

1. Allgemeines

Neben der Gewerbesteuer (vgl. **Wegbeschreibung Fi 5**), der Grundsteuer (vgl. **Wegbeschreibung Fi 6**), dem Gemeindeanteil an der Einkommensteuer (vgl. **Wegbeschreibung Fi 30**), dem Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer (vgl. **Wegbeschreibung Fi 31**) und den Steuerzuweisungen im Rahmen des kommunalen Finanzausgleichs (vgl. **Wegbeschreibung Fi 9**) spielen die sonstigen kommunalen Steuern aus finanzwirtschaftlicher Sicht eine nur untergeordnete Rolle. Sie werden daher oft auch als „Bagatellsteuern“ bezeichnet. Dennoch haben insbesondere die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern durch das den Gemeinden eingeräumte Steuerfindungsrecht bzw. Steuererfindungsrecht einen besonderen Stellenwert.

2. Kommunales Steuer(er)findungsrecht

Das kommunale Steuer(er)findungsrecht bezieht sich nur auf die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern. Nach Art. 105 Abs. 2 a Grundgesetz (GG) haben die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht landesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Diese Gesetzgebungskompetenz haben die Länder in den jeweiligen Kommunalabgabengesetzen (KAG) bzw. in weiteren spezialgesetzlichen Regelungen auf die Gemeinden bzw. zum Teil auch auf die Gemeindeverbände übertragen (so z. B. in § 5 Abs. 2 KAG RhPf, § 3 Abs. 1 KAG NRW, § 9 Abs. 4 KAG BW, Art. 3 Abs. 1 und 2 BayKAG, § 7 Abs. 2 H KAG, § 3 KAG Saarl, § 3 Abs. 1 KAG SH, § 3 Abs. 1 Bra KAG, § 3 Abs. 1 KAG MV, § 7 Abs. 2 Sächs KAG, § 5 ThürKAG). Das Steuer(er)findungsrecht ermöglicht der Gemeinde, eigene Steuerquellen zu erschließen, unter der Einschränkung, dass es sich nicht um Steuertatbestände handelt, die bundesrechtlich geregelten Steuern gleichartig sind (vgl. hierzu insbesondere Mohl, Die Einführung und Erhebung neuer Steuern auf Grund des kommunalen Steuererfindungsrechts, Neue Schriften des Deutschen Städtetages Heft 63 sowie Suhr, Das kommunale Steuererfindungsrecht, ZKF 1993 S. 1).

Von der Rechtsprechung anerkannte, bundesrechtlich geregelten Steuern nicht gleichartige, Verbrauch- und Aufwandsteuern sind insbesondere die Hundesteuer, die Vergnügungssteuer, die Zweitwohnungssteuer, die Getränkesteuer und die Jagdsteuer.

Die Erhebung der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern bedarf allerdings stets einer satzungrechtlichen Grundlage (vgl. z.B. § 2 Abs. 1 KAG RhPf).

Die Festsetzung und Erhebung der Steuern erfolgt durch die Kommune selbst.

Einzelne Kommunalabgabengesetze untersagen ausdrücklich – am umfassendsten in Bayern (vgl. Art. 3 Abs. 3 BayKAG) – die Erhebung bestimmter Steuern (vgl. Erläuterungen zu den einzelnen Kommunalsteuern). Darüber hinaus sind in einer Reihe von Bundesländern die entsprechenden Steuersatzungen genehmigungspflichtig, oft allerdings nur für den Fall, dass von bestehenden Mustersatzungen abgewichen werden soll. In diesen Ländern gibt es dann auch durchweg besondere Regelungen für die Einführung neuer, bisher im Land nicht erhobener Steuern. Abgesehen von der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde ist dann auch das Einvernehmen bzw. die Zustimmung des Finanzministers erforderlich. Auf die speziellen landesrechtlichen Regelungen in den Bundesländern Nordrhein-Westfalen (§ 2 KAG NRW), Bayern (Art. 2 Abs. 3 BayKAG), Saarland (§ 2 Abs. 3 KAG Saarl), Brandenburg (§ 2 Abs. 2 BraKAG) und Thüringen (§ 2 Abs. 4 und 4 a ThürKAG) wird verwiesen.

Umgekehrt ist in einzelnen Bundesländern die Erhebung bestimmter Steuern vorgeschrieben (Pflichtsteuern, z. B. für die Hundesteuer in § 9 Abs. 3 KAG BW). In den letzten Jahren ist allerdings eine verstärkte Tendenz festzustellen, die Erhebung in das gemeindliche Ermessen zu stellen (Kannsteuern). Es ist darauf hinzuweisen, dass neben diesen abgabenrechtlichen Vorschriften auch die haushaltsrechtlichen Normen zu beachten sind. Hier sind insbesondere die Grundsätze der Erzielung von Erträgen und Einzahlungen bzw. der Beschaffung von Finanzmitteln (z.B. § 94 GemO RhPf, § 58 LKO RhPf) zu erwähnen, deren Beachtung dazu führen kann, dass (eben doch) eine Verpflichtung zur Steuererhebung bestehen kann, selbst dann, wenn die abgabenrechtliche Vorschrift Ermessen vorsieht.

Bei der Ausschöpfung des Steuer(er)findungsrechts ist – wie bereits erwähnt – auch zu prüfen, ob nicht höherrangiges Recht der Steuererhebung entgegensteht. Hierbei ist nicht nur Landes- und Bundesrecht zu beachten, sondern auch das europäische Recht.

So wurde zum Beispiel die von der Stadt Kassel „erfundene“ kommunale Verpackungssteuer durch die Urteile des Bundesverfassungsgerichts vom 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 und 2004/95 für verfassungswidrig erklärt. Das Gericht stellte fest, dass die Erhebung zwar mit Art. 105 Abs. 2 GG im Einklang steht nicht aber mit den Abfallgesetzen des Bundes. Steuergegenstand dieser kommunalen Verbrauchsteuer war die Verwendung von sogenannten Einwegverpackungen für Speisen und Getränken, die an Ort und Stelle verzehrt wurden.

Darüber hinaus hat der Europäische Gerichtshof in seinem Urteil vom 29.11.2001 – C 17/00 (JuS 2002 S. 705) festgestellt, dass eine kommunale Abgabe auf Parabolantennen ein Hemmnis für den Empfang der über Satellit ausgestrahlten Fernsehprogramme darstelle. Diese Steuer, die im Gebiet der belgischen Gemeinde Watermoel-Boitsfort erhoben werden sollte, sei mit europäischem Recht nicht vereinbar.

Auch die Zulässigkeit der Erhebung einer kommunalen Steuer auf das Halten von Reitpferden ist nicht unbestritten (vgl. VGH München, Urteil vom 17.2.1982 – 100 IV 77 – NVwZ 1983 S. 758. Zur Zulässigkeit einer Reitpferdesteuer aufgrund des kommunalen Steuerfindungsrechts, der gemeindehaushalt 1996 S. 164).

3. Einzelne Kommunalsteuern

3.1 Hundesteuer

Die Hundesteuer zählt zu den ältesten Kommunalsteuern. Sie erfasst zum einen mit der Hundehaltung einen besonderen Aufwandtatbestand, zum anderen soll sie dem ordnungspolitischen Zweck dienen, die Zahl der Hunde in der Gemeinde zu begrenzen. Dieser Aspekt hat in jüngerer Zeit besondere Bedeutung vor dem Hintergrund der Diskussion um sog. Kampfhunde gewonnen. Mit Hilfe eines drastisch erhöhten Steuersatzes soll die Haltung derartiger Hunde zumindest erheblich reduziert werden.

Steuergegenstand der Hundesteuer ist die Hundehaltung, Bemessungsgrundlage die Zahl der Hunde. In der Regel steigt der Steuersatz für den zweiten und dritten Hund sowie bei den sogenannten „Kampfhunden“. Befreiungen bestehen lediglich für bestimmte Fälle (z. B. Blindenhunde); Ermäßigungen aus sozialen Gründen sind zudem möglich.

Die Festsetzung und Erhebung der Hundesteuer obliegt ausschließlich der Gemeinde. Für die Höhe des Steuersatzes gibt es in der Regel keine spezifischen Bestimmungen – deshalb differieren die Sätze in den Städten und Gemeinden ganz erheblich. Die Hundesteuer verursacht nicht unbeträchtlichen Verwaltungsaufwand, zumal die Kontrolle schwierig ist. Ob die Steuer ordnungsgemäß entrichtet worden ist, kann nur festgestellt werden, wenn jeder Hund eine Steuermarke trägt. Viele Gemeinden haben indessen aus Kostengründen darauf verzichtet. In dem Fall ist dann allerdings davon auszugehen, dass eine lückenlose Erhebung der Hundesteuer nicht zu erwarten ist.

Auch die Verfassungsmäßigkeit der Hundesteuer wird immer wieder in Zweifel gezogen, obwohl diese durch ständige Rechtsprechung anerkannt ist. So auch durch Urteil des OVG Koblenz vom 07.05.1996 – 6A 12926/95 (GStB-Nachricht Nr. 455 vom 15.12.1997), wobei das OVG RP nicht nur zur Frage der Verfassungsmäßigkeit Stellung bezogen hat, sondern auch zur Zulässigkeit der Rückwirkung einer Abgabensatzung. Das Gericht hat in dem zu entscheidenden Fall die vorgenommene „echte“ Rückwirkung als verfassungsrechtlich unbedenklich angesehen, da nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes das Vertrauen des Betroffenen auf die geltende Rechtslage dann nicht des Schutzes gegenüber einer rückwirkenden Gesetzesänderung bedarf, wenn dadurch kein oder ein nur ganz unerheblicher Schaden verursacht wird. Die Voraussetzungen dieses Bagatellvorbehaltes seien in dem zu entscheidenden Fall, in dem eine rückwirkende Erhöhung um 12,00 EUR pro Hund und Jahr vorgenommen worden ist, erfüllt.

Heftige Diskussion löste dann wieder die erhöhte Besteuerung von „Kampfhunden“ aus. Nach dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichtes vom 19.01.2000 (BVerwG 11 C 8.99, JuS 2001 S. 92) ist die erhöhte Steuer für „Kampfhunde“ rechtmäßig. Das Gericht führt in seiner Begründung u.a. aus, dass die Hundesteuer eine örtliche Aufwandsteuer sei, die von den Gemeinden im Rahmen ihres Selbstverwaltungsrechts erhoben werden könne. Bei der Ausgestaltung der Steuer stehe den Gemeinden ein gerichtlich nur begrenzt überprüfbarer Gestaltungsspielraum zu. Es sei seit jeher anerkannt, dass die Gemeinde mit der Hundesteuer auch außerfiskalische Zwecke verfolgen dürfe, so etwa die Eindämmung der Hundehaltung. Auch der mit der Kampfhundesteuer verfolgte Lenkungszweck sei von der Steuerkompetenz der Gemeinde gedeckt. Zum einen sei die Besteuerung eines Kampfhundes – im zu entscheidenden Fall mit monatlich 60,00 EUR – auch im Verhältnis zu den sonstigen Kosten einer Haltung von Kampfhunden nicht so hoch, dass sie einem Verbot der Kampfhundehaltung im Ergebnis gleichkäme und damit eine unzulässige erdrosselnde Wirkung hätte. Zum anderen könne sich die Abgrenzung der zu den Kampfhunden zählenden Hunderassen in der Satzung auf sachliche und willkürfreie Gesichtspunkte stützen, so dass ein Verstoß gegen den Gleichhaltungsgrundsatz ausscheide.

Mit Beschluss vom 10.10.2001 – 9 BN 2.01 – (ZKF 2002 S. 83) hat das Bundesverwaltungsgericht im Blick auf die obergerichtlichen Entscheidungen zur erhöhten Besteuerung von Kampfhunden darüber hinaus klar gestellt, dass kein Verstoß gegen den Überzeugungsgrundsatz vorliege, wenn ein Obergericht unter Berücksichtigung der aktuell vorhandenen kynologischen Literatur ohne weitere Beweisaufnahme zu der Auffassung gelangt, die Verwendung einer Hunderassenliste in der Hundesteuersatzung, die für Kampfhunde einen erhöhten Steuersatz festlegt, sei verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

Ein Satzungsgeber, der „Kampfhunde“ wegen ihrer potenziellen Gefährlichkeit erhöht besteuern will, kann zu diesem Zweck Rasselisten aus einer der Gefahrenabwehr dienenden landesrechtlichen Regelung (hier: Landeshundeverordnung für Nordrhein-Westfalen) übernehmen, ohne eigene Erhebungen über die Gefährlichkeit der erfassten Hunderassen anstellen zu müssen. Er trägt dann gleichwohl die uneingeschränkte Verantwortung für die Vereinbarkeit seiner Hundesteuersatzung mit höherrangigem Recht, insbesondere auch mit dem allgemeinen Gleichheitssatz. In einem solchen Fall kann der Antrag eines Steuerpflichtigen auf Einholung eines Sachverständigengutachtens zum Beweis der Tatsache, dass eine von der erhöhten Steuer erfasste Hunderasse in Wahrheit kein höheres Gefährdungspotenzial aufweist als vergleichbare andere, nicht von der

Liste erfassten Hunde vom Gericht nicht mit der Begründung abgelehnt werden, den Satzungsgeber treffe im maßgeblichen Besteuerungszeitraum keine Pflicht zur Überprüfung der sachlichen Richtigkeit der aus dem Landesrecht übernommenen Rasseliste (BVerwG, Leitsätze des Beschlusses vom 28.07.2005, 10 B 34.05, KStZ 2006 S. 32, ZKF 2006 S.19).

Halter von Hunden, deren Gefährlichkeit nach Maßgabe einer Rasseliste vermutet wird, können auch dann einer erhöhten Hundesteuer unterworfen werden, wenn Hunde dieser Rassen nach dem einschlägigen Gefahrenabwehrrecht grundsätzlich nur gehalten werden dürfen, sofern der Nachweis der Zuverlässigkeit und Sachkunde des Halters sowie ein positiver Wesens-test des Hundes vorliegen (BVerwG, Leitsatz des Beschlusses vom 28.06.2005, 10 B 22.05, KStZ 2006 S. 12)

Zur Rechtslage in Rheinland-Pfalz wird zunächst auf die Entscheidungen des OVG Rheinland-Pfalz vom 16.10.2000 – 6 A 10789/00 – und 26.11.2002 – 6 C 10609/02 – und 23.05.2003 – 6 A 10413103 – verwiesen, in denen auch das Oberverwaltungsgericht Koblenz die erhöhte Hundesteuer für Kampfhunde grundsätzlich für rechtmäßig erklärte.

Allerdings darf die Kampfhundesteuer im Vergleich zur Steuer für einen „normalen“ Hund nicht überhöht sein. Das OVG Rheinland-Pfalz hat mit Urteil vom 14.06.2005 – 6 C 10308/05 – entschieden, dass eine Gemeinde zwar mit der Erhebung einer erhöhten Kampfhundesteuer neben der Erzielung von Einnahmen auch den Zweck verfolgen könne, die Haltung von Kampfhunden einzudämmen. Jedoch dürfe die Steuer nicht so hoch sein, dass sie auf ein Verbot der Kampfhundehaltung hinauslaufe. Für ein solches ordnungsrechtliches Verbot seien nicht die Gemeinden, sondern das Land zuständig. Das Land habe aber mit dem Landesgesetz über gefährliche Hunde das Halten und Führen gefährlicher Hunde mit Einschränkungen erlaubt. Im zu entscheidenden Fall war der Steuersatz für die Haltung eines „normalen“ Hundes in der Satzung der Ortsgemeinde auf jährlich 30,00 € festgesetzt, für Kampfhunde waren jährlich 1.000,00 € zu zahlen. Nach Auffassung des Gerichts komme der Steuersatz für gefährliche Hunde in Höhe von 1.000,00 € jährlich einem Verbot der Haltung von Kampfhunden gleich. Dies folge aus der absoluten Höhe der Steuer, die die bisher in der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung gebilligten Sätze bei weitem übertreffe. Außerdem sei der Steuersatz für einen Kampfhund um das 33fache höher als die Steuer für einen „normalen“ Hund. Dieser Belastungsunterschied sei rechtlich nicht hinnehmbar. Das Oberverwaltungsgericht hat die Revision nicht zugelassen.

Darüber hinaus ist in diesem Zusammenhang auch auf die Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts Niedersachsen mit Urteil vom 20.02.2002 – 13 L 2306/99 – (juris-online) zur Steuerpflicht von natürlichen Personen bei der Hundesteuer zu verweisen. Das Oberverwaltungsgericht stellte fest, dass eine juristische Person (im entschiedenen Fall eine GmbH) nicht hundesteuerpflichtig sein kann. Dies sei mit dem Charakter der Hundesteuer als Aufwandssteuer nicht zu vertreten. Eine Satzung, die auch eine juristische Person als steuerpflichtig erklärt, sei insoweit unwirksam.

3.2 Vergnügungsteuer

Der Vergnügungsteuer sind bestimmte Veranstaltungen – wie Tanz, Film oder Musik – unterworfen, sofern sie nicht als kulturell wertvoll gelten. Überwiegend – zu mehr als 90 % – entstammt das Aufkommen der Vergnügungsteuer allerdings der Besteuerung von Spielautomaten. Für die Steuersätze bestehen kraft Gesetzes in einzelnen Bundesländern unterschiedliche Höchstwerte (z. B. in Rheinland-Pfalz – vgl. Anlage zu § 2 Abs. 2 des Landesgesetzes über die Ermächtigung der Gemeinden zur Erhebung von Hundesteuer und Vergnügungssteuer); in anderen Bundesländern ist die Festlegung der Steuersätze ausschließlich den Kommunen überlassen. Nicht zulässig ist die Erhebung von Vergnügungssteuern in Bayern (vgl. Art. 3 Abs. 3 BayKAG). In Schleswig-Holstein ist die Erhebung von Vergnügungssteuern auf Filmvorführungen in Filmtheatern unzulässig (§ 3 Abs.2 Satz 2 KAG SH) und in Mecklenburg-Vorpommern darf Vergnügungsteuer nicht erhoben werden, soweit sie das Halten von Spiel- und Geschicklichkeitsgeräten in der der Spielbankabgabe unterliegenden Einrichtungen zum Gegenstand hat (vgl. § 3 Abs. 1 Satz 4 KAG MV).

Die Vergnügungssteuer ist eine durch die Rechtsprechung anerkannte örtliche Aufwandssteuer, die bundesgesetzlich geregelten Steuern, insbesondere der Umsatzsteuer, nicht gleichartig ist (BVerfG – Beschluss vom 01.03.1977 – 2 BvR 1599/89 –, 2 BvR 1714/97 –, 2 BvR 1508/95 – KStZ 1997 S. 193 ff; kritisch hierzu Eschenbach, KStZ 1997 S. 191 ff.). Insoweit liegt in der Erhebung der Vergnügungssteuer auch kein Verstoß gegen europäisches Recht, welches von den Automatenaufstellern unter Hinweis auf Artikel 33 der 6. EG – Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuer (6. Richtlinie des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern – 77/388/EWG, Abl. L. 145/1 vom 13.06.1977) vorgetragen wird (EuGH – Urteil vom 19.03.1991 – EuGHE 1991 I S. 1385 ff.).

Auf die Entscheidung des OVG Koblenz vom 04.03.1998 (6 A 12515/96) wird ebenfalls verwiesen. Das Oberverwaltungsgericht hat entschieden, dass die Erhebung einer kommunalen Vergnügungssteuer in Gestalt der Spielapparatesteuer nicht gegen Art. 33 Abs. 1 der Sechsten Mehrwert-Steuerrichtlinie verstößt, da diese Steuer nicht die Merkmale der Umsatzsteuer aufweist. Die hiergegen erhobene Beschwerde wurde mit Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 13.01.1999 zurückgewiesen.

Die Diskussionen über die Vergnügungssteuer waren mit den zitierten Entscheidungen jedoch noch nicht beendet, da auch nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes Fragen offen geblieben sind. So hatte das Schleswig-Holsteinische Verwaltungsgericht mit Urteil vom 09.02.1998 – 4 A 856/96 (ZKF 1998 S. 133) festgestellt, dass der pauschale Steuermaßstab für die Zukunft sachlich nicht mehr zu rechtfertigen sei, da es auf Grund der technischen Ausgestaltung der Geräte nunmehr ohne größeren Aufwand möglich sei, den Spielaufwand wirklichkeitsnah zu erfassen und damit die Umstände, die nach der genannten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes zugrunde gelegen haben, zumindest für die Zukunft entfallen seien und damit auch die Bindungswirkung gemäß § 31 Abs. 1 BVerfGG. Diese Entscheidung zeigte, dass die Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichtes leider immer noch keine endgültige Klärung gebracht haben.

Diesen Diskussionen hatte das Bundesverfassungsgericht mit seinen Entscheidungen vom 22.12.1999 (BVerwG 11 C N 1 – 3.99, BVerwG 11 C 9.99 und 10.99, JuS 2000 S. 1235) zunächst ein Ende bereitet. Das Bundesverfassungsgericht hatte entschieden, dass die Vergnügungssteuer auch weiterhin nach dem Maßstab der Stückzahl an Automaten erhoben werden darf, obwohl die Geräte mit Gewinnspielmöglichkeit heute in der Regel über technische Einrichtungen verfügen, mit deren Hilfe der exakte Umsatz ausgedrückt werden kann. Nach der in diesen Entscheidungen vertretenen Auffassung des Gerichts sind die Einspielergebnisse der Geräte nach den tatsächlichen Erkenntnissen annähernd vergleichbar. Zugleich wurde bestätigt, dass die Besteuerung dem europäischen Gemeinschaftsrecht und dem nationalen Verfassungsrecht entspricht.

Im Jahr 2005 hat das Bundesverwaltungsgericht sich nochmals mit diesen Fragen befasst und entschieden, dass der Stückzahlmaßstab den durch Art. 105 Abs. 2 a GG gebotenen zumindest lockeren Bezug zum Vergnügungsaufwand der Spieler dann nicht aufweise, wenn Einspielergebnisse von Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeiten mehr als 50 % von dem Durchschnitt der Einspielergebnisse dieser Automaten im Satzungsgebiet abweichen. In diesen Fällen ist der Stückzahlmaßstab somit unzulässig (vgl. hierzu BVerwG, Urteil vom 13.04.2005 – 10 C 5.04 und Urteil vom 13.04.2005 – 10 C 8.04).

Für Spielautomaten ohne Gewinnspielmöglichkeiten hat das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 14.12.2005, BVerwG – 10 CN 1.05 (ZKF 2006, S. 65; KStZ 2006, S. 72), im Anschluss an die Entscheidungen vom 13.04.2005, allerdings entschieden, dass der Stückzahlmaßstab für diesen Typ von Spielautomaten weiterhin grundsätzlich zulässig sei. Dies gelte dann, wenn für Spielautomaten ohne Gewinnspielmöglichkeit nicht feststehe, dass in dem betreffenden Gemeindegebiet nur Apparate mit „manipulationssicherem“ Zählwerk aufgestellt seien und aller Voraussicht nach nur solche Apparate künftig aufgestellt werden.

Zu den Spielgeräten mit Gewinnspielmöglichkeit ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass nach der Neufassung der Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit (Spielverordnung – SpielV) vom 27.01.2006 (BGBl. I S. 280) Spielgeräte künftig Kontrolleinrichtungen beinhalten müssen, die sämtliche Einsätze, Gewinne und den Kassinhalt zeitgerecht, unmittelbar und auslesbar erfassen (§ 13 Abs. 1 Nr. 8 SpielV).

Zur Besteuerung von Spielapparaten und -automaten nach dem sogenannten „Görlitzer Modell“ siehe Ramin in KStZ 2006, S. 68 ff. und S. 88 ff.

Gegenstand weiterer Revisionsverfahren war die Zulässigkeit erhöhter Steuersätze für so genannte Gewaltspielautomaten. Auch diese wurde vom Bundesverwaltungsgericht bejaht mit der Begründung, dass ein Widerspruch zwischen den erkennbaren Zwecken des einschlägigen Bundesrechts, welches solche Spiele zwar einschränkt, aber nicht verbietet, und der erhöhten Besteuerung von Gewaltspielgeräten nicht bestehe. Allein der Umstand, dass der Bundesgesetzgeber im Straf-, Jugendschutz- und Gewerberecht bestimmte Verbote und Einschränkungen ausgesprochen habe, rechtfertige nicht die Annahme, dass die kommunalen Gebietskörperschaften in ihren Vergnügungssteuersatzungen deshalb keine erhöhten Steuersätze vorsehen dürfen.

Auch das Bundesverfassungsgericht hat zwischenzeitlich zu dieser speziellen Frage Stellung bezogen. Das BVerfG hat eine Verfassungsbeschwerde gegen die Vergnügungssteuersatzung einer Stadt, in der Gewaltspielautomaten mit einem höheren Steuersatz als andere Spielautomaten belegt werden, nicht zur Entscheidung angenommen. Im Beschluss vom 03.05.2001 (1 BvR 624/00) wird zur Begründung u.a. ausgeführt, dass die Erhebung einer erhöhten Steuer auf Gewaltspielautomaten durch gewichtige Interessen der Allgemeinheit gerechtfertigt sei. Die Spielautomatensteuer als solche sei durch das Ziel gerechtfertigt, der Verbreitung der Spielsucht entgegenzuwirken. Das Lenkungsziel der erhöhten Besteuerung von Gewaltspielautomaten bestehe darüber hinaus darin, die Aufstellung von gewalt- und kriegverherrlichenden Automaten einzudämmen. Hieran bestehe angesichts des Gefahrenpotenzials von Gewaltspielautomaten ein gewichtiges Interesse der Allgemeinheit. Diese Geräte seien für eine zunehmende Brutalisierung der Gesellschaft mitverantwortlich. Sie würden trotz einer gewissen Verfremdung der Spielereignisse und des Gebrauchs von Fantasiegebilden für geeignet gehalten, Aggressionen aufzubauen, aggressives Verhalten zu fördern, Gewalt und Krieg zu verherrlichen und zu verharmlosen und insgesamt zur Verrohung beizutragen. Die Erhebung der erhöhten Steuer stelle darüber hinaus keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG – Gleichheitsgrundsatz – dar.

Bezogen auf Rheinland-Pfalz ist darauf hinzuweisen, dass das OVG Koblenz in seiner Entscheidung vom 04.12.2001 – 6 A 11301/99 – entschieden hat, dass das Landesgesetz über die Ermächtigung der Gemeinden zur Erhebung von Hundesteuer und Vergnügungssteuer mit dem Grundgesetz und der rheinland-pfälzischen Landesverfassung in Einklang steht. Insbesondere verstosse die Erhebung einer Pausch- oder Stückzahlsteuer bei verfassungskonformer Auslegung des § 2 Abs. 2 des Landesgesetzes nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und erfülle die Anforderungen des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 22.12.1999 – 11 CN 1/99. Zu den Einzelheiten wird auf die Ausführungen in der Urteilsbegründung Bezug genommen. Auf den Beschluss des Thüringer Oberverwaltungsgerichts vom 19.12.2002 – 4 E O 489/02 – (juris-online) wird ebenfalls verwiesen.

Darüber hinaus hat das Bundesverwaltungsgericht zwischenzeitlich Stellung genommen zur Zulässigkeit der Erhebung von Vergnügungssteuern für Tanzveranstaltungen. Mit Urteil vom 03.03.2004 – 9 C 3.03 – (juris-online) hat das Bundesverwaltungsgericht entschieden, dass die Erhebung von Vergnügungssteuer in einer Diskothek mit integriertem Raum zur Vorführung von vergnügungssteuerfreien Kinofilmen für die gleichzeitig stattfindende Tanzveranstaltung zulässig ist.

3.3 Zweitwohnungsteuer

Die Zweitwohnungsteuer kann als der erfolgreichste Versuch zur Einführung einer neuen kommunalen Abgabe, ursprünglich in typischen Fremdenverkehrsgemeinden, bezeichnet werden. Auch in Bayern ist die Erhebung von Zweitwohnungssteuer durch Änderung des Kommunalabgabengesetzes nunmehr zulässig (Art. 3 Abs. 3 BayKAG untersagte die Erhebung einer Zweitwohnungssteuer. Durch Gesetz vom 26.07.2004, GVBl. 2004, 272, wurde Art. 3 Abs. 3 Bay KAG neu gefasst.). Steuergegenstand ist das Innehaben einer Zweitwohnung, Bemessungsgrundlage in der Regel der Mietaufwand bzw. im Falle des Eigentums das entsprechende Mietäquivalent. Einschränkungen hat das Land Mecklenburg-Vorpommern vorgesehen für Zweitwohnungen in Gartenlauben (vgl. hierzu § 3 Abs. 1 Satz 4 KAG MV).

Die persönlichen Verhältnisse des Wohnungsinhabers sind für die Bemessung der Steuer unmaßgeblich, eine Differenzierung der Steuer nach der Herkunft des Wohnungsinhabers („Ortsansässigenprivileg“) unzulässig.

In mehreren Verfassungsstreitverfahren ist die Zulässigkeit der Zweitwohnungssteuer bestätigt worden. Ihre Erhebung ist mittlerweile nicht mehr ausschließlich auf Fremdenverkehrsorte beschränkt, selbst einzelne Großstädte haben diese Abgabe eingeführt (vgl. BVerfG, Beschluss vom 04.06.1975, BVerfGE 40 S. 56; BVerwG, Urteil vom 26.07.1979, BVerwGE 58 S. 230; BVerfG, Beschluss vom 06.12.1983, BVerfGE 65 S. 325; BVerwG, Beschluss vom 12.01.1989 – 8 B 86.88, KStZ 1989 S. 138; BVerwG, Beschluss vom 26.10.1989 – 8 B 36.89, KStZ 1990 S. 12 und BVerfG, Beschluss vom 29.06.1995 – 1 BvR 1800/94 und 1 BvR 2480/94; BVerwG, Urteil vom 10.10.1995 – 8 C 40.93 – KStZ 1997 S. 36; BVerwG, Urteil vom 06.12.1996 – 8 C 49.95 – KStZ 1998 S. 14; Bayer, „25 Jahre Zweitwohnungssteuer in Deutschland“ – KStZ 1998 S. 1; BVerwG, Urteil vom 30.06.1999 – 8 C 6.98; BVerwG, Urteil vom 12.04.2000 – 11 C 12.99).

Mit der Zweitwohnungssteuer sollen die Inhaber von Zweitwohnungen mithin über die von ihnen zu zahlenden Gebühren und Beiträge hinaus zur Finanzierung kommunaler Aufgaben herangezogen werden. Nicht unerwünscht ist allerdings als Nebeneffekt der Steuer eine Verlagerung des Erstwohnsitzes dieses Personenkreises in die Gemeinde, die Zweitwohnungssteuer erhebt, um auf diese Weise die Steuerzahlung zu vermeiden. Der Gemeinde entgehen dann zwar Einnahmen aus der Zweitwohnungssteuer; dem stehen allerdings Anteile an der Einkommensteuer und eine Anrechnung dieser Einwohner im Finanzausgleich entgegen.

Zur Zweitwohnungssteuer sind insbesondere folgende neuere gerichtliche Entscheidungen zu beachten:

Das Bundesverwaltungsgericht stellte im Urteil vom 27.09.2000, 11 C 4/00 (JuS 2001 S. 721) fest, dass eine juristische Person nicht zur Zweitwohnungssteuer herangezogen werden kann.

Nach dem Urteil des BVerwG vom 29.01.2003, 9 C 3.02 (ZKF 2003 S. 247), widerspricht es dem Charakter der Aufwandsteuer nicht, wenn eine Gemeinde aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und zur Verhinderung von Umgehungsgeschäften die Zweitwohnungssteuer auch gegenüber Mietern von Zweitwohnungen anhand eines realitätsnah pauschalierten Maßstabs bestimme. Der Mieter einer Zweitwohnung könne nicht verlangen, dass die Steuer auf der Grundlage des niedrigeren von ihm tatsächlich geschuldeten Mietzinses berechnet werde. Der Charakter der Zweitwohnungssteuer als Aufwandsteuer zwingt die steuererhebende Gemeinde nicht, den vom Steuerpflichtigen getätigten Aufwand in jedem einzelnen Fall konkret zu ermitteln.

Nach dem Urteil des OVG Koblenz vom 26.04.2002 – 6 A – 11634 – kann eine Zweitwohnung auch dann besteuert werden, wenn sie in einem Ferienhausgebiet liegt.

Auch die Tatsache, dass ein Einwohner Wohngeld bezieht, hindert die Kommune nach Auffassung des Verwaltungsgerichts Mainz (vgl. Mitteilung des GSTB Nr. 69 vom 13.03.2006) nicht daran, ihn zur Zweitwohnungssteuer heranzuziehen. Wird für die Vermietung einer Wohnung Gewerbesteuer erhoben, schließt dies die Veranlagung des Wohnungsinhabers zur Zweitwohnungssteuer ebenfalls nicht aus, wenn er die Wohnung jedenfalls zeitweise auch zu Zwecken der eigenen Lebensführung nutzt (BVerwG, Beschluss vom 26.07.2005 – 10 B 48.05 ZKF 2006 S. 18).

Nicht zulässig ist nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichtes vom 11.10.2005 – 1 BvR 1232/00 und 1 BvR 2627/03 – die Erhebung einer Zweitwohnungssteuer für eine berufsbedingte Nebenwohnung eines verheirateten Berufstätigen. Die Erhebung einer Zweitwohnungssteuer auf die Innehabung von Erwerbszweitwohnungen durch Verheiratete diskriminiere die Ehe und verstöße gegen Art. 6 Abs. 1 GG. Der Entscheidung liegen im Wesentlichen folgende Erwägungen zu Grunde (Auszug aus der Pressemitteilung Nr. 110/2005 vom 10.11.2005):

„Zum von Art. 6 Abs. 1 GG geschützten ehelichen Zusammenleben gehört die Entscheidung der Eheleute, zusammenzuwohnen und die gemeinsame Wohnung auch bei einer beruflichen Veränderung eines Ehegatten, die mit einem Ortswechsel verbunden ist, aufrechtzuerhalten. Ändert sich der Beschäftigungsort eines Ehegatten, so dass dieser seiner Arbeit nicht mehr von der bisherigen gemeinsamen Wohnung aus nachgehen kann, hat dies in aller Regel nicht zur Folge, dass die gemeinsame Wohnung aufgegeben wird. Die Innehabung einer aus beruflichen Gründen gehaltenen Zweitwohnung ist sonach die notwendige Konsequenz der Entscheidung zu einer gemeinsamen Ehwohnung an einem anderen Ort.

Durch die Zweitwohnungssteuer, die für den Begriff der Zweitwohnung an die melderechtlichen Vorschriften anknüpft, wird die Entscheidung steuerlich belastet, die gemeinsame eheliche Wohnung nicht aufzulösen und bei Wahrung des Fortbestandes der gemeinsamen Wohnung am bisherigen Ort nur eine Zweitwohnung zu begründen. Es ist nämlich für Verheiratete ausgeschlossen, die Wohnung am Beschäftigungsort trotz deren vorwiegender Nutzung zum Hauptwohnsitz zu bestimmen und damit der Heranziehung der Zweitwohnungssteuer zu entgehen; für sie bestimmen die maßgeblichen Meldegesetze zwingend die vorwiegend genutzte Wohnung der Familie zum Hauptwohnsitz. Von der steuerlichen Belastung durch die Zweitwohnungssteuer werden dagegen solche Personen nicht erfasst, die nicht infolge einer ehelichen Bindung von der Verlegung ihres Hauptwohnsitzes an ihren Beschäftigungsort abgehalten werden. Die Zweitwohnungssteuer stellt daher eine besondere finanzielle Belastung des ehelichen Zusammenlebens dar.

Diese Benachteiligung ist nicht gerechtfertigt. Allein die Tatsache, dass die Steuer als Aufwandsteuer von allen Inhabern von Zweitwohnungen ungeachtet ihres Personenstandes und des Zwecks der Innehabung erhoben wird, reicht dafür nicht aus. Die formal eheneutrale Anknüpfung der Steuer ist keine hinreichende Rechtfertigung. Denn es wird für den steuerlichen Tatbestand an ein Verhalten angeknüpft, das spezifischer Ausdruck einer verfassungsrechtlich geschützten Form des ehelichen Zusammenlebens ist.“

Zu Rechtsfragen der Zweitwohnungssteuer (mit Anmerkungen zum genannten Beschluss des Bundesverfassungsgerichtes vom 11.10.2005) siehe Schwarz, ZKF 2006 S. 78. Zum Steuermaßstab siehe auch Benne, ZKF 2006, S. 103 sowie Hessischer VGH, Urteil vom 23.11.2005, 5 UE 2557/04 (ZKF 2006, S. 113, KStZ 2006 S. 112).

Nicht einheitlich ist die Rechtsprechung zur Frage der Zweitwohnungssteuerpflicht für Studenten. Nach dem Beschluss des OVG Rheinland-Pfalz vom 29.1.2007 (6 B 11579/Ob. OVG) verstößt die Erhebung einer Zweitwohnungssteuer von Studierenden, die am elterlichen Wohnsitz mit Hauptwohnung gemeldet sind und am Studienort eine Nebenwohnung nutzen, gegen den Grundsatz der Steuergerechtigkeit. Andere Auffassung hierzu vertritt beispielsweise der Bayerische Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung 4 N Ob. 367, das Oberverwaltungsgericht des Landes Sachsen-Anhalt (Beschluss vom 11.8.2006, 4 M 319/06) und das Oberverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen (Beschluss vom 21.6.2006, 14 B 802/06). Zu den Problemfolgen bei der Erhebung der Zweitwohnungssteuer aus der Sicht Studierender vergleiche Winkler in KStZ. 2007 Seiten 5 ff.

3.4 Getränkesteuer

Die Getränkesteuer besteuert die entgeltliche Abgabe von bestimmten alkoholischen und nichtalkoholischen Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle. Steuerschuldner ist zwar derjenige, der die Getränke entgeltlich abgibt, jedoch ist diese Steuer auf Abwälzbarkeit angelegt und wird wirtschaftlich vom Verbraucher getragen. Sie gehört nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung zu den örtlichen Verbrauchsteuern, die nicht mit bundesrechtlich geregelten Verbrauchssteuern im Sinne von

Art. 105 Abs. 2 a GG gleichartig sind (vgl. BVerfG, Beschlüsse vom 23.03.1977, 2 BvR 812/74, BVerfGE 46, 216, und vom 26.02.1985, 2 BvL 14/84, BVerfGE 69, 174).

Darüber hinaus hat der Hess. VGH im Urteil vom 14.10.2005, 5 UE 819/05 (KStZ 2006 S. 111, ZKF 2006 S. 115) unter Berücksichtigung des Urteils des EuGH vom 10.03.2005 (Rs C – 491/03 –, EWS 2005, 190, KStZ 2005 S. 119) festgestellt, dass die Erhebung einer Getränkesteuer auf den Umsatz alkoholhaltiger Getränke in einer Gastwirtschaft mit Art. 3 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25.02.1992 vereinbar sei. Der Europäische Gerichtshof führt in der genannten Entscheidung aus, dass eine derartige Steuer, die auf die entgeltliche Abgabe von Getränken zum unmittelbaren Verzehr an Ort und Stelle im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit erhoben wird, im Sinne des Gemeinschaftsrechts als eine Steuer auf Dienstleistungen anzusehen und damit mit dem europäischen Recht vereinbar sei. Der Hessische Verwaltungsgerichtshof folgert in der angelegenen Entscheidung hieraus weiter, dass die Anwendung des europäischen Rechts dazu führe, dass eine Heranziehung in den Fällen, in denen die Abgabe der Getränke nicht im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit erfolgt und daher keine Dienstleistung vorliegt, im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht stehe. Aufgrund des Anwendungsvorrangs des europäischen Gemeinschaftsrechts sei in diesen Fällen eine Heranziehung zu einer Getränkesteuer nicht zulässig.

Die Erhebung einer Getränkesteuer ist aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelungen in Niedersachsen, Schleswig-Holstein und Bayern unzulässig (§ 3 Abs. 3 KAG Nds, § 3 Abs. 4 KAG SchlH, Art. 3 Abs. 3 BayKAG).

3.5 Jagdsteuer

Auch die Jagdsteuer ist eine zulässige örtliche Aufwandsteuer, die bundesgesetzlich geregelten Steuern nicht gleichartig ist (BVerfG, Beschluss vom 10.8.1989, NVwZ 1989, 1152). Darüber hinaus steht die Erhebung einer Jagdsteuer nicht im Widerspruch zur bundesrechtlichen Gesamtkonzeption zum Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen nach Art. 20 a GG, wonach der Staat auch in Verantwortung für die künftigen Generationen die natürlichen Lebensgrundlagen im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung schützt (Staatsgerichtshof des Landes Hessen, Beschluss vom 14.09.2000, Hessischer Staatsanzeiger 2000 S. 3571).

Steuergegenstand der Jagdsteuer ist die Ausübung des Jagdrechts. In Hessen die Ausübung des Jagd- und Fischereirechts (§ 8 Abs. 1 KAG Hess). Steuerberechtigte Körperschaften sind in Nordrhein- Westfalen, Niedersachsen, Hessen, Rheinland-Pfalz und Sachsen Landkreise und kreisfreie Städte, in Baden-Württemberg Stadt- und Landkreise, im Saarland Gemeindeverbände und kreisfreie Städte, in Schleswig-Holstein Kreise und kreisfreie Städte und in Thüringen Gemeinden und Landkreise. In Bayern, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern und Sachsen-Anhalt ist die Erhebung einer Jagdsteuer aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung nicht zulässig (Art. 3 Abs. 3 BayKAG, § 3 Abs. 1 Satz 2 BraKAG, § 3 Abs. 1 Satz 3 KAG M-V, § 3 Abs. 2 KAG-LSA).

Mit Ausnahme von Baden-Württemberg (vgl. § 10 Abs. 2 KAG BW), Rheinland-Pfalz (vgl. § 6 Abs. 1 KAG RhPf i.V.m. § 1 KAVO RhPf) und Sachsen (§ 8 Abs. 2 KAG Sachs) enthalten die Kommunalabgabengesetze keine Regelungen über die Steuerbemessung. Zulässiger Bemessungsmaßstab bei der Jagdsteuer ist der Jahreswert der Jagd. Ist die Jagd verpachtet, so ist Bemessungsgrundlage in der Regel die zu zahlende Jagdpacht. In Baden-Württemberg, Rheinland-Pfalz und Sachsen sind gesetzlich Höchststeuersätze verankert.

Steuerschuldner ist in der Regel derjenige, der die Jagd tatsächlich ausübt.

3.6 Schankerlaubnissteuer

Steuergegenstand bei der Schankerlaubnissteuer ist die Eröffnung einer Schankwirtschaft im Sinne der gewerberechtlichen Bestimmungen. Voraussetzung für das Entstehen des Steueranspruchs und die Steuererhebung ist die Erteilung einer gaststättenrechtlichen Erlaubnis zum Betrieb einer Schankwirtschaft bzw. einem Ausschank im Reisegewerbe. Ist eine Erlaubnis nicht erforderlich, wie beispielweise bei einem alleinigen Ausschank alkoholfreier Getränke (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 1 GastStG), kann auch keine Schankerlaubnissteuer erhoben werden. Anders im Saarland: Hier kann die Schankerlaubnissteuer auch für die Errichtung, Erweiterung und Fortführung eines nach den gewerberechtlichen Bestimmungen nicht erlaubnispflichtigen Betriebes erhoben werden (vgl. § 3 Abs. 4 Satz 2 SKAG).

Die Schankerlaubnissteuer ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts eine (örtliche) Verkehrssteuer und nicht den örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern zuzurechnen (BVerwG, Urteil vom 08.12.1995, 8 C 36/93, NVwZ-RR 1996, 525 mit vielen weiteren Rechtsprechungsverweisen). Mit der Schankerlaubnissteuer wird die mit der Eröffnung einer Schankwirtschaft vermittelte wirtschaftlich relevante Erwerbsposition, die es dem Inhaber einer Schankerlaubnis gestattet, „das Bedürfnis der Bevölkerung nach Geselligkeit, Entspannung und Genuss alkoholischer Getränke zur Erwerbsquelle zu machen“ (VG Wiesbaden, Gerichtsbescheid vom 01.04.2004, 1 E 78/03 – juris-online) besteuert. Die Schankerlaubnissteuer erfüllt die Merkmale einer Verkehrssteuer, deren Steuertatbestände abhängig von der jeweiligen Steuerart einen „Akt oder Vorgang des Rechtsverkehrs, einen rechtlichen oder wirtschaftlichen Akt, die Vornahme eines Rechtsgeschäftes oder einen wirtschaftlichen Vorgang oder einen Verkehrsvorgang“ (vgl. BVerfG, Beschluss vom 07.05.1963 – 2 BvL 8, 10/61 – BVerfGE 16, 64) zum Inhalt haben. Da es sich nicht um eine örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuer handelt, bestimmt sich die Gesetzgebungsbefugnis insofern nicht nach Art. 105 Abs. 2 a GG, sondern nach Art. 105 Abs. 2 GG (BVerwG, Beschluss vom 12.04.1977, VII B 45.76, KStZ 1978, S. 72).

Insofern kann die Schankerlaubnissteuer in den Bundesländern, die in ihren Kommunalabgabengesetzen nur die Erhebung von örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern regeln, mangels einer gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage nicht erhoben werden. Dies gilt in Thüringen (vgl. auch Anwendungserlass zum ThürKAG Nr. 5.1 Satz 3), Baden-Württemberg (vgl. §§ 9,10 KAG BW), Bayern (vgl. Art. 3 BayKAG), Mecklenburg-Vorpommern (vgl. § 3 KAG M-V) und Sachsen (vgl. §§ 7, 8 SächsKAG).

Die Erhebung dieser Steuer ist aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung nicht zulässig in Niedersachsen (vgl. § 3 Abs. 3 KAG Nds), Nordrhein-Westfalen (vgl. § 3 Abs. 1 Satz 2 KAG NRW) und Schleswig-Holstein (vgl. § 3 Abs. 4 KAG SchlH).