



BUNDESVERWALTUNGSGERICHT

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

BVerwG 9 CN 1.11
OVG 6 C 11408/10

Verkündet
am 11. Juli 2012
von Förster, Hauptsekretärin
als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle

In der Normenkontrollsache

hat der 9. Senat des Bundesverwaltungsgerichts
auf die mündliche Verhandlung vom 11. Juli 2012
durch den Vorsitzenden Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Bier,
den Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Gatz,
die Richterin am Bundesverwaltungsgericht Buchberger und
die Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Christ und Prof. Dr. Korbmacher

für Recht erkannt:

Das Urteil des Oberverwaltungsgerichts Rheinland-Pfalz vom 17. Mai 2011 wird geändert. Die Satzung der Antragsgegnerin über die Erhebung einer Kultur- und Tourismusförderabgabe für Übernachtungen in Trier vom 17. November 2010 wird für unwirksam erklärt.

Die Antragsgegnerin trägt die Kosten des Verfahrens.

G r ü n d e :

I

- 1 Die Antragstellerin betreibt zwei Hotels im Stadtgebiet der Antragsgegnerin. Diese erhebt nach Maßgabe der am 1. Januar 2011 in Kraft getretenen „Satzung über die Erhebung einer Kultur- und Tourismusförderabgabe für Übernachtungen in Trier“ (KTAS) eine Abgabe für Übernachtungen als indirekte örtliche Aufwandsteuer. Die Satzung enthält unter anderem folgende Regelungen:

§ 1 Abgabenerhebung

Die Stadt Trier erhebt eine Kultur- und Tourismusförderabgabe für Übernachtungen (nachfolgend Abgabe genannt) als indirekte örtliche Aufwandsteuer nach Maßgabe dieser Satzung.

§ 2 Abgabengegenstand

Gegenstand der Abgabe ist der Aufwand des Übernachtungsgastes für entgeltliche Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben (Hotels, Pensionen, Privatzimmer, Jugendherbergen, Ferienwohnungen, Motels, Campingplätze, Schiffen oder ähnlichen Einrichtungen), in denen Über-

nachtungen zu vorübergehenden Zwecken angeboten werden.

§ 3 Abgabenmaßstab

Bemessungsgrundlage ist die Übernachtung je volljährigem Übernachtungsgast.

§ 4 Abgabensatz

(1) Die Abgabe beträgt 1,00 EUR je Nacht und Übernachtungsgast.

(2) Sollte ein Übernachtungsgast mehr als 7 zusammenhängende Übernachtungen im selben Beherbergungsbetrieb verbringen, sind die weiteren Übernachtungen nicht abgabepflichtig.

§ 5 Abgabenschuldner

Abgabepflichtig ist der Betreiber des Beherbergungsbetriebes, der dem Übernachtungsgast die entgeltliche Übernachtung gewährt.

§ 6 Entstehung

Die Abgabe entsteht mit der Verwirklichung des Abgabegenstandes.

§ 7 Festsetzung und Fälligkeit

Der Betreiber eines Beherbergungsbetriebes ist verpflichtet, bis zum 10. Tage nach Ablauf eines Kalendervierteljahres der Stadtverwaltung Trier eine Erklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck einzureichen. Die errechnete Abgabe wird durch einen Abgabenbescheid für das Kalendervierteljahr festgesetzt. Sie wird einen Monat nach Bekanntgabe des Bescheides an den Abgabenschuldner fällig und ist von diesem an die Stadtkasse zu entrichten.

- 2 Der Normenkontrollantrag der Antragstellerin gegen diese Satzung wurde vom Oberverwaltungsgericht mit Urteil vom 17. Mai 2011 abgelehnt. Im Wesentlichen hat es dazu ausgeführt: Die Kultur- und Tourismusabgabe weise alle Merkmale einer Aufwandsteuer auf. Der für die entgeltliche Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb betriebene Aufwand dürfe zulässigerweise besteuert werden, weil er über die Deckung des persönlichen Grundbedarfs hinausgehe. Für die Besteuerung komme es allein auf den isolierten Vorgang des

Konsums als typischen Ausdruck und Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit an, unabhängig davon, ob der Aufwand durch die Berufsausübung veranlasst sei. In einem solchen Fall sei der Aufwand nur dann ausschließlich der Einkommenserzielung zuzuordnen, wenn die betreffende Person während ihres Aufenthalts keine Möglichkeit habe, neben ihren beruflichen oder geschäftlichen Aktivitäten und der Befriedigung notwendiger Grundbedürfnisse auch sonstigen privaten Interessen nachzugehen. Davon sei aber in der Regel nicht auszugehen. Die Aufwandsteuer sei bei einer Gesamtbewertung auch nicht mit der bundesgesetzlich geregelten Umsatzsteuer gleichartig, weil wesentliche Unterschiede hinsichtlich Steuergegenstand, Steuermaßstab und Erhebungstechnik bestünden: Die Abgabe sei auch mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. Darüber hinaus verstoße die Erhebung der Abgabe auch nicht gegen den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung.

- 3 Zur Begründung der vom Oberverwaltungsgericht zugelassenen Revision führt die Antragstellerin aus:
- 4 Das angefochtene Urteil beruhe auf einem Verstoß gegen Art. 105 Abs. 2a GG. Zum einen erfülle die Kultur- und Tourismusförderabgabe bereits nicht die Voraussetzungen einer Aufwandsteuer, weil sie auch beruflich veranlassten oder aus einem anderen Grunde nicht auf der freien Entscheidung des Übernachtungsgastes beruhenden Aufwand besteuere. Zum anderen sei die Kultur- und Tourismusförderabgabe gleichartig mit der Umsatzsteuer, da sie einen teildienstlichen Steuergegenstand habe und auf die gleiche Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ziele. Bestehende Unterschiede im Steuermaßstab und der Steuererhebungstechnik rechtfertigten keine andere Beurteilung.
- 5 Darüber hinaus verstoße das Urteil gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil die Abgabe nur pauschal auf die Zahl der Übernachtungen erhoben werde. Insbesondere sei die Bemessung allein nach der Stückzahl ungeeignet, den vom Bundesverfassungsgericht für notwendig erachteten zumindest lockeren Bezug zwischen Steuer und Aufwand zu gewährleisten.

- 6 Ein weiterer Verstoß gegen Bundesrecht liege darin, dass das Oberverwaltungsgericht einen Verstoß gegen das Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung verneint habe. Der Satzungsgeber konterkariere mit der Aufwandbesteuerung von Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben das mit der Senkung des Umsatzsteuersatzes von 19 % auf 7 % für ebensolche Umsätze angestrebte wirtschaftliche Gesamtkonzept des Bundesgesetzgebers. Ferner werde dadurch gegen das Gebot der Normenwahrheit verstoßen, dass die Bezeichnung der Steuer als „Kultur- und Tourismusförderabgabe“ eine Zweckbindung der Erträge vortäusche, die in Wahrheit nicht gegeben sei.
- 7 Die Antragstellerin beantragt,
- das Urteil des Oberverwaltungsgerichts Rheinland-Pfalz vom 17. Mai 2011 zu ändern und die Satzung der Antragsgegnerin über die Erhebung einer Kultur- und Tourismusförderabgabe für Übernachtungen in Trier vom 17. November 2010 für unwirksam zu erklären.
- 8 Die Antragsgegnerin beantragt,
- die Revision zurückzuweisen.
- 9 Sie verteidigt die angegriffene Entscheidung.

II

- 10 Die Revision der Antragstellerin ist zulässig und begründet. Das angefochtene Urteil beruht auf der Verletzung von Bundesrecht (§ 137 Abs. 1 Nr. 1 VwGO). Die Erhebung der Kultur- und Tourismusförderabgabe ist teilweise mit Art. 105 Abs. 2a GG unvereinbar, wonach die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern haben, solange sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Das führt zur Unwirksamkeit der angegriffenen Satzung insgesamt (§ 47 Abs. 5 Satz 2 VwGO).
- 11 1. Das Oberverwaltungsgericht hat Bundesrecht angewandt, das das Bundesverwaltungsgericht überprüfen darf. Die Entscheidung des Normenkontrollge-

richts beruht zwar im Wesentlichen auf der Auslegung und Anwendung einfachgesetzlichen Landesrechts, das grundsätzlich irrevisibel ist. Das nicht reversible Recht darf vom Bundesverwaltungsgericht aber darauf überprüft werden, ob die Auslegung und Anwendung des Landesrechts durch das Normenkontrollgericht mit dem Bundesrecht in Einklang steht oder ob das Bundesrecht eine andere Auslegung gebietet (Urteile vom 29. Juni 2000 - BVerwG 1 C 26.99 - Buchholz 402.41 Allgemeines Polizeirecht Nr. 68 und vom 16. Mai 2007 - BVerwG 10 C 1.07 - Buchholz 401.65 Hundesteuer Nr. 12 Rn. 11). Das Normenkontrollgericht hat § 2 KTAS so ausgelegt, dass sowohl die privat veranlassten als auch die beruflich erforderlichen Übernachtungen steuerbarer Aufwand sind. Damit hat es den Begriff der Aufwandsteuer in Art. 105 Abs. 2a GG verkannt.

- 12 a) Nicht zu beanstanden ist die Rechtsauffassung des Oberverwaltungsgerichts, dass die Kultur- und Tourismusförderabgabe eine Steuer darstellt. Denn sie wird von der beklagten Stadt ohne unmittelbare Gegenleistung von allen, auf die der Tatbestand, an den die Satzung die Leistungspflicht knüpft, erhoben und dient der Erzielung von Einkünften zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs (BVerfG, Urteil vom 7. Mai 1998 - 2 BvR 1991, 2004/95 - BVerfGE 98, 106 <123>; Beschlüsse vom 12. Oktober 1978 - 2 BvR 154/74 - BVerfGE 49, 343 <353> und vom 6. Dezember 1983 - 2 BvR 1275/79 - BVerfGE 65, 325 <344>). Die Steuer verstößt auch nicht gegen den aus dem Rechtsstaatsprinzip abzuleitenden Grundsatz der Normenwahrheit (BVerfG, Urteile vom 19. März 2003 - 2 BvL 9/98 u.a. - BVerfGE 108, 1 <20> und vom 4. Juli 2007 - 2 BvE 1/06 u.a. - BVerfGE 118, 277 <366>). Zwar mag die Überschrift und die Bezeichnung in § 1 KTAS als Kultur- und Tourismusförderabgabe zunächst den Eindruck erwecken, die Abgabe komme ausschließlich der Kultur- und Tourismusförderung zugute. Jedoch ist der Satzung nicht zu entnehmen, dass die Abgabe nur für diesen Zweck verwendet werden soll, vielmehr wird die Abgabe in § 1 KTAS ausdrücklich als indirekte örtliche Aufwandsteuer bezeichnet. Deshalb wird über den Steuercharakter der Abgabe nicht getäuscht.
- 13 b) Aufwandsteuern zielen auf die in der Vermögens- und Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, welche durch den Ge-

brauch von Gütern, das Halten eines Gegenstandes oder die Inanspruchnahme von Dienstleistungen vermutet wird. Belastet werden soll lediglich der über die Befriedigung der allgemeinen Lebensführung hinausgehende Aufwand, der Teil des persönlichen Lebensbedarfs und der persönlichen Lebensführung ist, und nur die in diesem Konsum zum Ausdruck kommende besondere Leistungsfähigkeit (BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983 - 2 BvL 1/82 - BVerfGE 65, 325 <346 f.>; Kammerbeschluss vom 10. August 1989 - 2 BvR 1532/88 - NVwZ 1989, 1152; BVerwG, Urteil vom 26. September 2001 - BVerwG 9 C 1.01 - BVerfGE 115, 165 <168>). Wird ein Aufwand in diesem Sinne betrieben, kommt es nicht darauf an, von wem und mit welchen Mitteln der Konsum finanziert wird und welchen Zwecken er des Näheren dient (BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983 a.a.O. S. 346 f.; BVerwG, Urteil vom 17. September 2008 - BVerwG 9 C 17.07 - Buchholz 401.61 Zweitwohnungssteuer Nr. 24 Rn. 15).

- 14 Davon zu unterscheiden ist ein Aufwand, der nicht der persönlichen Lebensführung in dem oben genannten Sinne, sondern der Einkommenserzielung dient. Eine Aufwandsteuer ist deshalb von einer Einkommensentstehungssteuer wie etwa der Einkommensteuer zu unterscheiden (BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983 a.a.O. S. 347, mit Bezug auf Schmölders, Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Band, 2. Aufl. 1956, S. 635 <648>; vgl. auch Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 8 Rn. 29). Aufwandsteuern sollen die als mehr oder weniger aufwändig angesehene Einkommensverwendung erfassen (zum Begriff Schmölders a.a.O.). In dieser Absicht des Gesetzgebers liegt das wesentliche Merkmal des Begriffs der Aufwandsteuer. Eine Aufwandsteuer kann nicht für Gegenstände oder Dienstleistungen erhoben werden, die nicht der Einkommensverwendung (privatem Aufwand), sondern allein der Einkommenserzielung dienen (BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983 a.a.O. S. 347; BVerwG, Urteile vom 26. Juli 1979 - BVerwG 7 C 53.77 - BVerfGE 58, 230 <234 f.>, vom 27. September 2000 - BVerwG 11 C 4.00 - Buchholz 401.61 Zweitwohnungssteuer Nr. 18 und vom 19. Dezember 2008 - BVerwG 9 C 16.07 - Buchholz 401.61 Zweitwohnungssteuer Nr. 26 Rn. 14 f.; Beschluss vom 2. November 2006 - BVerwG 10 B 4.06 - Buchholz 401.65 Hundesteuer Nr. 11 Rn. 5). Die im Begriff der Aufwandsteuer angelegte Abgrenzung der Einkommensverwendung zur Einkommenserzielung erfordert von Verfassungs wegen

eine umfassende Würdigung der Umstände des Einzelfalles (Urteil vom 10. Oktober 1995 - BVerwG 8 C 40.93 - BVerwGE 99, 303 <307>). Diesen Anforderungen wird das Normenkontrollgericht nicht in vollem Umfang gerecht.

- 15 Der Aufwand für die entgeltliche Übernachtung ist zunächst, was das Oberverwaltungsgericht zutreffend erkennt, ein Aufwand, der über die Befriedigung des Grundbedürfnisses nach Wohnraum hinausgeht. Das Grundbedürfnis Wohnen wird in der Regel durch die Nutzung eigenen oder gemieteten Wohnraums gedeckt. Die entgeltliche Übernachtung tritt zu dieser Nutzung hinzu, die ihrerseits nicht aufgegeben wird bzw. nicht aufgegeben werden kann. Entrichtet ein Steuerpflichtiger Entgelt für eine aus privatem Interesse veranlasste Übernachtung, ist dies Ausdruck der Gestaltung der persönlichen Lebensführung, die Leistungsfähigkeit indiziert. Sie ist deshalb der Einkommensverwendung zuzurechnen. Zutreffend geht das Oberverwaltungsgericht ferner davon aus, dass die Besteuerbarkeit auch nicht deshalb entfällt, weil das Übernachten in Hotels heutzutage eine Massenerscheinung ist, wie die Revision meint. Denn für die Leistungsfähigkeit ist lediglich ein über den Grundbedarf hinausgehender Konsum erforderlich. Dieser muss weder besonders kostspielig noch in irgendeiner Form luxuriös sein. Eine entgeltliche Übernachtung gehört - von den Sonderfällen des dauerhaften Wohnens im Hotel abgesehen - nicht zum Grundbedarf des Wohnens und indiziert deshalb Leistungsfähigkeit. Nichts anderes gilt, wenn die Übernachtung zwar im Zusammenhang mit der Berufsausübung erfolgt, sie jedoch nicht zwangsläufige Folge der beruflichen Betätigung ist, sondern Ausdruck privaten Interesses. In diesen Fällen könnte das Einkommen auch ohne diesen speziellen Aufwand erzielt werden.

- 16 Umgekehrt ist - wie das Normenkontrollgericht richtig erkannt hat - ein Aufwand der Einkommenserzielung zuzuordnen und unterfällt damit nicht der Aufwandsteuer, wenn die Übernachtung mit der Berufs- oder Gewerbeausübung oder auch einer freiberuflichen Tätigkeit zwangsläufig verbunden ist. Das ist etwa anzunehmen, wenn die genutzte Wohnung in einer Entfernung vom Arbeitsort liegt, die eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar erscheinen lässt oder wenn die Anwesenheit des Steuerpflichtigen an dem vom Wohnort verschiedenen Arbeitsort aus anderen Gründen für seine Tätigkeit unabdingbar ist. Erforderlich,

aber auch ausreichend ist, dass ohne die entgeltliche Übernachtung die Berufsausübung, gewerbliche Tätigkeit oder freiberufliche Tätigkeit nicht ausgeübt und deshalb Einkommen nicht erwirtschaftet werden könnte.

- 17 Gegen die Zuordnung der ausschließlich berufsbedingten Übernachtungen zur Einkommenserzielung kann nicht eingewandt werden, eine Übernachtung sei stets der persönlichen Lebensführung zuzurechnen. Soweit in der Rechtsprechung zur Zweitwohnungssteuer auch die aus Erwerbsgründen angemietete Zweitwohnung der Sphäre des privaten Konsums zugerechnet wird, findet dies seine Rechtfertigung darin, dass der Steuerpflichtige einen Aufwand für den persönlichen Lebensbedarf dadurch betreibt, dass er, statt eine Hauptwohnung am Ort der Berufstätigkeit zu nehmen, die bisherige Hauptwohnung beibehält und zusätzlich am Arbeitsort eine Zweitwohnung anmietet (BVerfG, Beschlüsse vom 11. Oktober 2005 - 1 BvR 1232/00, 2627/03 - BVerfGE 114, 316 <334> und vom 17. Februar 2010 - 1 BvR 529/09 - NVwZ 2010, 1022 Rn. 33). In einer vergleichbaren Situation befindet sich der aus beruflichen Gründen zu einer Hotelübernachtung am Arbeitsort gezwungene Erwerbstätige nicht. Er hat nicht die Möglichkeit, durch Kündigung der Hauptwohnung und Verlegung der Hauptwohnung an den Arbeitsort den besonderen Aufwand zu vermeiden und der Steuerpflicht für eine Zweitwohnung zu entgehen. Die Situation des beruflich zwingend auf eine entgeltliche Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb angewiesenen Erwerbstätigen ist damit mit derjenigen eines Verheirateten vergleichbar, der neben der gemeinsamen Ehewohnung am Erwerbsort noch eine Zweitwohnung innehat. Auch in diesem Fall kann der Betroffene nicht durch Verlegung seines Hauptwohnsitzes an den Beschäftigungsort den besonderen Aufwand, der in der Innehabung einer Zweitwohnung liegt, vermeiden. Für den Verheirateten stellt die Innehabung einer Zweitwohnung vielmehr einen zwangsläufigen Aufwand für Vereinbarkeit von Ehe und Beruf unter den Bedingungen hoher Mobilität dar (BVerfG, Beschluss vom 11. Oktober 2005 a.a.O. S. 336 f.).
- 18 Der Zurechnung der beruflich zwingend erforderlichen Übernachtung zur Einkommenserzielung steht auch nicht entgegen, dass mit der Übernachtung selbst - von ganz wenigen Ausnahmen abgesehen - nicht unmittelbar Einkom-

men erzielt wird. In der Rechtsprechung zur Zweitwohnungssteuer ist geklärt, dass die Übernachtung des Wohnungseigentümers in der Zweitwohnung dem Bereich der Einkommenserzielung zuzurechnen ist, wenn der Zweck des Aufenthalts der Erhaltung bzw. Verwaltung der Wohnung dient (Urteil vom 19. Dezember 2008 a.a.O. Rn. 15). Ob der Zweck der Einkommenserzielung dient, ist dabei anhand der konkreten Fallumstände zu beurteilen. Nichts anderes kann für die berufsbedingte entgeltliche Übernachtung gelten. Wird der Aufwand nur deswegen betrieben, weil er beruflich veranlasst worden ist, ist er nicht dem privaten Konsum, sondern der Einkommenserzielung zuzurechnen, auch wenn mit ihm nicht unmittelbar Einkommen erzielt wird.

- 19 Die Möglichkeit während des Aufenthalts in einem Beherbergungsbetrieb neben den beruflichen und geschäftlichen Aktivitäten und privater Grundbedürfnisse auch sonstigen privaten Interessen nachzugehen, also etwa kulturelle, sportliche, gastronomische oder sonstige Freizeitangebote zu nutzen, führt entgegen der Auffassung des Oberverwaltungsgerichts nicht dazu, dass eine aus zwingenden beruflichen Gründen veranlasste entgeltliche Übernachtung nicht ausschließlich der Einkommenserzielung zuzuordnen wäre. Abgesehen davon, dass die bloße objektive Möglichkeit eines privaten Konsums im Zusammenhang mit einem ausschließlich berufsbedingten Aufwand nicht genügt, um die Zuordnung des berufsbedingten Aufwandes zur Einkommenserzielung auszuschließen (vgl. zur Zweitwohnungssteuer Urteil vom 26. September 2001 - BVerwG 9 C 1.01 - BVerwGE 115, 166 <169>), verkennt das Oberverwaltungsgericht den Begriff des aufwandsteuerbaren besonderen Konsums für die persönliche Lebensführung. Denn das Oberverwaltungsgericht sieht den Vorgang der Übernachtung und die sonstige Befriedigung persönlicher Bedürfnisse als einen einheitlichen Konsumvorgang an und hält ihn deshalb als „gemischten Aufwand“ auch für steuerbar. Das trifft jedoch nicht zu. Die Übernachtung und die Befriedigung sonstiger privater Bedürfnisse bei Gelegenheit dieser Übernachtung sind zwei voneinander zu trennende Konsumvorgänge. Die Übernachtung unter den oben genannten Voraussetzungen ist der Einkommenserzielung zuzuordnen. Demgegenüber sind nur die bei dieser Gelegenheit etwa unternommenen sonstigen privaten Aktivitäten als Konsumaufwand für die persönliche Lebensführung der Einkommensverwendung zuzurechnen.

- 20 Die Besteuerung von Übernachtungen, die der Einkommenserzielung dienen, kann auch nicht durch das Recht zur Typisierung und Pauschalierung gerechtfertigt sein. Zwar sind grundsätzlich bei Massengeschäften wie der Erhebung von Steuern im Interesse der Verwaltungspraktikabilität typisierende und generalisierende Regelungen zulässig, die die Besonderheit des Einzelfalles vernachlässigen, soweit für möglichst viele Tatbestände eine angemessene Regelung geschaffen wird (BVerfG, Urteil vom 29. November 1961 - 1 BvR 758/57 - BVerfGE 13, 230 <236>; Beschluss vom 4. Februar 2009 - 1 BvL 8/05 - BVerfGE 123, 1 <19>). Der Satzungsgeber darf Ungleichbehandlungen in Kauf nehmen, solange davon nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betroffen und der Verstoß gegen den Gleichheitssatz nicht sehr intensiv ist (BVerfG, Urteil vom 24. Juli 1963 - 1 BvL 30/57, 11/61 - BVerfGE 17, 1 <23 f.>; Kammerbeschluss vom 22. März 2000 - 1 BvR 1136/96 - NJW 2000, 3341 <3342 f.>). Diese Voraussetzungen sind schon deshalb nicht erfüllt, weil nach allgemeiner Lebenserfahrung nicht davon ausgegangen werden kann, dass entgeltliche Übernachtungen typischerweise aus privaten Gründen veranlasst und demgegenüber beruflich erforderliche Übernachtungen nur vernachlässigbare Einzelfälle sind.
- 21 2. Soweit entgeltliche Übernachtungen der Einkommensverwendung zuzurechnen sind und deswegen mit der Kultur- und Tourismusförderabgabe belegt werden dürfen, ist das Oberverwaltungsgericht zutreffend davon ausgegangen, dass diese einer bundesrechtlich geregelten Steuer nicht gleichartig ist. In Betracht kommt hier nur eine Gleichartigkeit mit der Umsatzsteuer.
- 22 Das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a GG verbietet eine Doppelbelastung derselben Steuerquelle (BVerfG, Urteil vom 7. Mai 1998 - 2 BvR 1991, 2004/95 - BVerfGE 98,106 <124 f.>). Damit ist die Regelung finanzausgleichsrechtlicher Natur und kommt nicht ursprünglich aus dem Gedanken einer Begrenzung der Besteuerungsgewalt des Staates gegenüber den Abgabenschuldnern durch ein Verbot der Doppelbesteuerung (Jakob, BayVBl 1971, 249 <253>), wenngleich das Gleichartigkeitsverbot auch den Steuerschuldner vor übermäßiger Belastung desselben Steuerobjekts durch unterschiedliche Steu-

ergläubiger schützt (vgl. Starck, Verfassungsmäßigkeit der Vergnügungssteuer?, 1973, S. 20). Demzufolge hat das Bundesverfassungsgericht zunächst auf die Definition der Gleichartigkeit, wie sie aus der grundgesetzlichen Verteilung der Steuerkompetenzen in Art. 72 Abs. 1 GG folgt, zurückgegriffen und auf die steuerbegründenden Merkmale abgestellt. Es ist davon ausgegangen, dass eine kommunale Aufwand- oder Verbrauchsteuer jedenfalls dann einer Bundessteuer nicht gleichartig ist, wenn sie die Merkmale einer bundesrechtlich geregelten Steuer nicht erfüllt. Danach sind der Steuergegenstand, Steuermaßstab, Art der Erhebungstechnik und die wirtschaftlichen Auswirkungen zu vergleichen. Insbesondere ist darauf abzustellen, ob die eine Steuer dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpft wie die andere. Dabei hat es der Gesetzgeber nicht in der Hand, durch verschiedene Formulierungen der Steuertatbestände oder durch eine Schaffung geringfügiger Unterschiede bei den einzelnen Merkmalen der Steuer, wie insbesondere beim Kreis der Steuerpflichtigen, beim Steuermaßstab und bei der Erhebungstechnik die Gleichartigkeit zu vermeiden (BVerfG, Beschlüsse vom 12. Oktober 1978 - 2 BvR 154/74 - BVerfGE 49, 343 <355> und vom 6. Dezember 1983 - 2 BvR 1275/79 - BVerfGE 65, 325 <351>; BVerwG, Urteil vom 28. Juni 1974 - BVerwG 7 C 97.72 - BVerwGE 45, 264 <267 f.>). Genauso wenig genügt es zur Vermeidung der Gleichartigkeit in dem vorgenannten traditionellen Sinne, wenn nur ein Teilbereich mit einer Bundessteuer deckungsgleich ist (BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 1958 - 2 BvL 31, 33/56 - BVerfGE 7, 244 <260>).

- 23 Wendete man diese Kriterien uneingeschränkt auf die kommunalen Verbrauch- und Aufwandsteuern an, könnten allerdings einige der herkömmlichen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern nicht mehr erhoben werden, weil sie dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpfen wie Bundessteuern und deshalb gegen das Gleichartigkeitsverbot verstießen. Dieses Ergebnis hat der Verfassungsgeber indessen nicht gewollt. Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG wurde mit dem Finanzreformgesetz vom 12. Mai 1969 mit Wirkung zum 1. Januar 1970 in den finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzkatalog des Art. 105 GG eingefügt. Die Befugnis der Länder zur Regelung der herkömmlich, d.h. am 1. Januar 1970 bestehenden örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern sollte nicht angetastet werden.

24 Für die herkömmlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern ist das Bundesverfassungsgericht deshalb davon ausgegangen, dass sie ohne weitere Prüfung als nicht gleichartig anzusehen sind (BVerfG, Urteil vom 7. Mai 1998 - 2 BvR 1991, 2004/95 - BVerfGE 98, 106 <124 f.>; Beschlüsse vom 4. Juni 1975 - 2 BvR 824/74 - BVerfGE 40, 56 <64> und vom 26. Februar 1985 - 2 BvL 14/84 - BVerfGE 69, 174 <183>). Damit die ausschließliche Gesetzgebungsbefugnis der Länder (auch) für nach dem 1. Januar 1970 geschaffene neue Verbrauch- und Aufwandsteuern nicht leerläuft, muss davon ausgegangen werden, dass der Verfassungsgeber dem Begriff der Gleichartigkeit in Art. 105 Abs. 2a GG einen eigenständigen Inhalt gegeben hat, der von dem Inhalt des Begriffs abweicht, den das Bundesverfassungsgericht zur Abgrenzung der Zuständigkeiten im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung verwendet. Das Bundesverfassungsgericht hat allerdings die Frage, wie die Gleichartigkeit im Hinblick auf neue Steuern zu definieren ist, bisher offen gelassen (Beschlüsse vom 4. Juni 1975 - 2 BvR 824/74 - BVerfGE 40, 56 <64>, vom 4. Juni 1975 - 2 BvL 16/73 - BVerfGE 40, 52 <55> sowie vom 26. Februar 1985 a.a.O.). Soweit es in seinem Urteil vom 7. Mai 1998 (a.a.O. S. 125) darauf verweist, dass die nicht herkömmlichen örtlichen Steuern nicht denselben Belastungsgrund wie Bundessteuern erfassen und die Merkmale Steuergegenstand, Bemessungsgrundlage, Erhebungstechnik und wirtschaftliche Auswirkung sowie Quelle steuerlicher Belastbarkeit nicht erfüllen dürfen, knüpft es zwar an die Merkmale an, die auch im Rahmen des traditionellen Begriffsverständnisses bei der Gleichartigkeitsprüfung zu berücksichtigen sind. Dies lässt jedoch nicht den Schluss zu, das Bundesverfassungsgericht habe den Gleichartigkeitsbegriff des Art. 105 Abs. 2a GG dem des Art. 105 Abs. 2 GG i.V.m. Art. 72 Abs. 1 GG angeglichen. Einer solchen Annahme steht schon die Bezugnahme des Bundesverfassungsgerichts auf die die Unterschiede des engeren Gleichartigkeitsbegriffs in Art. 105 Abs. 2a GG und des traditionellen steuerrechtlichen Gleichartigkeitsbegriffs erläuternde Passage in seinem Beschluss vom 6. Dezember 1983 - 2 BvR 1275/79 - (BVerfGE 65, 325 <351>) entgegen (a.A. Schenke, in: Sodan, Grundgesetz, 2. Aufl. 2011, Art. 105 Rn. 19; Siekmann, in: Sachs, GG, 6. Aufl. 2011, Art. 105 Rn. 44 f.; Hennecke, in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Hopfauf, GG, 12. Aufl. 2011, Art. 105 Rn. 36).

- 25 Der eigenständige Inhalt des Gleichartigkeitsbegriffs nach Art. 105 Abs. 2a GG ist danach mit Blick auf die besondere Funktion der Norm zu bestimmen, die den Gemeinden das Steuerfindungsrecht erhalten sollte, aber gleichzeitig eine Steuer, die auf örtlicher Ebene Bundessteuern gleichkommt, ausschließt. Insbesondere soll nicht eine Gemeindeumsatzsteuer oder Ähnliches geschaffen werden dürfen (vgl. dazu Protokoll 222. Sitzung des Deutschen Bundestages, 5. WP, Sitzung vom 20. März 1969, S. 12058; Stadler, Die neue Finanzverfassung, BayVBl 1969, 341). Das bedeutet, dass die Merkmale der jeweiligen Aufwandsteuer mit der in Betracht kommenden Bundessteuer zu vergleichen sind. Erfüllt sie von vornherein schon nicht die Kriterien des herkömmlichen Gleichartigkeitsbegriffs, wie er für die Abgrenzung der Gesetzgebungskompetenzen nach Art. 72 Abs. 1 GG verwendet wird, kann sie auch nicht gleichartig im Sinne von Art. 105 Abs. 2a GG sein. Erfüllt sie dagegen die Kriterien des herkömmlichen Gleichartigkeitsbegriffs, bedarf es einer umfassenden Bewertung aller Merkmale der jeweiligen Steuer. Dabei ist das kommunale Steuerfindungsrecht in den Blick zu nehmen, das nicht derart beschnitten werden darf, dass Gemeinden neue Steuern nicht erheben könnten. Die Umsatzsteuer als eine bundesrechtlich geregelte große Verbrauchsteuer würde jegliche auch noch so unbedeutende Besteuerung von Gütern und Dienstleistungen in Gemeinden von vornherein ausschließen, wenn eine solche konkrete auf die jeweilige Steuer bezogene Bewertung unterbliebe (in diesem Sinne auch Heun, in: Dreier, GG, Band III, 2. Aufl. 2008, Art. 105 Rn. 41). Das schließt es aus, dass eine Gleichartigkeit schon dann anzunehmen ist, wenn nur einzelne Merkmale des herkömmlichen Gleichartigkeitsbegriffs erfüllt sind, diese aber in der Gewichtung hinter die anderen nicht erfüllten Merkmale zurücktreten.
- 26 Davon ausgehend ergibt sich bei einer Gesamtbewertung, dass angesichts der Vielzahl der Unterschiede bei den Steuermerkmalen von einer Gleichartigkeit (Art. 105 Abs. 2a GG) der Kultur- und Tourismusförderabgabe mit der Umsatzsteuer nicht ausgegangen werden kann. Die Abgabe weist eine signifikante Anzahl von Merkmalen auf, die sie von der Umsatzsteuer unterscheiden.

Beide Steuern greifen zwar letztlich auf die Leistungsfähigkeit des Übernachtungsgastes zu, die sich in der Verwendung des Einkommens für die entgeltliche Übernachtung zeigt. Sie knüpfen, obwohl die von der Antragsgegnerin erhobene Abgabe den Aufwand des Übernachtenden besteuert, während die Umsatzsteuer die Leistung des Beherbergungsunternehmens erfasst, im Kern an den einheitlichen Vorgang des entgeltlichen Leistungsaustausches an. Auch wirtschaftlich wirken sie sich in vergleichbarer Weise aus, da sie den Übernachtungspreis tendenziell erhöhen. Beide Steuern sind auf Abwälzbarkeit angelegt und werden deshalb im Regelfall in die Preiskalkulation des Beherbergungsunternehmens eingestellt. Dennoch bestehen im Hinblick auf die jeweils ausgeschöpften Steuerquellen erhebliche Unterschiede, die - gemessen an dem gegenüber Art. 72 Abs. 1 GG weniger strengen Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a GG - die Annahme einer finanzverfassungswidrigen Doppelbelastung ausschließen: Die umstrittene Abgabe bemisst sich nach einem an der Anzahl der Übernachtungen orientierten pauschalen Betrag, während die Umsatzsteuer die unternehmerische Leistung im Entgelt besteuert und sich proportional zum Umsatz verhält (vgl. die entsprechende Argumentation des BVerfG im Urteil vom 7. Mai 1998 a.a.O. S. 125). In § 4 KTAS ist eine zeitliche Begrenzung der Steuerpflicht auf sieben zusammenhängende Übernachtungen vorgesehen, während die Umsatzsteuer zeitlich unbefristet auf jede Übernachtung zu entrichten ist. Die Steuern unterscheiden sich zudem im Kreis der Steuerpflichtigen. Die Kultur- und Tourismusförderabgabe muss nur von volljährigen Gästen entrichtet werden und überdies - aus den oben genannten Gründen - nur von solchen, die Übernachtungen aus nicht zwingend berufsbedingten, also in der Regel aus touristischen Gründen in Anspruch nehmen; dagegen stellt die Umsatzsteuer auf den zu steuernden Vorgang ungeachtet derartiger persönlicher Verhältnisse ab. Beide Steuern unterscheiden sich auch in der Erhebungstechnik. Während die Umsatzsteuer aufgrund einer bloßen Steuervoranmeldung erhoben wird (§ 18 UStG, §§ 167 f. AO), bedarf es für die Erhebung der Kultur- und Tourismusförderabgabe eines Steuerbescheides (§ 7 KTAS). Im Gegensatz zur Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug handelt es sich bei der Kultur- und Tourismusförderabgabe um eine lediglich einphasige Aufwandsteuer.

- 28 Die gemessen an der Umsatzsteuer geringe Höhe der Abgabe und die schon durch die Aufwandsteuer strukturell geforderte Beschränkung auf nur einen Teil der entgeltlichen Übernachtungen sowie die Unterschiede der einzelnen Steuermerkmale zeigen auf, dass die Kultur- und Tourismusförderabgabe - auch und gerade bezogen auf die im Beherbergungsgewerbe erzielten Umsätze - nur einen begrenzten Teil des auch von der Umsatzsteuer erfassten Steuergegenstandes belastet und an das Aufkommen der Umsatzsteuer bei Weitem nicht heranreicht. Deshalb kann von einem Eingriff in die Steuerkompetenz des Bundes durch eine unzulässige Gemeindeumsatzsteuer nicht die Rede sein (so auch Maunz, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Stand: Januar 2012, Art. 105 Rn. 60).
- 29 3. Die Erhebung einer Aufwandsteuer auf entgeltliche Übernachtungen für private Zwecke verstößt auch entgegen der Auffassung der Revision nicht gegen den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung. Dieser verlangt die Beachtung der bundesstaatlichen Grenzen und bei der Ausübung der jeweiligen Gesetzgebungskompetenz wechselseitig bundesstaatliche Rücksichtnahme. Konzeptionelle Entscheidungen des zuständigen Bundesgesetzgebers dürfen durch Entscheidungen eines Landesgesetzgebers nicht verfälscht werden. Insbesondere dürfen den Normadressaten nicht gegenläufige Regelungen erreichen, die die Rechtsordnung widersprüchlich machen (BVerfG, Urteile vom 7. Mai 1998 - 2 BvR 1991, 2004/95 - BVerfGE 98, 106 <119> und vom 27. Oktober 1998 - 1 BvR 2306/96 u.a. - BVerfGE 98, 265 <301>). Das ist hier nicht der Fall. Zwar verfolgen beide Steuern gleichermaßen einen Ertragszweck, sind einander jedoch - wie oben ausgeführt - nicht gleichartig. Die Kultur- und Tourismusförderabgabe konterkariert schon angesichts ihres geringen Umfangs nicht den Zweck des Art. 5 Nr. 1 des Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (vom 22. Dezember 2009, BGBl I S. 3950), das mit der Reduzierung der Umsatzsteuer für Beherbergungsbetriebe (§ 12 Nr. 11 UStG) die Wirtschaft fördern will.
- 30 4. Die Satzung der Antragsgegnerin ist insgesamt für unwirksam zu erklären, auch wenn die auf touristische Zwecke entfallenden entgeltlichen Übernachtungen steuerbar sind. Voraussetzung für die Teilbarkeit einer Satzung ist, dass

die ohne den nichtigen Teil bestehende Restregelung sinnvoll bleibt (§ 139 BGB analog) und darüber hinaus mit Sicherheit anzunehmen ist, dass sie auch ohne den zur Unwirksamkeit führenden Teil erlassen worden wäre (Urteil vom 7. Juli 1994 - BVerwG 4 C 21.93 - Buchholz 406.11 § 22 BauGB Nr. 2 S. 13; Beschlüsse vom 18. Juli 1989 - BVerwG 4 N 3.87 - Buchholz 310 § 47 VwGO Nr. 40 S. 37 = BVerwGE 82, 225 <230> und vom 28. August 2008 - BVerwG 9 B 40.08 - Buchholz 401.9 Beiträge Nr. 56 Rn. 13).

- 31 Davon ist nicht auszugehen. Denn bei einer Teil-Nichtigerklärung der Satzung bliebe offen, wie die beruflich erforderlichen Übernachtungen von den privaten Übernachtungen zu unterscheiden wären. Die Satzung enthält insoweit keinerlei Regelung, so dass für die Antragsgegnerin, die Übernachtungsgäste als Steuerpflichtige und die Beherbergungsbetriebe als Steuerschuldner eine selbst für einen Übergangszeitraum bis zum Erlass entsprechender ergänzender Regelungen nicht hinnehmbare Situation der Ungewissheit entstünde. Steuerrechtliche Regelungen müssen aber für die Betroffenen hinreichend bestimmt und voraussehbar sein (BVerfG, Urteil vom 19. Dezember 1961 - 2 BvL 6/59 - BVerfGE 13, 261 <271>; Beschluss vom 17. Juli 2003 - 2 BvL 1/99 u.a. - BVerfGE 108, 186 <235>). Zudem muss das Verfahrensrecht so ausgestaltet sein, dass es die gleichmäßige Umsetzung der steuerlichen Belastung - ohne unverhältnismäßige Mitwirkungsbeiträge der Steuerpflichtigen oder übermäßigen Ermittlungsaufwand der Behörde - in der regulären Besteuerungspraxis gewährleistet (BVerfG, Urteil vom 9. März 2004 - 2 BvL 17/02 - BVerfGE 110, 94 <114 f.>). Es ist Sache der Antragsgegnerin zu entscheiden, ob sie ein solches Verfahren einführt und wie sie es ausgestaltet (etwa durch von den Übernachtungsgästen gegebenenfalls vorzulegende Arbeitgeberbescheinigungen über das berufliche Erfordernis der jeweiligen Übernachtungen oder dergleichen, wie in manchen anderen Städten praktiziert) oder ob sie den damit verbundenen Aufwand meiden und deshalb von der Erhebung der Steuer in ihren aufgezeigten finanzverfassungsrechtlichen Grenzen eher insgesamt absehen will.

- 32 5. Auf die Rechtmäßigkeit der weiteren angegriffenen Merkmale der Satzung kommt es unter den genannten Umständen nicht an. Gleichwohl sieht sich der Senat veranlasst, auf Folgendes hinzuweisen:
- 33 § 4 KTAS sieht eine einheitliche Besteuerung in Höhe von 1 € für jegliche Übernachtung vor. Insoweit wird die Antragsgegnerin für den Fall, dass sie eine neue Satzung erlassen will, zu überprüfen haben, ob ein einheitlicher Steuersatz dem Grundsatz der Besteuerungsgleichheit nach Art. 3 Abs. 1 GG genügen kann, weil mit einem pauschalen Steuerbetrag Übernachtungen mit einem geringen Entgelt wesentlich stärker belastet werden als teurere Übernachtungen. Der allgemeine Gleichheitssatz verbürgt im Steuerrecht den Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten (BVerfG, Beschlüsse vom 15. Januar 2008 - 1 BvL 2/04 - BVerfGE 120, 1 <44 ff.> und vom 4. Februar 2009 - 1 BvL 8/05 - BVerfGE 123, 1 <18 f.>). Dabei besteht für den Satzungsgeber ein weitreichender Entscheidungsspielraum bei der Bestimmung des Steuersatzes (BVerfG, Beschlüsse vom 15. Januar 2008 a.a.O. S. 29 und vom 4. Februar 2009 a.a.O. S. 19). Da es sich bei der Erhebung von Steuern um ein Massengeschäft handelt, sind, wie schon ausgeführt, typisierende und generalisierende Regelungen grundsätzlich zulässig, solange die steuerlichen Vorteile der Typisierung in einem angemessenen Verhältnis zu dem mit ihr notwendig verbundenen Nachteil stehen.
- 34 Vor diesem Hintergrund dürfte ein - allerdings gegebenenfalls gestaffelter - Pauschalbetrag dem Gebot der Besteuerungsgleichheit entsprechen und den bei einer Aufwandsteuer zu fordernden hinreichenden Bezug zum Aufwand für die Übernachtung wahren (vgl. BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 a.a.O. S. 20 f.). Auch ein zum Übernachtungspreis proportionaler Steuermaßstab wäre nicht von vornherein ausgeschlossen. Eine so ausgestaltete Abgabe wäre mit dem Grundsatz der Besteuerungsgleichheit noch besser vereinbar, hielte allerdings aus den oben genannten Gründen der Überprüfung insgesamt nur stand, wenn sie - trotz des Ausfalls des betreffenden Unterscheidungskriteriums zur Umsatzsteuer - einen in der Gesamtschau dem Gleichartigkeitsverbot (noch) genügenden Abstand zu dieser Steuerart wahrte.

35 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 1 VwGO.

Dr. Bier

Dr. Gatz

Buchberger

Dr. Christ

Prof. Dr. Korbmacher

B e s c h l u s s

Der Wert des Streitgegenstandes wird auf 5 000 € festgesetzt (§ 47 Abs. 1, § 52 Abs. 2 GKG).

Dr. Bier

Buchberger

Prof. Dr. Korbmacher

Sachgebiet: BVerwGE: ja
Steuerrecht Fachpresse: ja

Rechtsquellen:

GG Art. 3 Abs. 1, Art. 72 Abs. 1, Art. 105 Abs. 2, 2a
VwGO § 47 Abs. 5

Stichworte:

Aufwandsteuer; Aufwand; zwangsläufiger Aufwand; Einkommensverwendung; Einkommenserzielung; Einkommenserwerb; persönliche Lebensführung; Leistungsfähigkeit; Kulturförderabgabe; Steuer; Rechtsstaatsprinzip; Normenwahrheit; entgeltliche Übernachtung; Berufsausübung; einheitlicher Konsumvorgang; Typisierung; Pauschalierung; Gleichartigkeit; Gleichartigkeitsverbot; Steuerquelle; Steuerkompetenzen; Steuergegenstand; Steuermaßstab; Erhebungstechnik; wirtschaftliche Auswirkungen; Steuermerkmale; Umsatzsteuer; Gemeindeumsatzsteuer; Gesetzgebungskompetenz; Steuerfindungsrecht; Pauschalbetrag; Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung; Satzung; Teilnichtigkeit; Besteuerungsgleichheit.

Leitsätze:

1. Der Aufwand für eine entgeltliche Übernachtung ist der Einkommenserzielung zuzuordnen und unterfällt damit nicht der Aufwandsteuer i.S.d. Art. 105 Abs. 2a GG, wenn die Übernachtung mit der Berufs- oder Gewerbeausübung oder auch einer freiberuflichen Tätigkeit zwangsläufig verbunden ist. Diese Zuordnung entfällt nicht dadurch, dass ein konsumtiver - privater - Aufwand bei Gelegenheit einer solchen Übernachtung betrieben wird.

2. Eine Steuer auf entgeltliche Übernachtungen ist nicht mit der Umsatzsteuer gleichartig i.S.d. Art. 105 Abs. 2a GG, wenn sie sich in erheblichen Steuermerkmalen von der Umsatzsteuer unterscheidet und nach einer wertenden Gesamtbetrachtung ein Eingriff in die Steuerkompetenz des Bundes nicht gegeben ist.

Urteil des 9. Senats vom 11. Juli 2012 - BVerwG 9 CN 1.11

I. OVG Koblenz vom 17.05.2011 - Az.: OVG 6 C 11408/10 -