpfung an einen Akt des Rechtsverkehrs, die einer (Rechts-) Verkehrsteuer ihr Gepräge gibt. Die Anknüpfung an einen tatsächlichen Vorgang – nämlich den Abflug des Fluggastes – ist vielmehr gerade ein für eine (Verbrauchs- oder) Aufwandsteuer charakteristisches Kriterium.

Zwar unterliegt nach § 1 LuftVStG der Luftverkehrsteuer ein „Rechtsvorgang“, der zum Abflug eines Fluggastes von einem inländischen Flugplatz berechtigt (regelmäßig ein Beförderungsvertrag). Dieser Umschreibung des Steuertatbestands durch Bezugnahme auf einen „Rechtsvorgang“ kommt jedoch materiell zumindest für die Begründung der Steuer keinerlei Bedeutung zu. Dies folgt insbesondere aus der Regelung des § 1 Abs. 2 LuftVStG, die bei der Zuweisung eines Sitzplatzes in einem Flugzeug an einen Fluggast

24 Etwa BVerfG v. 7. 5. 1963, 2 BvL 8, 10/61 u. a., BVerfGE 16, 64, 73, NJW 1963, 1867, m. w. N.

25 S. bereits oben 4.1.2.1.

26 Vgl. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 8 Rz. 101; Birk, Steuerrecht, 12. Aufl. 2010, Rz. 1657; Heintzen, in: Münch/Kunig, GG, 5. Aufl. 2003, Art. 106 Rz. 19. Auch die grundsätzliche Beschränkung des Verkehrsteuerbegriffes auf Vorgänge des Rechtsverkehrs betonend Kirchhof, (Fn. 23), § 118 Rz. 247.

27 BFH v. 27. 6. 1973, II R. 179/71, BStBl II 1973, 807, NJW 1974, 471. In diese Richtung auch BVerfG v. 8. 12. 1970, 1 BvR 95/68, BVerfGE 29, 327 zur Schankerlaubnissteuer: „Die Schankerlaubnissteuer ist in der Schankerlaubnissteuersatzung der Landeshauptstadt München vom 12. August 1959 als Verkehrsteuer ausgestaltet. Sie knüpft nach § 1 der Satzung an einen Verkehrsvorgang, an die Erlangung der Erlaubnis zum Betrieb einer Gast- oder einer Schankwirtschaft an.“

28 „Der Luftverkehrsteuer liegen Vorgänge des Rechtsverkehrs zu Grunde und knüpft mithin an einen rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Akt an.“, BT-Drs. 17/3030, S. 24.

29 „Sie entsteht erst mit dem Abflug des Fluggastes; ein tatsächlicher Vorgang tritt zum Rechtsvorgang hinzu. Es handelt sich um eine auf motorisierte Verkehrsmittel bezogene Verkehrsteuer.“, BT-Drs. 17/3030, S. 24.

30 Vgl. BVerfG v. 7. 5. 1963, 2 BvL 8, 10/61, BVerfGE 16, 64, 73, NJW 1963, 1867; Birk, (Fn. 26), Tz. 91; Hidién, (Fn. 26), Art. 106 Rz. 1442.

31 Belastungsgrund der Grunderwerbsteuer ist beispielsweise die durch den Erwerb eines Grundstücks manifestierte steuerliche Leistungsfähigkeit, vgl. Begründung zum GrEStG 1980, BT-Drs. 9/251, S. 12.

## AUFSÄTZE

einen Rechtsvorgang fingiert. Vor diesem Hintergrund unterliegt ggf. z. B. sogar eine widerrechtliche Benutzung des Flugzeugs (Abflug ohne Erwerb eines Flugtickets) der Besteuerung. Der Abflug eines Fluggastes oder die Zuweisung eines Sitzplatzes an einen Fluggast stellen kein Rechtsgeschäft oder einen „Rechtsakt“, sondern einen bloßen Realakt dar. Auch die Argumentation, der Abflug bzw. die Zuweisung eines Sitzplatzes stelle sich regelmäßig als „Teilerfüllung“ von vertraglichen Verpflichtungen des Luftverkehrsunternehmens dar<sup>32</sup> und könne folglich Anknüpfungspunkt einer Verkehrssteuer sein, geht insoweit fehl. Nach ganz herrschender Auffassung stellt die (Teil-)Erfüllung eines Vertrages selbst gerade kein Rechtsgeschäft, sondern einen Realakt dar<sup>33</sup>. Der Gesetzgeber kann sich schließlich auch nicht für eine bestimmte Steuer die Verkehrsteuereigenschaft dadurch „erschleichen“, dass er einfachgesetzlich – und ohne weitere, insbesondere außersteuerrechtliche Konsequenzen – einen Realakt als „Rechtsvorgang“ fingiert.

Weder der Steuergegenstand des Luftverkehrsteuergesetzes noch der Steuerentstehungsstatbestand des § 4 LuftVStG knüpfen daher unmittelbar an einen „echten“ Rechtsvorgang an. Davon, dass die Luftverkehrsteuer deshalb als (Rechts-)Verkehrssteuer qualifiziere, weil zu einem Rechtsvorgang ein tatsächlicher Vorgang lediglich hinzutrete – wie es die Regierbegündung ausführt – kann also keine Rede sein.

Auch eine Bezugnahme auf einen Akt des technischen Verkehrs (wie etwa die öffentlich-rechtliche Zulassung eines Kraftfahrzeugs bei der Kraftfahrzeugsteuer) findet nicht statt, so dass die Luftverkehrsteuer auch nicht als Realverkehrssteuer angesehen werden kann. Die Anknüpfung an rein tatsächliche Vorgänge ist für die Einordnung der Luftverkehrsteuer als Verkehrssteuer untauglich.

Die Luftverkehrsteuer ist mithin unter keiner denkbaren Betrachtungsweise als Verkehrssteuer einzuordnen. Der auf einen „Rechtsvorgang“ abstellende § 1 Abs. 1 LuftVStG stellt eine bloße Leerformel dar, die insbesondere von § 1 Abs. 2 sowie § 4 LuftVStG konterkariert wird.

#### 4.2 Andere Kompetenzgrundlagen des Bundes

Es ist auch keine anderweitige Kompetenzzuweisung erkennbar, die dem Bund die Einführung einer Luftverkehrsteuer mit alleiniger Ertragshoheit des Bundes und ohne Zustimmungspflicht im Bundesrat ermöglichen würde. Neben Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG kommt allenfalls noch Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG in Betracht. Dessen Voraussetzungen liegen jedoch ebenfalls nicht vor.

Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG weist dem Bund die alleinige Ertragshoheit für Verbrauchsteuern zu, soweit sie nicht nach Abs. 2 den Ländern, nach Abs. 3 Bund und Ländern gemeinsam oder nach Abs. 6 den Gemeinden zustehen. Nr. 2 des Art. 106 Abs. 1 GG bezieht sich nach h. M. nicht nur auf bestehende, sondern auch auf neuartige Verbrauchsteuern<sup>34</sup>. Das GG enthält keine Legaldefinition der Verbrauchsteuer.

Die entsprechenden Kompetenznormen setzen den Verbrauchsteuerbegriff voraus<sup>35</sup>. Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG sind Verbrauchsteuern im Sinne der Finanzverfassung Warensteuern auf den Verbrauch vertretbarer Güter, die regelmäßig bei dem das Verbrauchsgut anbietenden Unternehmer erhoben und durch Überwälzung an den Konsumenten weitergegeben werden<sup>36</sup>.

Verbrauchsteuern sind von Aufwandsteuern abzugrenzen. Nach h. A. handelt es sich bei der Aufwandsteuer um eine eigenständige – von den Verbrauchsteuern zu unterscheidende – verfassungsrechtliche Steuerkategorie, für die es mangels Normierung in Art. 105 Abs. 2 i. V. m. Art. 106 GG an der Ertrags- und damit auch Gesetzgebungskompetenz des Bundes fehlt<sup>37</sup>. Für die h. A., die eine Gesetzgebungskompetenz des Bundes für Aufwandsteuern ablehnt, spricht insbesondere, dass die örtlichen Aufwandsteuern in Art. 105 Abs. 2a GG und in Art. 106 Abs. 6 GG gesondert neben den örtlichen Verbrauchsteuern genannt werden. In Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG hingegen werden ausschließlich die Verbrauchsteuern genannt<sup>38</sup>.

Aufwandsteuern sind Steuern auf die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit<sup>39</sup>. Aufwandsteuern sind eng mit den Verbrauchsteuern verwandt; finanzverfassungsrechtlich ist eine Abgrenzung jedoch – wie gezeigt – zwingend geboten. Insbesondere in der Anknüpfung an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit besteht eine wesentliche Gemeinsamkeit mit den Verbrauchsteuern. In Abgrenzung zur Verbrauchsteuer ist jedoch nicht der Konsum eines verbrauchsfähigen Gutes entscheidend, sondern der Einsatz finanzieller Mittel für die Aufrechterhaltung oder Herbeiführung eines tatsächlichen oder rechtlichen Zustandes<sup>40</sup>. Verbrauchsteuern belasten den Verbrauch oder Verzehr von Wirtschaftsgütern, z. B. Energieverbrauch, Bierkonsum, Zigarettenkonsum etc. Aufwandsteuern dagegen belasten Dienstleistungen und den Einsatz von Wirtschaftsgütern, ohne dass diese verbraucht werden, z. B. Reitpferdesteuer, Zweitwohnungsteuer<sup>41</sup>.

Die Luftverkehrsteuer ist aufgrund ihrer Ausgestaltung als Aufwandsteuer zu qualifizieren. Sie knüpft an den Abflug eines Fluggastes von einem inländischen Flugplatz an. Sie ist daher keine Verbrauchsteuer, da sie die Inanspruchnahme einer Dienstleistung belastet und nicht an den Verbrauch von Konsumgütern anknüpft: Der Abflug von einem inländi-

35 H. Jatzke, in: Lexikon des Rechts, 5/2000, Gruppe 6/1620 Verbrauchsteuer, S. 1; Siekmann, (Fn. 34), Art. 105 Rz. 36.

36 BVerfG v. 7. 5. 1998, 2 BvR 1991/95, BVerfGE 98, 123, DStR 1998, 892; Siekmann, (Fn. 34), Art. 105 Rz. 37; Jachmann, in: Mangold/Klein/Starck, GG, 5. Aufl. 2005, Art. 105 Rz. 55.

37 Vgl. Heintzen, (Fn. 26), Art. 106 Tz. 18; Birk/Förster, DB Beilage Nr. 17, 1985, S. 6; Förster, Die Verbrauchsteuern, 1988, S. 110 f.; Vogel/Walter, in: Bonner Kommentar, 1972, Art. 106 Tz. 231; Siekmann, (Fn. 34), Art. 105 Rz. 37; Jachmann, (Fn. 36), Art. 105 Rz. 55.

38 Siekmann, (Fn. 34), Art. 105 Rz. 36, 44.

39 Vgl. BVerfG v. 7. 5. 1963, 2 BvL 8, 10/61, BVerfGE 16, 64, 74, NJW 1963, 1867; v. 12. 10. 1978, 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343, 354, NJW 1979, 859; Kube, (Fn. 19), Art. 105 Rz. 48.

40 Vgl. etwa Schwarz, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3, 4. Aufl. 2001, Art. 106 Rz. 131.

41 Siekmann, (Fn. 34), Art. 105 Rz. 38; Birk, (Fn. 26), Rz. 145.

32 So aber Kloepfer/Bruch, BB 2010, 2791.

33 Sog. Theorie der realen Leistungsbewirkung, etwa BGH v. 3. 12. 1990, II ZR 215/89, DStR 1991, 358.

34 Hidién, (Fn. 12), Art. 106 Rz. 1408; Siekmann, in: Sachs, GG, 5. Aufl. 2009, Art. 105 Rz. 36.

schen Flughafen ist kein verbrauchsfähiges Gut. Besteuert wird der Gebrauch (und nicht der „Verbrauch“) eines Flughafens bzw. eines Flugzeuges bzw. einer Dienstleistung. Eine Bundesgesetzgebungskompetenz i. S. von Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG besteht daher nicht.

### 5. Erfordernis einer Grundgesetzänderung

Nachdem deutlich geworden ist, dass die Luftverkehrsteuer unter keine der in Art. 106 Abs. 1 GG aufgeführten Steuern mit alleiniger Ertragszuständigkeit des Bundes subsumiert werden kann, stellt sich die Frage, ob dies der Einführung einer Luftverkehrsteuer generell entgegensteht. Unumstritten ist, dass der Steuergesetzgeber grundsätzlich neuartige Steuern einführen kann. Jedoch limitiert Art. 106 GG die Einführung solcher Steuern durch die nach Art. 105 GG gesetzgebungsbefugten Körperschaften insofern, als nur solche neuartigen Steuern (ohne vorhergehende Verfassungsänderung) eingeführt werden können, die sich einer der in Art. 106 GG aufgeführten Steuern zuordnen lassen<sup>42</sup>. Ist dies – wie vorliegend gezeigt – nicht möglich, so bedarf Art. 106 GG der Ergänzung, weil der Steuergläubiger in Gestalt der Ertragshoheit nicht einfachgesetzlich normiert werden kann, sondern vielmehr verfassungsrechtlich bestimmt sein muss<sup>43</sup>. Anderenfalls, d. h. wenn die Einführung neuer Steuern in das politische Ermessen des „einfachen Gesetzgebers“ gestellt wäre, geriete die verfassungsrechtlich vorgegebene und sorgfältig austarierte Verteilung der Steuererträge zwischen den einzelnen Gebietskörperschaften außer Balance<sup>44</sup>.

Dabei ist die Anmaßung der alleinigen Ertragshoheit für die Luftverkehrsteuer seitens des Bundes auch insofern be-

sonders prekär, als sich etwaige negative Auswirkungen auf die Wettbewerbsfähigkeit in Deutschland steuerpflichtiger Fluggesellschaften und innerdeutscher Flughäfen nicht allein zulasten des Bundes, sondern im Rahmen der Gemeinschaftsteuern Einkommen- und Körperschaftsteuer bzw. der Gewerbesteuer und damit auch zulasten von Ländern und Kommunen auswirken werden.

### 6. Résumé

Die Einführung einer Luftverkehrsteuer ist nicht durch die Bundeskompetenz nach Art. 105 Abs. 2 GG i. V. m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG gedeckt. Die Luftverkehrsteuer ist keine auf sonstige motorisierte Verkehrsmittel bezogene Steuer i. S. von Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG. Dabei ist bereits zweifelhaft, ob sich Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG nicht auf Verkehrssteuern mit Bezug zum Straßenverkehr beschränkt. Jedenfalls ist die Luftverkehrsteuer aber keine Verkehrssteuer i. S. von Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG, sondern stellt eine Aufwandsteuer dar. Sie knüpft nicht an einen Akt des Rechtsverkehrs oder des technischen Verkehrs, sondern an tatsächliche Vorgänge an, nämlich an Abflüge von einem inländischen Flughafen. Für eine Aufwandsteuer bietet weder Art. 105 Abs. 2 GG i. V. m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG noch eine andere Norm des Grundgesetzes eine Gesetzgebungskompetenz des Bundes. Die Einführung einer Luftverkehrsteuer durch den Bund verstößt daher in der jetzt vorliegenden Form gegen die grundgesetzliche Finanzverfassung.

42 Siehe bereits oben 4.1.2.1.

43 Vgl. Lang, (Fn. 26), § 3 Rz. 5.

44 Vgl. D. Birk, in: Alternativkommentar zum GG, Bd. 2, 2. Aufl. 1989, Art. 105 Rn. 21; Schwarz, (Fn. 40), Art. 106 Rn. 18; C. Starck, StuW 1974, 271, 278; K. Vogel, JA 1980, 577, 579; Förster, Die Verbrauchsteuern, 1989, S. 34; Hidién, (Fn. 12), Art. 106 Rz. 561 und 1379.

## Das Zusammenspiel von umwandlungssteuerrechtlicher Rückwirkung und Beginn der Organschaft – Aktuelle Entwicklungen

Von Daniel Gebert, München\*

Nach dem Umwandlungssteuergesetz kann in den meisten Fällen einer Umwandlung der steuerliche Übertragungsstichtag gemäß § 2 Abs. 1 bzw. § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG bis zu acht Monate zurückbezogen werden. Nach bisheriger Ansicht der Finanzverwaltung soll dies selbst dann gelten, wenn der übernehmende Rechtsträger am steuerlichen Übertragungsstichtag zivilrechtlich noch nicht bestanden hat<sup>1</sup>. Demnach sind auch Umwandlungen zur Neugründung steuerlich rückwirkend möglich, die bis zu acht Monate nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag durchgeführt werden. Umstritten ist jedoch, ob, wenn der steuerliche Über-

tragungsstichtag vor der zivilrechtlichen Entstehung der Gesellschaft liegt, diese Gesellschaft bereits im Entstehungsjahr Organgesellschaft einer ertragsteuerlichen Organschaft sein kann. Der aktuelle (Streit-)Stand zu dieser Thematik wird im Folgenden dargestellt. Dabei wird ein besonderes Augenmerk auf die Auswirkungen gelegt, die zwei jüngst veröffentlichte Urteile des BFH vom 28. 7. 2010<sup>2</sup> auf die Streitfrage und – daran anknüpfend – auf die Beratungspraxis haben.

### 1. Einführung

Eine körperschaft-/gewerbesteuerliche Organschaft setzt u. a. voraus, dass der Organträger an der Organgesellschaft vom Beginn deren Wirtschaftsjahres an ununterbrochen mehrheitlich beteiligt ist (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG, sog.

\* Daniel Gebert, Rechtsanwalt/Steuerberater und CPA, ist im Bereich Steuerrecht bei der Luther Rechtsanwalts-gesellschaft mbH in München tätig.

1 BMF v. 25. 3. 1998, IV B 7 – S 1978 – 21/98, BStBl I 1998, 268, BeckVerw 26939, „Umwandlungssteuererlass“, Tz. 2. 08.

2 I R 89/09, DStR 2010, 2182; sowie I R 111/09, BeckRS 2010 25016629.