

Julius Walter Ibes\*

## Verfassungsrechtliche Vorgaben kommunaler Steuerkompetenzen

### Abstract

Der Aufsatz basiert auf einer Ausarbeitung, die im Rahmen des Seminars „Die Finanzverfassung im Umbruch“ im Sommersemester 2010 bei Herrn *Prof. Dr. Ekkehart Reimer* angefertigt wurde. Er geht der Frage nach, inwiefern den Kommunen das Recht zukommt, eigene Steuern zu „(er)finden“. Neben den traditionellen Steuern erschließen die Gemeinden (z. B. mit der inzwischen weit verbreiteten Zweitwohnungsteuer) auch neuartige Einnahmequellen. Im Aufsatz werden zunächst das Grundgesetz sowie die Verfassungen und Kommunalabgabengesetze der Länder als Rechtsgrundlage für Steuererhebungen der Gemeinden in den Blick genommen. Anschließend werden die tatbestandlichen Merkmale des Art. 105 Abs. 2a GG eingehend untersucht und die jeweils entscheidenden Kriterien herausgearbeitet. Dabei zeigt der Aufsatz die Folgen der präferierten Lösung anhand umstrittener Einzelfälle auf.

---

\* Der Verfasser ist studentische Hilfskraft bei Herrn *Prof. Dr. Thomas Lobinger* am Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Arbeits- und Handelsrecht an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg. Herzlicher Dank gilt Herrn *Prof. Dr. Ekkehart Reimer*, der die Veröffentlichung und Überarbeitung umfassend unterstützt hat.

## I. Einführung

### 1. Vorbemerkungen

Unter der Steuererfindungskompetenz ist das Recht zu verstehen, im Rahmen höherrangigen Rechts eigene Steuern zu „finden“ oder zu „erfinden“. Ob den Gemeinden ein solches Recht zukommen soll, ist bereits rechtspolitisch umstritten.

Im Sinne einer einheitlichen und verwaltungseffizienten Belastung obliegt die Steuergesetzgebung in Deutschland im Wesentlichen dem Bund (Art. 105 Abs. 2<sup>1</sup>), und auch das Steueraufkommen ist im Wesentlichen Bund und Ländern zugewiesen (Art. 106).<sup>2</sup> Daher sehen manche in kommunalen Steuern eine Verschiebung der Steuerverteilung zu Lasten des Bundes.<sup>3</sup> Andere plädieren wegen des lediglich „schmalen“ Ertrags für eine Abschaffung kommunaler Steuern.<sup>4</sup>

Jedenfalls in der Summe dürften die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern aber trotz des Rückgangs in den letzten Jahren einen nicht unbeachtlichen Beitrag zur Finanzierung der kommunalen Haushalte geleistet haben.<sup>5</sup> Neben fiskalischen streiten auch ordnungspolitische Erwägungen für diese Kompetenz. Die in Art. 28 Abs. 2 festgeschriebene kommunale Finanzautonomie erfährt damit eine erhebliche Stärkung.<sup>6</sup> Letztlich zeigt sich die Attraktivität bereits darin, dass die Gemeinden von dieser Möglichkeit zur Generierung von Einnahmen sowie der damit verbundenen Lenkungswirkungen rege Gebrauch machen.<sup>7</sup>

Neben den Gemeinden kommt auch Gemeindeverbänden die Steuererfindungskompetenz zu. Unbestritten erfasst<sup>8</sup> und allein steuerrechtlich relevant<sup>9</sup> sind dabei die (Land-)kreise.

1 Artt. ohne Gesetzesangabe sind solche des GG.

2 *Schwarting* Kommunale Steuern 2. Auflage (2007), S. 50 f., 167.

3 *Brockmeyer* in *Schmidt-Bleibtreu/Klein/Hofmann/Hopfauf* 11. Auflage (2008), Art. 105 Rn. 1; *Henneke* Das Gemeindefinanzierungssystem Jura 1986, 568 (572); *Schwarz* Finanzverfassung und kommunale Selbstverwaltung Der Gemeindehaushalt 1998, 173 (175).

4 *Schmidt-Jortzig* Kommunalrecht 1982, Rn. 767 m. w. N.

5 *Schwarting* (Fn. 1), S. 169.

6 *Schwarting* (Fn. 1), S. 50 f., 167.

7 Vgl. nur die Hunde-, Jagd- Vergnügungs- und Zweitwohnungsteuer in Heidelberg; für aktuelle Tendenzen zur Einführung weiterer kommunaler Steuern vgl. jüngst etwa *Funke* Die Mobilfunkmastensteuer – eine neue Einnahmequelle der Gemeinden? KStZ 2010, 121, 143 und 206; *Meier* Zur Zulässigkeit der Einführung einer Pferde- und Tierfuttersteuer auf kommunaler Ebene, KStZ 2010, 221; zur Attraktivität kommunaler Steuern auch *Bayer* in *Püttner* Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis VI 2. Auflage (1985), S. 245; *Winands* Das Steuererfindungsrecht der Gemeinden JuS 1986, 942; zusammenfassend siehe nun *Becker* Das (kommunale) Steuerfindungsrecht in Zeiten defizitärer Gemeindehaushalte BB 2011, 1175.

8 *Dreier* in *Dreier* II 2. Auflage (2006), Art. 28 Rn. 167; *Faber* in *Alternativkommentar* 3. Auflage (2001), Art. 28 Rn. 47; *Henneke* in *Schmidt-Bleibtreu* (Fn. 3), Art. 28 Rn. 111; *Leisner* in *Sodan* 2009, Art. 28 Rn. 26; *Nierhaus* in *Sachs* 5. Auflage (2009), Art. 28 Rn. 86; *Tettinger* in *von Mangoldt/Klein/Starck* II 5. Auflage (2005), Art. 28 Rn. 242.

9 Vgl. für Art. 28 Abs. 2 schon *BT-Drs* 12/6633, S. 8.

## 2. Abgrenzung

Dieser Aufsatz beschäftigt sich mit der Steuererfindungskompetenz für örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern i. S. d. Art. 105 Abs. 2a, die den Kommunen zwar geringere Einnahmen,<sup>10</sup> aber die volle Dispositionsbefugnis mittels Steuersatzungen einräumt.<sup>11</sup> Unbeachtet bleiben hingegen solche Vorgaben, welche die Kommunen in ihrer Haushaltslage zwar unmittelbar beeinflussen, aber allein der Regelungskompetenz des Bundes- oder Landesgesetzgebers unterliegen. So sieht Art. 104b Abs. 1 die Möglichkeit des Bundes für Finanzhilfen vor und Art. 106 Abs. 8 verpflichtet den Bund durch das Konnexitätsprinzip zu Ausgleichsmaßnahmen. Ferner ist im Verteidigungsfall gem. Art. 115c Abs. 3 die Lebensfähigkeit der Gemeinden zu erhalten. Diese Regelungen beschränken sich jedoch von vornherein nicht auf das Steueraufkommen, sondern betreffen die gesamte Finanzsituation. Weiter finden sich Vorschriften über die Beteiligung der Kommunen am Steueraufkommen: Art. 106 Abs. 5 (Einkommensteuer für Gemeinden), Art. 106 Abs. 5a (Umsatzsteuer für Gemeinden), Art. 106 Abs. 6 (Grundsteuer und Gewerbesteuer für Gemeinden, örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern für Kommunen) und Art. 106 Abs. 7 (Länderanteil am Gesamtaufkommen der Gemeinschaftssteuern und Landessteuern). Diese Vorschriften gebieten im Wesentlichen eine Weiterleitung finanzieller Mittel an die kommunale Ebene, erlauben aber keine örtliche Mitbestimmung.<sup>12</sup>

Demgegenüber erhalten Kommunen durch das verfassungsrechtlich in Art. 28 Abs. 2 S. 3 Halbs. 2 verankerte Hebesatzrecht die Möglichkeit, die Abgabensätze in Grenzen selbst zu bestimmen. Die Festlegung des Hebesatzes eröffnet den Gemeinden (nicht aber den Gemeindeverbänden) eine bedeutende Einnahmequelle und einen politischen Aktionsspielraum. Dieser beschränkt sich jedoch auf die Bestimmung der Höhe des sog. Hebesatzes,<sup>13</sup> d. h. eines Vervielfältigers auf den bundesrechtlich festgesetzten Steuersatz; eine weitergehende inhaltliche Kompetenz ergibt sich für die Kommunen daraus nicht.

## II. Rechtsgrundlage kommunaler Steuerkompetenzen

Für die Festsetzung von Hebesätzen der Grundsteuer und Gewerbesteuer ergibt sich die Kompetenz der Gemeinden unmittelbar aus Art. 106 Abs. 6 S. 2. Näherer Untersuchung bedarf hingegen die Rechtsgrundlage für die Einführung eigener örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern durch die Kommunen. Es kommt ein originäres Recht aus der Bundesverfassung nach Art. 28 Abs. 2 oder nach Art. 105 Abs. 2a, 106

10 1 % der gemeindlichen Steuereinnahmen, *Schwarting* (Fn. 1), S. 165; nach *Winands* (Fn. 7), S. 950 noch 3 %.

11 *Henneke* (Fn. 3), S. 577.

12 *Scholz* in *Maunz/Dürig IV 56*, Lieferung (2009), Art. 28 Rn. 84a; *Schwarting* (Fn. 2), S. 25.

13 Zur Verhinderung von „Steueroasen“ hat das *BVerfG* die Regelung des § 16 Abs. 4 S. 2 GewStG, der einen Mindesthebesatz von 200 % festschreibt, für zulässig gehalten, *BVerfGE* 125, 141.

Abs. 6 S. 1 in Betracht. In den Grenzen der bundesstaatlichen Finanzverfassung kann sich außerdem aus den Landesverfassungen ein originäres oder derivatives Recht zur Einführung kommunaler Steuern ergeben. Schließlich sind für die Kompetenz auch die Kommunalabgabengesetze der Bundesländer zu beachten.

### 1. Art. 28 Abs. 2

Bereits das Recht der kommunalen Selbstverwaltung kann die Steuererfindungskompetenz für Gemeinden enthalten.

#### a) Wortlaut

Art. 28 Abs. 2 S. 1 gibt den Gemeinden das Recht, alle Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft im Rahmen der Gesetze selbst zu regeln. Damit steht das Recht unter einem Gesetzesvorbehalt und kann nicht allumfassend verstanden werden.<sup>14</sup> Aus dem Wortlaut der in Art. 28 Abs. 2 S. 3 ausdrücklich erwähnten finanziellen Eigenverantwortung kann ebenfalls kein Rückschluss auf den Umfang der Steuerkompetenzen gezogen werden. Zwar deutet der zweite Halbsatz darauf hin, dass die Verantwortung über das Hebesatzrecht hinausgeht. Ob allerdings das Erschließen eigener Steuerquellen umfasst ist, kann dem Wortlaut nicht entnommen werden.<sup>15</sup>

#### b) Historie und Systematik

Fraglich ist, ob der Gesetzgeber mit der Einführung von Art. 28 Abs. 2 S. 3 den Kommunen ein Steuererfindungsrecht zugestehen wollte. Die Finanzhoheit der Gemeinden ergibt und ergab sich bereits aus Art. 28 Abs. 2 S. 1,<sup>16</sup> hat aber seit 1994 in S. 3 eine ausdrückliche Konkretisierung gefunden.<sup>17</sup> Damit sollte die Finanzhoheit der Kommunen verdeutlicht und explizit in den Wortlaut aufgenommen werden.<sup>18</sup> Nach dem erklärten Willen des Gesetzgebers war damit aber keine Veränderung des Selbstverwaltungsrechts beabsichtigt. Vielmehr sollte die Finanzautonomie lediglich „stärker als bisher zum Ausdruck gebracht“ werden.<sup>19</sup> Es handelt sich demnach um eine „konstitutive Verstärkung“,<sup>20</sup> ein „Zeichen zur Stärkung“,<sup>21</sup> eine „Klarstellung“<sup>22</sup> und „keine konstitutive Neuerung“.<sup>23</sup>

14 *Fischer-Menshausen* in Münch/Kunig III 3. Auflage (1996), Art. 105 Rn. 19a; vgl. *Scholz* (Fn. 12), Art. 28 Rn. 84b.

15 *Henneke* Steuerung der kommunalen Aufgabenerfüllung 1996, 482 (486); *Nierhaus* (Fn. 8), Art. 28 Rn. 84.

16 Vgl. schon BT-Drs 5/2861-Entwurf, Rn. 179 f.

17 *Hellermann* in Epping/Hillgruber 2009, Art. 28 Rn. 52 f.; *Scholz* (Fn. 12), Art. 28 Rn. 84a.

18 *Scholz* (Fn. 12), Art. 28 Rn. 84a und Fn. 153.

19 Bericht Verfassungskommission, BR-Drs 800/93, S. 48; BT-Drs 12/6633, S. 7; *Wolfgang Ullmann*, Stenographischer Bericht zur 209. Sitzung am 4.2.1994, S. 18104.

20 *BVerfG* DVBl 2010, 509; *Dols/Plate* Kommunalrecht 5. Auflage (1999), Rn. 34.

21 Bericht Verfassungskommission, BR-Drs 800/93, S. 46.

22 Bericht Verfassungskommission, BR-Drs 800/93, S. 46; BT-Drs 12/6633, S. 7; *Hans Jochen Vogel*, Stenographischer Bericht zur 209. Sitzung am 4.2.1994, S. 18093.

23 Bericht Verfassungskommission, BR-Drs 800/93, S. 46; BT-Drs 12/6633, S. 7.

Die Regelungen der Finanzverfassung wurden als vorrangig und konkretisierend betrachtet und ein Verweis wegen der Einheit der Verfassung deshalb für nicht erforderlich gehalten.<sup>24</sup> Insofern ist von der Spezialität des X. Abschnittes auszugehen.<sup>25</sup> Daher kommt Art. 28 Abs. 2 nach dem Willen der Verfasser hinsichtlich der Steuerkompetenzen der Kommunen gegenüber den Vorschriften der Finanzverfassung keine eigene Bedeutung zu.<sup>26</sup> Auch die Stellung der Gemeinden als Teil der Länder sollte trotz des Zugeständnisses eines Hebesatzrechts nicht bezweifelt werden.<sup>27</sup>

c) Telos

Der festgestellte Gesetzesvorbehalt des Art. 28 Abs. 2 findet seine Grenze im Kernbereich der kommunalen Selbstverwaltung.<sup>28</sup> Um die Handlungsfähigkeit der Gemeinden zu wahren, bedarf es keines Schutzes bestimmter eigener Einnahmequellen. Die Autonomie verlangt jedoch, dass die Einnahmen in gewissen Grenzen selbst gestaltet werden können.<sup>29</sup> Das erfordert namentlich die Ertragshoheit über eine zugewiesene Steuerquelle; eine entsprechende Garantie findet sich in Halbs. 2.<sup>30</sup> Selbst wenn Art. 28 Abs. 2 auch qualitative Gewährleistungen enthält und damit nicht ausschließlich die Zuweisungen von Bundes- und Landesmitteln ausreichen lässt,<sup>31</sup> so ist dies durch das Hebesatzrecht bereits gesichert. Dass darüber hinaus neben der Erschöpfung auch die Erfindung eigener Steuerquellen dem Kernbereich zugeordnet werden müssten, ist nicht ersichtlich. Die Finanzen der Kommunen setzen sich aus Anteilen am Steueraufkommen, Zuweisungen von Bund und Land und eigenen Einnahmen zusammen,<sup>32</sup> wobei der Schutz jedes einzelnen Ertrags nicht gesichert ist.<sup>33</sup>

24 Bericht Verfassungskommission, BR-Drs 800/93, S. 47 f.

25 *Birk* in *Driehaus Kommunalabgabenrecht* Stand 1/2010, § 3 Rn. 7; *Schenke* in *Sodan* (Fn. 8), Art. 105 Rn. 22; *Schneider* in *Alternativkommentar* (Fn. 8), Art. 105 Rn. 33; *Siekmann* in *Sachs* (Fn. 8), Art. 105 Rn. 51; *Bayer* *Das Recht der Gemeinden zur Erhebung einer Zweitwohnungsteuer* *StuW* 1972, 289 (292); *Meyer* *Die Finanzverfassung der Gemeinden*, Diss. Bonn 1969, S. 61; *Bayer* (Fn. 7), S. 172.

26 *Nierhaus* (Fn. 8), Art. 28 Rn. 86; *Pieroth* in *Jarass/Pieroth* 10. Auflage (2009), Art. 28 Rn. 14; *Scholz* (Fn. 12), Art. 28 Rn. 84a, b und Fn. 155, 162; *Tettinger* (Fn. 8), Art. 28 Rn. 247; ähnlich wohl *Henneke* (Fn. 3), S. 572.

27 BT-Drs 5/2861-Stellungnahme BR, S. 90; Bericht Verfassungskommission, BR-Drs 800/93, S. 47 und BT-Drs 12/6633, S. 8; *Hellermann* (Fn. 17), Art. 28 Rn. 55; *Heun* in *Dreier* III 2. Auflage (2006), Art. 106 Rn. 31; *Löwer* in *Münch/Kunig* II 3. Auflage (1995), Art. 28 Rn. 90; *Scholz* (Fn. 12), Art. 28 Rn. 84a-c; *Henneke* (Fn. 3), S. 571; *Konrad* *Verfassungsfragen kommunaler Verpackungssteuersatzungen* *BB* 1995, 1109 (1117); zur a. A. tendierend *Schmidt-Jortzig* (Fn. 4), Rn. 754.

28 BVerfGE 23, 353 (365); *Scholz* (Fn. 12), Art. 28 Rn. 84b.

29 *Hellermann* (Fn. 17), Art. 28 Rn. 53.1.; *Scholz* (Fn. 12), Art. 28 Rn. 84c; *Schwarting* (Fn. 2), S. 41.

30 *Hellermann* (Fn. 17), Art. 28 Rn. 53.6.

31 *BVerfG* DVBl 2010, 509 (510); *Fischer-Menshausen* (Fn. 14), Art. 106 Rn. 32; *Löwer* (Fn. 27), Art. 28 Rn. 91; *Henneke* (Fn. 3), S. 570 f.

32 *Dreier* (Fn. 8), Art. 28 Rn. 152; *Henneke* (Fn. 8), Art. 28 Rn. 105.

33 *Dreier* (Fn. 8), Art. 28 Rn. 142, 152; *Fischer-Menshausen* (Fn. 14), Art. 106 Rn. 37.

Jedoch umfasst das Selbstverwaltungsrecht auch die kommunale Satzungshoheit und damit die Befugnis, Steuersatzungen zu erlassen.<sup>34</sup> Dabei ist aber nicht jeglicher Inhalt bereits verfassungsrechtlich geschützt.<sup>35</sup> Wie dargetan sind die Regelungen des Art. 105 zu beachten, die das Steuererfindungsrecht zunächst den Ländern zuzuweisen scheinen.<sup>36</sup> Zudem ist mit der steuerlichen Belastung zwangsläufig ein Grundrechtseingriff verbunden, sodass eine Ermächtigungsgrundlage des parlamentarischen Gesetzgebers erforderlich ist. Durch Kommunalwahlen wird zwar auch der Satzungsgeber demokratisch legitimiert; eine unabgeleitete Gesetzgebungskompetenz steht den Gemeinden jedoch nicht zu.<sup>37</sup> Mithin stellt die allgemeine Satzungshoheit für die stets belastende Steuerrechtsetzung der Gemeinden als Teil der Exekutive keine adäquate Grundlage dar.<sup>38</sup>

#### d) Ergebnis

Die Auslegung des Art. 28 Abs. 2 ergibt kein Steuererfindungsrecht der Kommunen.<sup>39</sup>

### 2. Kompetenz aus Artt. 105 Abs. 2a, 106 Abs. 6 S. 1 Halbs. 2

Eine Kompetenz kann sich demgegenüber aus Artt. 105 Abs. 2a, 106 Abs. 6 S. 1 Halbs. 2 ergeben. Art. 105 Abs. 2a weist den Ländern die ausschließliche Gesetzgebungsbefugnis für die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern zu, während der Ertrag gem. Art. 106 Abs. 6 S. 1 Halbs. 2 den Kommunen zukommt.<sup>40</sup> Teilweise wird daraus ein begrenztes Steuererfindungsrecht der Kommunen hergeleitet, da Art. 105 keine abschließende Funktion habe.<sup>41</sup> Nach anderer Auffassung kann Art. 105 Abs. 2a den Kommunen nur durch Ermächtigung des Landesgesetzgeber ein Steuer-

34 *Remmert* in *Umbach/Clemens I* 2002, Art. 28 Rn. 171; *Böhm* in *Lübbe-Wolff Umweltschutz durch kommunales Satzungsrecht* 2. Auflage (1997), Rn. 679; *Meyer* (Fn. 25), S. 55; *Schwarz Finanzverfassung und kommunale Selbstverwaltung*, Diss. Göttingen 1996, S. 51; *Schwarz* (Fn. 3), S. 175; *Konrad* (Fn. 27), S. 1117.

35 *Schwarz* (Fn. 3), S. 175.

36 *BVerwGE* 96, 272 (280); *OVG NRW NVwZ* 1996, 504; *Remmert* (Fn. 34), Art. 28 Rn. 171.

37 *Henneke* (Fn. 8), Art. 28 Rn. 96; *Kluth* Die Grundrechtserheblichkeit kommunaler Abfallvermeidung durch Verpackungsteuern *DVB* 1992, 1261 (1269).

38 *Henneke* (Fn. 8), Art. 28 Rn. 96 f.; *Schwarz* (Fn. 34), S. 51; *Stern* Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland II 1980, S. 1123 f.; *Henneke* (Fn. 3), S. 571 f.; *Konrad* (Fn. 27), S. 1117; *Schwarz* (Fn. 3), S. 175; anders *Meyer* (Fn. 25), S. 60.

39 So auch die ganz h. M., *Dreier* (Fn. 8), Art. 28 Rn. 155; *Hellermann* (Fn. 17), Art. 28 Rn. 53.6; *Löwer* (Fn. 27), Art. 28 Rn. 88; *Nierhaus* (Fn. 8), Art. 28 Rn. 87; *Pieroth* (Fn. 26), Art. 28 Rn. 14; *Scholz* (Fn. 12), Art. 28 Rn. 84d; *Tettinger* (Fn. 8), Art. 28 Rn. 249 f.; *Gern* Deutsches Kommunalrecht 3. Auflage (2003), Rn. 1040; *Friauf* Kommunale Steuern auf Einwegverpackungen *GewArch* 1996, 265 (267); *Winands* (Fn. 7), S. 943; aA ohne Begründung *Püttner* in *Isensee/Kirchhof Handbuch des Staatsrechts IV* 2. Auflage (1999), § 107 Rn. 59 und *Seeger* Kommunalrecht in *Baden-Württemberg*, S. 33; solange Art. 105 außer Betracht bleibt auch *Meyer* (Fn. 25), S. 60 f.

40 Vgl. auch *Henneke* (Fn. 3), S. 576; *Bayer* (Fn. 7), S. 169 m. w. N.; *Schwarting* (Fn. 2), S. 47.

41 *Schwarting* (Fn. 2), S. 50, 165.

erfindungsrecht zukommen lassen.<sup>42</sup> Für dieses Verständnis kann erneut das grundrechtliche und rechtsstaatliche Gebot einer konkreten parlamentarischen Ermächtigung für Grundrechtseingriffe herangezogen werden.<sup>43</sup> Ferner scheint die Aufteilung der Kompetenzen in Art. 105 wegen der konkreten Vergabe an Bund und Länder abschließend zu sein.<sup>44</sup> Aus Art. 106 ergibt sich nichts anderes: Er regelt schon dem Wortlaut nach nur die Verteilung des Steueraufkommens, nicht aber die Rechtsetzungskompetenz.<sup>45</sup> Die Zuständigkeiten für die Ausgestaltung des materiellen Steuerrechts und die Aufteilung des Steueraufkommens müssen getrennt werden. Ein Steuererfindungsrecht für die Kommunen ist in der Finanzverfassung systematisch nicht angelegt.<sup>46</sup> Ferner legt die Finanzverfassung in keiner Weise fest, welche Steuern Gemeinden und welche Gemeindeverbänden zukommen soll. Es bedarf dafür der Tätigkeit der Legislative der Länder.

### 3. Kompetenz aus Landesverfassung

Denkbar ist jedoch, dass die Landesverfassungen den Gemeinden unmittelbar ein Steuererfindungsrecht einräumen.<sup>47</sup> Dabei kann eine Einteilung in drei Kategorien vorgenommen werden. Manche Landesverfassungen beschränken sich darauf, das Selbstverwaltungsrecht des Art. 28 Abs. 2 zu wiederholen.<sup>48</sup> Andere sprechen den Gemeinden ein Steuererfindungsrecht „nach Maßgabe der Gesetze“ zu.<sup>49</sup> Ferner findet sich in manchen Landesverfassungen ausdrücklich eine Verpflichtung des einfachen Gesetzgebers, den Kommunen ein solches Recht zukommen zu lassen.<sup>50</sup> Dagegen ergibt sich aus keiner Landesverfassung unmittelbar ein Recht der Kommunen zur Einführung eigener Steuern.<sup>51</sup>

42 *Jachmann* in von Mangoldt/Klein/Starck III 5. Auflage (2005), Art. 105 Rn. 54.

43 *Vogel/Walter* in Bonner Kommentar zum Grundgesetz 112. Aktualisierung (7/2004), Art. 105 Rn. 126a; *Henneke* (Fn. 8), Art. 28 Rn. 95; *Schwarz* (Fn. 34), S. 51; *Henneke* (Fn. 3), S. 572.

44 BVerwGE 96, 272 (280); *Henneke* (Fn. 8), Art. 28 Rn. 97; *Schwarz* (Fn. 34), S. 49; *Stern* (Fn. 38), S. 1123; *Fischer-Menshausen* (Fn. 14), Art. 105 Rn. 19a; *Henneke* (Fn. 3), S. 571 f.; *Schwarz* (Fn. 3), S. 175.

45 *Brockmeyer* (Fn. 2), Art. 106 Rn. 18.

46 *Schwarz* (Fn. 34), S. 50.

47 Zum Ganzen vgl. *Schwarz* (Fn. 3), S. 175.

48 Vgl. etwa Art. 11 LV Bayern, Art. 144 LV Bremen, Art. 137 Abs. 3 LV Hessen, Art. 49 LV Rheinland-Pfalz, Art. 82 LV Sachsen.

49 Art. 73 Abs. 2 LV Baden-Württemberg, Art. 99 LV Brandenburg, Art. 119 Abs. 1 S. 2 LV Saarland, Art. 88 Abs. 3 LV Sachsen-Anhalt; Art. 93 Abs. 2 LV Thüringen; weniger weit Art. 48 LV Schleswig-Holstein.

50 Art. 73 Abs. 1 S. 2 LV Mecklenburg-Vorpommern, Art. 58 LV Niedersachsen, Art. 79 LV Nordrhein-Westfalen.

51 *Braun* Kommentar zur Verfassung des Landes Baden-Württemberg 1984, Art. 73 Rn. 13 ff.; *Schwarz* (Fn. 34), S. 96; *Schwarz* (Fn. 3), S. 175; *Winands* (Fn. 7, S. 943; anders für Baden-Württemberg, aber ohne Begründung *Seeger* (Fn. 39), S. 39.

#### 4. Kompetenz aus KAG

Letztlich lässt sich jedoch aus den Kommunalabgabengesetzen der Länder ein – derivatives – Steuererfindungsrecht der Kommunen ableiten.<sup>52</sup> Tatsächlich ist das in allen Bundesländern vorgesehen.

##### a) Erforderlichkeit der Delegation an die Gemeinden

Zweifelsfrei erforderlich ist eine Delegation an die Gemeinden in den Fällen, in denen die Landesverfassung den Landesgesetzgeber explizit dazu verpflichtet. Beschränkt sich die Landesverfassung jedoch auf allgemeine Formulierungen oder nutzt sie den Zusatz „nach Maßgabe der Gesetze“, so ist denkbar, dass der einfache Landesgesetzgeber den Kommunen ein Steuererfindungsrecht vorenthält. Das ist wiederum in zwei Konstellationen möglich: Entweder wird den Kommunen die Einführung eigener Steuern vollumfänglich vorenthalten, oder es wird bereits von Landes wegen die Einführung bestimmter – und ausschließlich dieser – Steuern vorgeschrieben.<sup>53</sup> Eine solche Regelung ist nur dann zulässig, wenn nicht die kommunale Selbstverwaltungsgarantie zur vollumfänglichen Delegation des Steuererfindungsrechts verpflichtet.<sup>54</sup>

Teilweise wird die Pflicht zu einer „kommunalfreundlichen“ Ausgestaltung der Gemeindebefugnisse befürwortet.<sup>55</sup> Diese Auffassung verkennt jedoch die Kompetenzverteilung des Grundgesetzes. Wenn Art. 28 Abs. 2 S. 3 in Art. 105 Abs. 2a seine Konkretisierung findet, dann ist die Steuererfindungskompetenz der Gemeinden von der Landesgesetzgebung abhängig. Die Finanzautonomie der Kommunen kann von vornherein nicht berührt sein, da das Grundgesetz den Gemeinden den Ertrag nur für den Fall zuweist, dass entsprechende Steuern überhaupt eingeführt sind. Daher besteht ein Anspruch auf Übertragung einer entsprechenden Befugnis nur dann, wenn die Landesverfassung den Landesgesetzgeber dazu verpflichtet.<sup>56</sup> Darüber hinaus besteht das Steuererfindungsrecht insoweit, als die Kommunalabgabengesetze es vorsehen.<sup>57</sup> Der Bestand ist jedoch vom Land, dem die Steuerkompetenz zusteht,<sup>58</sup> veränderbar.

52 *BVerfG NVwZ* 1997, 573 (574); *VG Aachen* Urteil vom 4.2.2010 Az 4 K 383/09, Rn. 31 zitiert nach juris = BeckRS 2010, 46892; *Brockmeyer* (Fn. 3), Art. 105 Rn. 14; *Fischer-Menshausen* (Fn. 14), Art. 106 Rn. 32; *Kube* in *Epping/Hillgruber* (Fn. 17), Art. 105 Rn. 46; *Schenke* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 22; *Schneider* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 33; *Schwarz* in *von Mangoldt* (Fn. 42), Art. 106 Rn. 128; *Siekmann* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 51; *Groh* *Schuldenbremse und kommunale Selbstverwaltungsgarantie LKV* 2010, 1 (3).

53 Vgl. *Gern* (Fn. 39), Rn. 1040.

54 *Vogel/Walter* (Fn. 43), Art. 105 Rn. 126b; *Gern* (Fn. 39), Rn. 1040, 1042.

55 *Henneke* (Fn. 3), S. 577; *Schwarz* (Fn. 52), Art. 106 Rn. 129; dahingehend auch *Schwarz* (Fn. 3), S. 176.

56 *Dahmen/Küffmann* *Kommunalabgabengesetz für das Land Nordrhein-Westfalen* 1970, § 3 1.6.; *Birk* (Fn. 25), § 3 Rn. 7.

57 *Dahmen/Küffmann* (Fn. 56), § 3 1.2.; *Birk* (Fn. 25), § 3 Rn. 5; *Ermel* *Gesetz über kommunale Abgaben* 1970, § 7, S. 54; *Dols/Plate* (Fn. 20), Rn. 34; *Schmidt-Jortzig* (Fn. 4), Rn. 766; *Pagenkopf* *Kommunalsteuersystem und Grundgesetz in GS für Klein*, 1977, 357 (369).

58 *Schmidt-Jortzig* (Fn. 4), Rn. 768.



#### b) Konkretheit der Landesermächtigung

Wegen des mit der steuerlichen Belastung verbundenen Grundrechtseingriffs bedarf die Ermächtigungsgrundlage der notwendigen Bestimmtheit. Das *BVerfG* hat das für § 6 KAG Baden-Württemberg, der dem heutigen § 9 KAG Baden-Württemberg entspricht,<sup>59</sup> angenommen.<sup>60</sup> Die überwiegende Auffassung hält eine Generalermächtigung im KAG als Delegation an die Gemeinden für ausreichend.<sup>61</sup> Demgegenüber kann auch verlangt werden, dass das KAG die wesentlichen Aspekte bereits selbst festlegt.<sup>62</sup>

Allerdings ist das Wesentlichkeitserfordernis<sup>63</sup> durch die demokratische Legitimation des Satzungsgebers reduziert. Ferner bietet auch das traditionelle Verständnis einer örtlichen Steuer eine Begrenzung des kommunalen Handlungsspielraums.<sup>64</sup> Virulent wird die Frage nach der Wesentlichkeit bei solchen Steuern, die nicht mehr an die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen anknüpfen, sondern eine ordnungspolitische Lenkung im Blick haben. Teilweise wird dafür eine spezielle gemeindliche Befugnisnorm verlangt.<sup>65</sup>

Die notwendige Einschränkung kann bereits aus dem Recht der kommunalen Selbstverwaltung nach Art. 28 Abs. 2 gefunden werden. Danach steht den Gemeinden das Recht zu, die örtlichen Angelegenheiten umfänglich zu regeln. Nur darauf bezieht sich die durch KAG weitergeleitete Kompetenz, örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern einzuführen. Würde in diesem Bereich zusätzlich eine Befugnisnorm verlangt, so wäre die Selbstverwaltungsgarantie der Kommunen ausgehöhlt und das Regel-/Ausnahmeverhältnis verkehrt.<sup>66</sup> Eine pauschale Ermächtigung zur Steuerrechtsetzung im KAG ist daher ausreichend.

Problematisch stellt sich noch die Situation dar, wenn der Landesgesetzgeber über die Einschränkung des Art. 105 Abs. 2a hinaus Steuerkompetenzen an die Gemeinde delegiert. Da jedoch den Gemeinden bei einer abgeleiteten Kompetenz auch nicht auf Grundlage von Art. 28 Abs. 2 mehr Kompetenzen zustehen können als dem Land,<sup>67</sup> ist eine Begrenzung mittels verfassungskonformer Auslegung zu erreichen.<sup>68</sup>

59 *Koblischke/Gloser* Kommunalabgabenrecht in Baden-Württemberg 2005, § 9 Rn. 1.

60 *BVerfG* NVwZ 1997, 573 (574).

61 Vgl. Nachweise bei *Schwarz* (Fn. 34), S. 97.

62 *Schwarz* (Fn. 34), S. 97; *Schwarz* (Fn. 3), S. 176.

63 Vgl. bei *Schwarz* (Fn. 34), S. 99.

64 *Rodi* Bundesstaatliche Kompetenzausübungsschranken für Lenkungssteuern *StuW* 1999, 105 (117).

65 *Ebd.*, S. 117 f.

66 Insofern nicht ganz konsequent *Rodi* (Fn. 64), S. 118.

67 *OVG NRW* NVwZ 1996, 504 (505); *Dahmen/Küffmann* (Fn. 56), § 3 I.2; *Kube* (Fn. 52), Art. 105 Rn. 46; *Schuppert* in *Umbach/Clemens II* 2002, Art. 105 Rn. 48; *Siekmann* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 51; *Vogel/Walter* (Fn. 43), Art. 105 Rn. 126a; *Schwarz* (Fn. 34), S. 97; *Konrad* (Fn. 27), S. 1117; *Schwarz* (Fn. 3), S. 176.

68 *Henneke* (Fn. 3), S. 577.

## 5. Fazit

Ein kommunales Steuererfindungsrecht für örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern besteht nur auf Grundlage von Kommunalabgabengesetzen. Manche Länder sind wegen ihrer Landesverfassung dazu verpflichtet, den Gemeinden dieses Recht einzuräumen. Eine pauschale Ermächtigung zur Einführung örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern ist ausreichend, weitergehende Befugnisse sind mittels verfassungskonformer Auslegung zu korrigieren.

## III. Tatbestandliche Anforderungen an die Ausübung kommunaler Steuerkompetenzen

Auch bei der übertragenen Kompetenz auf Grundlage der Kommunalabgabengesetze sind die Tatbestandsmerkmale des Art. 105 Abs. 2a zu beachten.<sup>69</sup>

### 1. Verbrauch- und Aufwandsteuern

Zunächst ist auf die jeweilige Steuerart einzugehen. Dazu zählt Art. 105 Abs. 2a die Verbrauch- und Aufwandsteuern.

#### a) Verbrauchsteuern

##### aa) Definition

Nach einer allgemein gebräuchlichen Definition sind Verbrauchsteuern Warensteuern, die den Verbrauch vertretbarer, regelmäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmter Güter des ständigen Bedarfs belasten.<sup>70</sup> Sie werden aufgrund eines äußerlich erkennbaren Vorgangs von demjenigen erhoben, in dessen Sphäre sich der Vorgang verwirklicht.<sup>71</sup> Es geht um den Übergang einer Sache aus der steuerlichen Gebundenheit in den freien Verkehr.<sup>72</sup>

##### bb) Einschränkung

#### (1) „Besondere“ wirtschaftliche Leistungsfähigkeit

Teilweise wird eine „besondere“ wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gefordert,<sup>73</sup> da nur in diesem Fall eine zusätzliche Steuer gerechtfertigt sei.<sup>74</sup>

<sup>69</sup> Löwer (Fn. 27), Art. 28 Rn. 92.

<sup>70</sup> BVerfGE 98, 106 (123); BVerwGE 96, 272 (281); OVG NRW OVG 45, 38, 42; Brockmeyer (Fn. 3), Art. 105 Rn. 15; Jachmann (Fn. 42), Art. 105 Rn. 55; Kube (Fn. 52), Art. 105 Rn. 47; Pieroth (Fn. 26), Art. 105 Rn. 27; Schwarz (Fn. 52), Art. 106 Rn. 130; Siekmann (Fn. 25), Art. 105 Rn. 37; Vogel/Walter (Fn. 43), Art. 105 Rn. 121; Gern (Fn. 39), Rn. 1037.

<sup>71</sup> Vogel/Walter (Fn. 43), Art. 105 Rn. 68j Fn. 121; Gern (Fn. 39), Rn. 1037; Stern (Fn. 38), S. 1154.

<sup>72</sup> BVerfGE 89, 106 (124); BVerwGE 96, 272 (281); OVG NRW OVG 45, 38, 42; Kube (Fn. 52), Art. 105 Rn. 47; Siekmann (Fn. 25), Art. 105 Rn. 37; Friauf (Fn. 39), S. 266.

<sup>73</sup> Jarass (Fn. 26), Art. 105 Rn. 27; Stern (Fn. 38), S. 1121; ähnlich Friauf (Fn. 39), S. 267.

<sup>74</sup> Jachmann (Fn. 42), Art. 105 Rn. 59.

## (2) Überwälzbarkeit auf den Verbraucher

Regelmäßig handelt es sich bei Verbrauchsteuern um indirekte, d. h. auf den Endverbraucher zu überwälzende Steuern: Der Endverbraucher ist der Steuerträger, ohne zugleich im formellen Sinne der Steuerschuldner zu sein.<sup>75</sup> Darin liegt nicht nur ein übliches Charakteristikum, sondern nach teilweise vertretener Auffassung ein für die Annahme einer Verbrauchsteuer sogar notwendiges Kriterium.<sup>76</sup>

## (3) Gemeinwohl

Andererseits wird darauf abgestellt, ob die Verbrauchsteuer aus Gründen des Gemeinwohls erhoben wird.<sup>77</sup> Dabei soll es nicht nur auf die Aufkommensverwendung ankommen, sondern auch auf die Belastungswirkung. Geht man von einem derartigen Gemeinwohlerfordernis aus, sind die Kommunen befugt, die in der Belastung liegenden Lenkungswirkungen zu nutzen.

## (4) Konsumierbarkeit

Schließlich wird der Verbrauch auf konsumierbare Güter eingeschränkt. Nur Güter, die nach Nutzung keine dingliche Existenz mehr besitzen, sollen ein Verbrauchsgut darstellen.<sup>78</sup>

## (5) Stellungnahme

Wird einerseits anerkannt, dass Güter des ständigen Bedarfs erfasst sind, kann andererseits kaum behauptet werden, im Erwerb müsse eine besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck kommen.<sup>79</sup> Jedenfalls für den Tatbestand der „Verbrauchsteuer“ verbietet sich demnach eine Verengung auf „Luxus-Steuern“ wenn schon nicht dem Wortlaut, so zumindest der Definition nach.<sup>80</sup> Die Verbrauchsteuer wäre hinfällig, wenn sie einerseits die Grundversorgung umfassen soll, andererseits aber nur den Luxus besteuern dürfte.<sup>81</sup> Ansonsten verböte sich auch die Besteuerung der alltäglichen Güter wie Kaffee, Alkohol und Tabak, die die Allgemeinheit belasten können, ohne eine besondere Leistungsfähigkeit des Verbrauchers zum Ausdruck zu bringen.<sup>82</sup>

75 BVerfGE 98, 106 (124); BVerfGE 96, 272 (281); OVG NRW OVGE 45, 38, 42; Pieroth (Fn. 26), Art. 105 Rn. 27; Kube (Fn. 52), Art. 105 Rn. 47; Schenke (Fn. 25), Art. 105 Rn. 16; Schneider (Fn. 25), Art. 105 Rn. 34; Vogel/Walter (Fn. 43), Art. 105 Rn. 121; Gern (Fn. 39), Rn. 1037.

76 Brockmeyer (Fn. 3), Art. 105 Rn. 15; Jachmann (Fn. 42), Art. 105 Rn. 56; Bayer (Fn. 7), S. 168; Winands (Fn. 7), S. 944.

77 Ebd., Art. 105 Rn. 60.

78 Jachmann (Fn. 42), Art. 105 Rn. 55; Schwarz (Fn. 52), Art. 106 Rn. 130; Friauf (Fn. 39), S. 267; Kluth (Fn. 37); S. 1264; Konrad (Fn. 27), S. 1111.

79 Eschenbach Verpackungsteuer am Ende – Konsequenzen für das gemeindliche Steuererfindungsrecht aus dem Urteil des BVerfG vom 7.5.1998 ZKF 1998, 246 (248) m. w. N. in Fn. 38; vgl. Konrad (Fn. 27), S. 1111.

80 Schneider (Fn. 25), Art. 105 Rn. 34; anders aber Schmidt-Jortzig (Fn. 4), Rn. 766; vgl. auch Eschenbach Die kommunalen Verbrauch- und Aufwandsteuern – Versuch einer klarstellenden Bestandsaufnahme KStZ 1990, 121 (124) und 147 (149).

81 Jachmann (Fn. 42), Art. 105 Rn. 59.

82 Ebd., Art. 105 Rn. 59.

Die Überwälzung der Steuer hängt von der jeweiligen Kalkulation und Umsetzung des Marktakteurs ab.<sup>83</sup> Für die Begründung einer Kompetenz kann es daher nicht auf die tatsächliche Überwälzung ankommen. Im Ergebnis kann – jedenfalls dem Grunde nach – jede Steuer auf den Verbraucher abgewälzt werden. Eine taugliche Einschränkung der Verbrauchsteuer ist deshalb auch durch das Kriterium der Abwälzbarkeit nicht zu gewinnen. Es genügt, dass das freie Verhalten des Einzelnen Ziel des Eingriffes ist.<sup>84</sup> Bemühungen, den Bürger vor steuerlicher Überlastung zu schützen, sind in der materiellen Überprüfung anzustellen.

Je nach Weite des Verständnisses bietet auch das „Gemeinwohl“ keine Einschränkung. Jeder finanzielle Zuwachs ist im Interesse des Kommunalhaushaltes. Bei einem engeren Verständnis liegt es in der willkürlichen, wertenden Betrachtung, ob die Lenkungswirkung dem Allgemeinwohl entspricht. „Zwecklose“ Steuern oder solche, die verfassungsrechtlich geschützte Rechtsgüter berühren, sind materiellrechtlich zu überprüfen und können nicht die Kompetenz der Gemeinde hindern. Daher ist auch das Kriterium des Gemeinwohls ungeeignet. Es ergibt sich außerdem weder aus dem Wortlaut noch aus der Intention der Verfassung.

Die Konsumierbarkeit folgt hingegen bereits aus dem Wortlaut. Allerdings verweist das Wort „Verbrauch“ keineswegs notwendig auf die Aufhebung der dinglichen Existenz. Nach dem Wortverständnis ist eine Sache auch dann „verbraucht“, wenn sie zwar dinglich noch existiert, aber objektiv keine Nutzungsperspektive mehr eröffnet. Richtiger erscheint es daher, auf die wirtschaftliche Werthaltigkeit des Gutes abzustellen.<sup>85</sup>

## b) Aufwandsteuern

### aa) Definition

Eine Aufwandsteuer soll dann vorliegen, wenn an die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit angeknüpft wird.<sup>86</sup>

### bb) Einschränkungen

#### (1) Ausschluss reiner Geld- oder Vermögensanlagen

Gelegentlich wird der Ausschluss von reinen Geld- oder Vermögensanlagen und eine Beschränkung auf den konsumtiven Aufwand befürwortet.<sup>87</sup>

<sup>83</sup> BVerfGE 14, 76 (96).

<sup>84</sup> *Jachmann* (Fn. 42), Art. 105 Rn. 55.

<sup>85</sup> *OVG NRW* OVG 45, 38, 43; *Müller-Dehn* Anmerkung zu BVerwGE 96, 272 JZ 1995, 200 (201).

<sup>86</sup> *BVerfG NVwZ* 1997, 573 (574); BVerfGE 123, 1 (15); *BVerfG NVwZ* 2010, 1022; BVerwGE 96, 272 (281); *OVG Sachsen-Anhalt* ZKF 2011, 71; *Brockmeyer* (Fn. 2), Art. 105 Rn. 15; *Schenke* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 17; *Schwarz* (Fn. 52), Art. 106 Rn. 131; *Gern* (Fn. 39), Rn. 1038.

<sup>87</sup> BVerwGE 99, 303, 305; *Jachmann* (Fn. 42), Art. 105 Rn. 61; *Siekmann* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 38.

## (2) Besondere Leistungsfähigkeit

Manche Autoren und auch Teile der Rechtsprechung fordern einen besonderen Aufwand, bei dem die über den allgemeinen Lebensbedarf hinausgehende Einkommensverwendung zum Ausdruck kommt.<sup>88</sup> Andere lassen die Besteuerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausreichen, die wiederum bereits durch die Einkommensverwendung selbst indiziert werde.<sup>89</sup> Jedenfalls soll es auf die gesetzliche Typisierung und nicht auf die Feststellung im Einzelfall ankommen.<sup>90</sup>

## (3) Tatsächlicher oder rechtlicher Zustand einer Sache

Eine verbreitete Ansicht will an das Halten oder den Gebrauch von nicht zum Verbrauch bestimmten Gütern anknüpfen und damit den tatsächlichen oder rechtlichen Zustand der Sache belasten.<sup>91</sup>

## (4) Überwälzbarkeit

Ebenso wie bei der Verbrauchsteuer wird auch bei der Aufwandsteuer die Abwälzbarkeit bisweilen als Wesensmerkmal betrachtet.<sup>92</sup> Hintergrund sei, dass in Wahrheit derjenige besteuert werden solle, der den Aufwand betreibe.<sup>93</sup> Demgegenüber wird angeführt, dass es für die Aufwandsteuer gerade typisch sei, dass es sich um eine direkte Steuer handle.<sup>94</sup>

## (5) Stellungnahme und Abgrenzung zur Verbrauchsteuer

Dem zuletzt genannten Kriterium der Abwälzbarkeit ist ebenso wie bei der Verbrauchsteuer entgegenzuhalten, dass es vom Verhalten der Parteien abhängig ist,<sup>95</sup> aber bei jeder Steuer möglich ist. Das zeigt sich schon darin, dass das Kriterium sowohl bei der Aufwand- als auch bei der Verbrauchsteuer genannt wird; daher kann es auch nicht als Abgrenzungskriterium dienen.<sup>96</sup> *BFH* und *BVerfG* ist im Ergebnis beizupflichten, wenn sie in der Abwälzbarkeit kein prägendes, kompetenzbegründendes Wesensmerkmal erkennen.<sup>97</sup>

88 BVerwGE 96, 272 (282); *BayVerfGH* VerfGHE 45, 33, 41 f.; *OVG NRW* OVG 45, 38, 43; *Fischer-Menshausen* (Fn. 14), Art. 105 Rn. 24; *Heun* (Fn. 27), Art. 105 Rn. 39; *Siekmann* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 38; *Gern* (Fn. 39), Rn. 1038.

89 *BVerfG* NVwZ 1997, 573 (574); *Schneider* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 34; *Jachmann* (Fn. 42), Art. 105 Rn. 61.

90 *BVerfG* NVwZ 2010, 1022 (1023).

91 *Jachmann* (Fn. 42), Art. 105 Rn. 61; *Kube* (Fn. 52), Art. 105 Rn. 48; *Pieroth* (Fn. 26), Art. 105 Rn. 27; *Schneider* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 34; *Schwarz* (Fn. 52), Art. 106 Rn. 131; *Vogel/Walter* (Fn. 43), Art. 105 Rn. 121; *Gern* (Fn. 39), Rn. 1038.

92 *OVG Schleswig-Holstein* GewArch 2004, 380; ähnlich *VG Stuttgart* Urteil vom 18.2.2009 Az 8 K 3386/08, Rn. 20 zitiert nach juris = BeckRS 2009, 32 164.

93 BVerfGE 31, 8 (20).

94 *Schneider* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 33; *Vogel/Walter* (Fn. 43), Art. 105 Rn. 121; *Gern* (Fn. 39), Rn. 1038; für zwingend haltend sogar *Bayer* (Fn. 7), S. 165.

95 Vgl. dazu beispielhaft *OVG Sachsen* Beschluss vom 16. 3. 2010 Az 5 B 505/09, Rn. 10 zitiert nach juris = BeckRS 2010, 47 718.

96 So aber wohl *Brockmeyer* (Fn. 3), Art. 105 Rn. 15; *Siekmann* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 41; *Vogel/Walter* (Fn. 43), Art. 105 Rn. 121.

97 *BFH/NV* 2010, 1144 unter Berufung auf BVerfGE 123, 1.

Ob es sich um eine Geld- oder Vermögensanlage handelt oder nicht, ist von den subjektiven Vorstellungen des Handelnden abhängig und kann nicht Ausgangspunkt für das Vorliegen einer Gesetzgebungskompetenz sein.<sup>98</sup> Auch in der Kapitalverschiebung kann der Aufwand für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommen. Der Hintergrund dieser Einschränkung bleibt unklar.

Der Einschränkung auf die Belastung einer „besonderen“ wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit fehlt – ähnlich wie bei der Verbrauchsteuer – die Grundlage. Der persönliche Lebensbedarf kommt schon durch die Einkommensverwendung selbst zum Ausdruck; ob dieser Aufwand ein besonderer oder ein üblicher ist, ist von den Verhältnissen des Einzelnen abhängig und kann vom Gesetzgeber nicht vorab beurteilt werden; dies ist aber auch nicht erforderlich.<sup>99</sup> Das Abstellen auf den konsumtiven Aufwand ist ebenso wenig überzeugend, wird dieser doch gerade vom Verbrauch und nicht vom Gebrauch erfasst.<sup>100</sup>

Es ist aber festzuhalten, dass mit jeder Einkommensverwendung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit – wenn auch nur in begrenztem Maße – offenbart wird. Dies muss für die Verbrauch- und die Aufwandsteuer gleichermaßen gelten. Die Abgrenzung zwischen beiden Steuern ist daher schwierig;<sup>101</sup> sie wird auch für entbehrlich gehalten.<sup>102</sup> Indessen sind in Artt. 106 Abs. 1 Nr. 2, 108 Abs. 1 lediglich die Verbrauchsteuern genannt. Daraus folgt, dass es eine trennscharfe Abgrenzung geben muss, auch wenn sie für die Gemeindesteuern wegen der gemeinsamen Nennung in Artt. 105 Abs. 2a, 106 Abs. 6 bedeutungslos zu sein scheint.

Die Aufwandsteuer kann als Unterfall der Verbrauchsteuer verstanden werden.<sup>103</sup> Dagegen spricht jedoch zum einen, dass in Art. 105 Abs. 2a beide Steuerarten nebeneinander aufgezählt sind,<sup>104</sup> und zum anderen, dass der Gesetzgeber in den Artt. 106 Abs. 1 Nr. 2, 108 Abs. 1 anders verfahren ist.

Anknüpfungspunkt mag sein, dass der Verbrauch auf den alltäglichen Bedarf und der Aufwand auf den persönlichen Lebensbedarf abstellt. Beide versuchen damit, die Werthaltigkeit der Sache für den Verwender in den Blick zu nehmen, ohne aber – nach dem hier vertretenen Standpunkt – Reichtum zu besteuern. Allerdings bestimmt der persönliche Lebensbedarf auch den alltäglichen Bedarf, sodass eine Abschichtung auf dieser Ebene scheitern muss. Erfolgversprechender erscheint in Anlehnung an den Wortlaut eine Abgrenzung nach der Art des Gutes. Danach sind Verbrauchsteuern darauf angelegt, diejenigen Sachen zu besteuern, die typischer-

98 *Siekmann* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 40.

99 *Eschenbach* (Fn. 80), S. 124; im Ansatz auch *Bayer* (Fn. 25), S. 294.

100 BVerwGE 96, 272 (282).

101 *Kube* (Fn. 52), Art. 105 Rn. 48; nach *Fischer-Menshausen* (Fn. 14), Art. 105 Rn. 24 und *Heun* (Fn. 27), Art. 105 Rn. 39 und *Stern* (Fn. 38), S. 1121 handelt es sich um eine „gemeinsame Kategorie mit unterschiedlichen Schattierungen aber fließenden Übergängen“.

102 *Fischer-Menshausen* (Fn. 14), Art. 105 Rn. 24; *Gern* (Fn. 39), Rn. 1038.

103 BVerwGE 96, 272 (281); *Jakob* Die Zulässigkeit kommunaler „Bagatellsteuern“ nach der neuen Finanzverfassung BayVBl 1971, 249 (251).

104 *Jachmann* (Fn. 42), Art. 105 Rn. 61.

weise kurzfristig ihre Werthaltigkeit verlieren.<sup>105</sup> Demgegenüber rückt der getriebene Aufwand in das Blickfeld des Fiskus, wenn eine Sache typischerweise für längere Zeit nutzbar ist, ohne wertlos zu werden, also für den Gebrauch geeignet ist.<sup>106</sup>

c) Einzelfälle

aa) Kommunale Verpackungsteuer: die Abgrenzung zur Verkehrsteuer

Der Verpackungsteuer unterliegt die Verwendung von Einwegverpackungen, in denen Speisen und Getränke zum Verzehr an Ort und Stelle verkauft werden.<sup>107</sup> Da die Einwegverpackung nach dem Verzehr des mitveräußerten Nahrungsmittels, der in unmittelbaren Zusammenhang mit der Abgabe der Verpackung steht, seine Werthaltigkeit verliert und keine Verwendung für längere Dauer beabsichtigt ist,<sup>108</sup> scheidet die Einordnung als Aufwandsteuer aus. Dagegen wendet *Friauf* ein, dass die Verpackung schon nicht Bestandteil des Erwerbvorgangs sei.<sup>109</sup> Die Kontrahenten sind sich jedoch darüber einig, dass auch für die Verpackung der Speise oder des Getränks das Eigentum übergehen soll, und der Veräußerer berechnet die Verpackungskosten in den Kaufpreis ein. Wäre die Verpackung vom Erwerb nicht erfasst, würden zivilrechtliche Herausgabeansprüche (Vindikation und Kondiktion) bestehen. Diese Konstruktion ist zivilrechtlich nicht haltbar.<sup>110</sup>

Aktuell wird jedoch die Abgrenzung der Verbrauchsteuer zur Verkehrsteuer, für welche die Kommunen nicht (mehr) die derivative Kompetenz besitzen. Bei der Verkehrsteuer ist entscheidender Anknüpfungsmoment der rechtsgeschäftliche Vorgang, während die Verbrauchsteuer auf die Verwendung der Sache Bezug nimmt.<sup>111</sup> Zwar wird bei der Abgabe von Einwegverpackungen auch der Veräußerungsvorgang herangezogen; es ist jedoch (wertend) zu betrachten, ob der Grund der Besteuerung in der Verwendung oder dem Rechtsgeschäft liegt. Das technische Abstellen auf das Rechtsgeschäft selbst hindert daher nicht die Einordnung als Verbrauchsteuer.<sup>112</sup> Bei der Verpackungsteuer ist Besteuerungsgrund der umweltpolitische Lenkungszweck, die Nutzung von Einwegverpackungen zu verhindern, sodass es sich um eine Verbrauchsteuer handelt. Das wird durch ein Indiz gestützt, das regelmäßig, wenn auch nicht zwingend, die Unterscheidung ausmacht: Die Verkehrsteuer hat einen wertbezogenen Steuermaßstab, die Verbrauchsteuer hingegen meist einen mengenbezogenen.<sup>113</sup>

105 Ähnlich *Fischer-Menshausen* (Fn. 14), Art. 105 Rn. 24; *Heun* (Fn. 27), Art. 105 Rn. 39.

106 Vgl. *Kube* (Fn. 52), Art. 105 Rn. 48; *Bayer* (Fn. 7), S. 166; *Eschenbach* (Fn. 80), S. 124; *Kluth* (Fn. 37), S. 1263.

107 *Gern* (Fn. 39), Rn. 1048.

108 Es handelt sich hierbei in erster Linie um Verpackungen in Fast-Food-Restaurants und aus Automaten.

109 So aber – ohne Begründung als „extra commercium“ bezeichnend – *Friauf* (Fn. 39), S. 266.

110 Siehe auch *Eschenbach* (Fn. 79), S. 248.

111 *Stern* (Fn. 38), S. 1155; *Eschenbach* (Fn. 79), S. 249.

112 BVerfGE 14, 76 (96); BVerwGE 96, 272 (282); OVG NRW OVG 45, 38, 43; *Kluth* (Fn. 37), S. 1263.

113 BVerwGE 96, 272 (282); OVG NRW OVG 45, 38, 43; *Benkmann/Gaulke* Kommunale Getränkeverpackungssteuer ZKF 1990, 98 (99); *Konrad* (Fn. 27), S. 1112.

## bb) Zweitwohnungsteuer

Die Zweitwohnungsteuer erfasst das Innehaben einer Zweitwohnung im Gemeindegebiet.<sup>114</sup> Fraglich ist, ob es sich um eine Aufwandsteuer handelt.<sup>115</sup> Dagegen wird angeführt, dass der Charakter einer Aufwandsteuer dem Beweggrund, den Steuer-schuldner zur Verlegung seines Hauptwohnsitzes zu veranlassen, entgegen stünde.<sup>116</sup> Nach der hier vorgenommenen Einordnung sind Lenkungswirkungen jedoch weitgehend zulässig. Zweifelsohne kommt im Erwerb oder der Nutzung einer weiteren – und damit auch jeder weiteren – Wohnung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck.<sup>117</sup>

Einschränkungen, die darauf abzielen, den Aufwand als nicht mehr dem „persönlichen Lebensbedarf“ zurechenbar darzustellen, werden gemacht, wenn die Wohnung nicht zur Eigennutzung, sondern nur zur Ertragserzielung gehalten wird.<sup>118</sup> Indessen kommt gerade in der Verwendung des Einkommens zur Kapitalmehrung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck. Es kann zudem dem persönlichen – nicht dem durchschnittlichen – Lebensbedarf entsprechen, auch Wohnungen zur Fremd- oder gewerblichen Nutzung zu verwenden. Ebenso wie bei der Ausübung des Jagdrechts<sup>119</sup> kommt es nur darauf an, dass der entsprechende Aufwand tatsächlich getrieben wird, nicht, ob Früchte erzielt werden.<sup>120</sup> Unabhängig davon ist die Frage der Unzulässigkeit der Zweitwohnungsteuer wegen eines Grundrechtsverstoßes zu beurteilen.<sup>121</sup>

## cc) Fahrradsteuer

Von *Gern* abgelehnt wird die Kompetenz zur Rechtsetzung für eine Fahrradsteuer, da sich darin kein besonderer Aufwand widerspiegeln.<sup>122</sup> Demgegenüber bejaht er eine Besteuerung von Reitpferden<sup>123</sup> oder Zweitfernsehern<sup>124</sup>. Daran wird deutlich, dass das Merkmal der „besonderen“ wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit willkürlich ist. Die Wertbetrachtung kann für das Fahrrad günstiger ausfallen als für den Fernseher. Es hängt von der persönlichen Lebensphilosophie und nicht von der Leistungs-

---

114 *Gern* (Fn. 39), Rn. 1046.

115 So *OVG Sachsen-Anhalt* Beschluss vom 25.1.2010 Az 4 L 108/09, Rn. 6 zitiert nach juris = BeckRS 2010, 47 170; *Gern* (Fn. 39), Rn. 1046.

116 *Siekmann* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 40.

117 Wohl selbst die „besondere“ Leistungsfähigkeit, *OVG Sachsen-Anhalt* ZKF 2011, 71.

118 *Brockmeyer* (Fn. 3), Art. 105 Rn. 17a; *Jachmann* (Fn. 42), Art. 105 Rn. 63; *Gern* (Fn. 39), Rn. 1046.

119 Insoweit wohl unstrittig Aufwandsteuer, vgl. *Gern* (Fn. 39), Rn. 1049.

120 So macht es bei der Jagdsteuer keinen Unterschied, ob das erlegte Wild veräußert oder selbst verzehrt wird. Ebensowenig kann es darauf ankommen, ob eine Wohnung selbst bewohnt oder vermietet wird.

121 Vgl. zu einem Verstoß gegen Art. 6 I bei *Kube* (Fn. 52), Art. 105 Rn. 51.1.

122 *Gern* (Fn. 39), Rn. 1050.

123 *Gern* (Fn. 39), Rn. 1050; ebenso *BayVGH* VGHE 35, 39.

124 *Gern* (Fn. 39), Rn. 1050.



fähigkeit ab, welcher Gegenstand angeschafft wird. Die Verwendung beider Gegenstände ist unter die Aufwandsteuer zu subsumieren.<sup>125</sup>

## 2. Örtlichkeit

Weiter müssen die Aufwand- und Verbrauchsteuern örtlich sein, um von den Gemeinden erhoben werden zu dürfen. Sinn des Örtlichkeitskriteriums ist neben der Kompetenzabgrenzung<sup>126</sup> auch die Begründung einer Interessenklammer, die sicherstellt, dass der Abgabepflichtige den Zusammenhang zwischen der kommunalen Leistungsfähigkeit und der örtlichen Gemeinschaft erkennt und sich in letztere aktiv einbringt.<sup>127</sup>

### a) Örtlich bedingter Wirkungskreis

Vormals fand sich im Gesetz die Formulierung des örtlich bedingten Wirkungskreises. Dafür wurde die Definition geprägt, dass die Steuer dann örtlich ist, wenn sie an örtliche Gegebenheiten, vor allem an die Belegenheit einer Sache oder an einen Vorgang im Gebiet der steuererhebenden Gemeinde anknüpft und wegen der Begrenzung ihrer unmittelbaren Wirkungen auf das Gemeindegebiet nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Steuereffekte führen kann.<sup>128</sup> Der Gesetzgeber ist von dieser Formulierung abgewichen, da er sie für nicht eindeutig geklärt und daher wenig sinnvoll erachtete. Dabei ließ er keinen Zweifel daran, dass die bestehenden „kleinen Gemeindesteuern“ erfasst bleiben sollen.<sup>129</sup> Auch heute wird die Örtlichkeit weitgehend mit dem örtlich bedingten Wirkungskreis gleichgesetzt.<sup>130</sup> Davon distanzieren sich *Siekmann* und *Stern* unter Berufung auf die Abkehr des Gesetzge-

125 Freilich ist bei der Fahrradsteuer das Merkmal der Örtlichkeit fragwürdig. Dass die Lenkungswirkung zudem als unerwünscht betrachtet wird, zeigt sich darin, dass (jedenfalls 1998) kein EU-Mitgliedsstaat sie erhoben hat, vgl. Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. C 304/44 vom 2.10.1998.

126 Die Kompetenzabgrenzung außer Acht lassend und einseitig auf den Steuerpflichtigen abstellend hingegen *Tipke* Über ungleichmäßige Besteuerung durch kommunale Verbrauch- und Aufwandsteuern DÖV 1995, 1027 (1029).

127 Vgl. *Maunz* in *Maunz/Dürig* VI 56. Lieferung (10/2009), Art. 105 Rn. 56; *Schwarting* (Fn. 2), S. 41.

128 Erstmals BVerfGE 16, 306 (327); BVerwGE 96, 272 (283); OVG NRW OVG 45, 38, 44; *Brockmeyer* (Fn. 3), Art. 105 Rn. 16; *Dahmen/Küffmann* (Fn. 56), § 3 1.2; *Ermel* (Fn. 57), § 7 S. 56; *Heun* (Fn. 27), Art. 105 Rn. 39; *Jachmann* (Fn. 42), Art. 105 Rn. 65; *Kube* (Fn. 52), Art. 105 Rn. 49; *Pieroth* (Fn. 26), Art. 105 Rn. 28; *Schenke* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 18; *Schneider* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 35; *Schuppert* (Fn. 67), Art. 105 Rn. 48; *Schwarz* (Fn. 52), Art. 106 Rn. 128; *Vogel/Walter* (Fn. 43), Art. 105 Rn. 121; *Gern* (Fn. 39), Rn. 1039; *Schwarz* (Fn. 34), S. 55; ähnlich *Müller-Dehn* (Fn. 84), S. 201.

129 BT-Drs 5/2861-Entwurf, Rn. 130, 306.

130 BVerfGE 40, 56 (61); BVerfG NVwZ 1997, 573 (574); BVerfGE 123, 1 (15); BVerwGE 96, 272 (283); OVG NRW OVG 45, 38, 44; *Ermel* (Fn. 57), § 7 S. 56; *Heun* (Fn. 27), Art. 105 Rn. 39; *Jachmann* (Fn. 42), Art. 105 Rn. 64; *Schwarz* (Fn. 52), Art. 106 Rn. 132; *Pagenkopf* Das Gemeindefinanzsystem und seine Problematik 1978, S. 50; *Kluth* (Fn. 37), S. 1264.

bers von der bisherigen Formulierung, können aber ihrerseits kein tatsächlich anderes Verständnis der Örtlichkeit präsentieren.<sup>131</sup> *Bayer* will auf die Wirkung im Gemeindegebiet mangels Messbarkeit verzichten.<sup>132</sup> In Wahrheit ist die historische Textänderung keine Abwendung vom traditionellen Verständnis, sondern dient lediglich dazu, Missverständnisse zu vermeiden.<sup>133</sup> Indem die gefestigte Definition sowohl auf die Belegenheit der Sache als auch auf die Auswirkungen im Gemeindegebiet abstellt, deckt sie alle Aspekte des Wortverständnisses ab.

b) Rechtsetzung durch andere Gemeinden

Zu problematisieren ist, ob die parallele Einführung einer gleichen oder gleichartigen Steuer durch einzelne oder sogar alle anderen Gemeinden des Bundeslandes der Örtlichkeit schaden kann. Weitgehend einheitlich wird die Besteuerung durch lediglich mehrere Gemeinden für zulässig gehalten.<sup>134</sup> Kontrovers diskutiert wird jedoch, ob auch alle Gemeinden einander entsprechende Steuersatzungen erlassen dürfen.<sup>135</sup> Angesichts der Rechtslage in einigen Bundesländern, die ihre Gemeinden zur Erhebung örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern verpflichten,<sup>136</sup> ist diese Frage nicht nur theoretischer Natur. Nach dem oben dargestellten Verständnis der Örtlichkeit kommt es nicht auf die Anzahl der erhebenden Gemeinden an, sondern nur darauf, dass die Besteuerung im jeweiligen Fall an die Belegenheit und die örtlichen Auswirkungen anknüpft. Die Einführung gleichartiger Steuern in mehreren oder gar allen Gemeinden schadet nicht, da es dadurch nicht dazu kommen kann, dass ein Steuergefälle eintritt,<sup>137</sup> senkt die Anforderungen an die örtliche Radizierung aber auch nicht ab. Der Bezugspunkt ist also jeweils isoliert die steuerrechtsetzende Gebietskörperschaft.<sup>138</sup> Es wäre auch nicht einzusehen, dass die Kompetenznutzung durch mehrere Gemeinden zum Kompetenzverlust für alle führte.<sup>139</sup> Außerdem ist nach der Systematik des Grundgesetzes, das die Kompetenz explizit dem Landesgesetzgeber zuweist, ohne dass dieser delegieren müsste, offensichtlich, dass auch dieser selbst mit Ertrag für alle Gemeinden oder Kreise die Steuer erheben kann.

131 *Siekmann* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 42 f.; *Stern* (Fn. 38), S. 1122.

132 *Bayer* (Fn. 7), S. 167; wohl auch *Benkmann/Gaulke* (Rn. 113), S. 101.

133 *Stern* (Fn. 38), S. 1120; vgl. *Bayer* (Fn. 25), S. 293.

134 *Heun* (Fn. 27), Art. 105 Rn. 40; *Jachmann* (Fn. 42), Art. 105 Rn. 65; *Kube* (Fn. 52), Art. 105 Rn. 49; *Pieroth* (Fn. 26), Art. 105 Rn. 28; *Schenke* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 18; *Schwarz* (Fn. 52), Art. 106 Rn. 132; *Siekmann* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 43; *Gern* (Fn. 39), Rn. 1039.

135 Dafür vgl. BT-Drs 5/2861-Entwurf, Rn. 130; *Heun* (Fn. 27), Art. 105 Rn. 40; *Jachmann* (Fn. 42), Art. 105 Rn. 65; *Schwarz* (Fn. 52), Art. 106 Rn. 132; *Siekmann* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 43; dagegen aber *Kube* (Fn. 52), Art. 105 Rn. 46; *Pieroth* (Fn. 26), Art. 105 Rn. 28.

136 Vgl. § 9 III KAG Baden-Württemberg, § 3 III KAG Saarland.

137 Kritisch wohl *Schenke* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 18.

138 *Jachmann* (Fn. 42), Art. 105 Rn. 65.

139 Ähnlich *Dahmen/Küffmann* (Fn. 56), § 3 I.2.

## c) Bezugspunkt

Es wird unterschieden, ob der örtliche Bezug im typischen Fall<sup>140</sup> oder nach der normativen Ausgestaltung des Steuertatbestandes vorliegen muss.<sup>141</sup> Der Gesetzgeber selbst legt den zu steuernden Tatbestand fest; dabei kann er auch seltene Fälle erfassen. Bei der Begutachtung, ob dieser normierte Fall die nötige Örtlichkeit aufweist, ist eine allgemeine, unter Berücksichtigung des Standardverhaltens vorzunehmende wertende Betrachtung unentbehrlich.<sup>142</sup> Wollte man nur jede Denkmöglichkeit der Außerörtlichkeit ausreichen lassen, so wäre jedenfalls die örtliche Verbrauchsteuer der Bedeutungslosigkeit nahe, denn die Nutzung einer erworbenen Sache kann theoretisch immer auch auf gemeindefremden Gebiet erfolgen, wenn dies auch dem normativen Normalfall zuwider läuft. Gibt es jedoch bedeutende Anhaltspunkte dafür, dass über die bloße Denkmöglichkeit hinaus der Verbrauch außerhalb des Gemeindegebietes stattfindet, ist die örtliche Radizierung nicht gewahrt.

## d) Einzelfälle

## aa) Verpackungsteuer

Die Verpackungsteuer kann wegen des Erfordernisses der Ortsbezogenheit nur dann erhoben werden, wenn sie auf den Verbrauch an Ort und Stelle angelegt ist.<sup>143</sup> Die Besteuerung der Verwendung von Einweggeschirr zum späteren anderweitigen Verbrauch wäre unzulässig, da dabei der Verbrauch im Rahmen der Gebietsgemarkung nicht sichergestellt ist.<sup>144</sup> Schwierigkeiten bereitet der Automatenverkauf. Insofern hier Getränk oder Speise ohne Wiederverschlussmöglichkeit angeboten werden, kann vom Verzehr und daher auch der Nutzlosigkeit der Verpackung an Ort und Stelle ausgegangen werden. Ist jedoch ein Transport ohne Verderb der erworbenen Nahrung möglich, so kann auch bei wertender Betrachtung nicht von einem Verzehr auf dem Gemeindegebiet ausgegangen werden.<sup>145</sup>

Solche Verpackungen unterfallen daher nicht der örtlichen (Aufwand-) Steuer.<sup>146</sup> Die gleiche Problematik ist bei Fast-Food-Restaurants vorzufinden. Insofern der Erwerb im Restaurant zum Verzehr vor Ort erfolgt, wird der Verbrauch auch auf dem Gemeindegebiet stattfinden.<sup>147</sup> Wird hingegen bereits an der Kasse auf den Mitnahmewunsch hingewiesen, so kann der Verbrauch innerhalb der Gemarkung nicht hinrei-

140 Brockmeyer (Fn. 3), Art. 105 Rn. 16; Schenke (Fn. 25), Art. 105 Rn. 18.

141 BVerwGE 96, 272 (284); Dahmen/Küffmann (Fn. 56), § 3 1.2.; Fischer-Menshausen (Fn. 14), Art. 105 Rn. 24; Jachmann (Fn. 42), Art. 105 Rn. 65; Schneider (Fn. 25), Art. 105 Rn. 35.

142 Vgl. BVerfGE 14, 76, 92.

143 BVerwGE 96, 272 (284 f.); OVG NRW OVG 45, 38, 44; Schwarting (Fn. 2), S. 174.

144 Vgl. Brockmeyer (Fn. 3), Art. 105 Rn. 17a; Kluth (Fn. 37), S. 1264.

145 Zu denken ist etwa an den Verkauf von verschlossenen Getränkeflaschen an Tankstellen.

146 So auch BVerwGE 96, 272 (284).

147 Die Mitnahme von Resten samt Verpackung ist als atypischer Fall nicht einzubeziehen (siehe dazu oben Abschnitt III. 2. c)).

chend gesichert werden.<sup>148</sup> Verstärkte Schwierigkeiten treten beim Verkauf an Drive-In-Restaurants auf. Das *BVerfG* sieht darin nur eine besondere Verbrauchsform, die keiner anderen Wertung unterliege.<sup>149</sup> Tatsächlich ist hierbei ein Verbrauch außerhalb nicht nur denkbar, sondern auch ein häufiger und damit regelungsbedürftiger Fall. Selbst bei offenen Getränken kann hier, auch angesichts der hohen Mobilität mittels des Autos,<sup>150</sup> ein Verbrauch außerhalb des Gemeindegebiets nicht hinreichend sicher ausgeschlossen werden.<sup>151</sup>

#### bb) Speiseeissteuer

Demgegenüber hielt das *BVerfG* die Speiseeissteuer mangels Ortsbezogenheit für unzulässig.<sup>152</sup> Das entsprechende Gesetz besteuerte nicht nur den Verzehr an Ort und Stelle, sondern jegliche Abgabe zum Verbrauch. Die Regeln der Lebenserfahrung sollten nicht ausreichen, sondern der normative Tatbestand müsse die Örtlichkeit umfassen.<sup>153</sup> Insofern nach Auslegung des Tatbestandes hinreichend deutlich ist, dass beispielsweise nur der Verbrauch nach Erwerb an Eisdielen erfasst ist, ist mit der normativen Ergänzung des Verzehrs „an Ort und Stelle“ kein sachlicher Mehrwert erreicht.<sup>154</sup> Schon wegen der sich verändernden Konsistenz wird dieses Eis im Gemeindegebiet, an Ort und Stelle, verzehrt werden. Wird hingegen auch die Abgabe von anderen Einrichtungen und in nicht zubereiteter Form erfasst, kann das Speiseeis in nicht unwahrscheinlichen Fällen auch in ein anderes Gebiet transportiert und dort verzehrt werden.<sup>155</sup> Dieser Tatbestand kann dann nicht unter das Erfordernis der Örtlichkeit subsumiert werden.

### 3. Gleichartigkeitsverbot

Aufs höchste umstritten ist die Interpretation der Gleichartigkeit in Art. 105 Abs. 2a. Schon für das allgemeine ungeschriebene Gleichartigkeitsverbot aus den Artt. 105 Abs. 2, 72 Abs. 1 ist anerkannt, dass das Land keine Steuerrechtssetzungsbefugnis hat, wenn die beabsichtigte Steuer einer Bundessteuer gleichartig ist.<sup>156</sup> Um nicht die

148 Es kommt auf die Ausgestaltung des jeweiligen Gesetzes an. Denkbar wäre eine Unterscheidung von warmen und kalten Speisen sowie die Entfernung zur Grenze der Gebietskörperschaft. Für eine pauschale Regelung fehlt die Kompetenz.

149 Ohne nähere Ausführungen *BVerfGE* 98, 106 (124).

150 Eine andere Bewertung kann sich bei einem Erwerb durch Fußgänger am Drive-In-Schalter ergeben, auch wenn dieser Fall wegen seiner Atypizität keiner Regelung bedarf (siehe dazu oben Abschnitt III. 2. c)).

151 *Konrad* (Fn. 27), S. 1113; ähnlich *Eschenbach* (Fn. 79), S. 249.

152 *BVerfGE* 16, 306 (328); *Schwarting* (Fn. 2), S. 174.

153 *BVerfGE* 16, 306 (328).

154 Darauf bestehend aber *BVerfGE* 16, 306 (327).

155 So der Kauf im Großhandel im benachbarten Gemeindegebiet zur Lagerung in der heimischen Tiefkühltruhe.

156 Vgl. *Bultmann* Das Gleichartigkeitsverbot der Art. 105 Abs. 2 und Abs. 2a GG unter besonderer Berücksichtigung des Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts *DStZ* 1996, 760 m. w. N.

gleiche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit auszuschöpfen, soll dort eine Unterscheidung in wesentlichen Merkmalen, d. h. nach Steuergegenstand, Steuermaßstab, Art der Erhebungstechnik und wirtschaftlichen Auswirkungen erforderlich sein.<sup>157</sup> Weitgehende Einigkeit besteht darin, dass diese Merkmale zumindest im Grundsatz auch für das besondere, ausdrücklich in Art. 105 Abs. 2a niedergelegte Gleichartigkeitsverbot Geltung beanspruchen können.<sup>158</sup>

a) Ausnahme für herkömmliche Steuern

Die Rechtsprechung hat zunächst offen gelassen, ob für Art. 105 Abs. 2a ein anderes Verständnis angesagt ist,<sup>159</sup> und beschränkte sich auf die Feststellung, dass der Begriff nicht weiter gehen dürfe als der des Art. 105 Abs. 2.<sup>160</sup> Inzwischen präferiert sie, wie auch die ganz überwiegende Ansicht in der Literatur, dass die „herkömmlichen“, also die am 1.1.1970 bereits geltenden Steuern keiner Gleichartigkeitskontrolle zu unterwerfen sind.<sup>161</sup> Als Begründung wird der in der Entstehungsgeschichte zum Ausdruck kommende Schutz der Kommunalsteuern angeführt.<sup>162</sup> In der Tat wollte der Gesetzgeber keine Veränderung herbeiführen<sup>163</sup> und das Steuererfindungsrecht nach Maßgabe der Landesgesetzgebung erhalten.<sup>164</sup> Wenn *Vogel/Walter* demgegenüber fordern, dass dies explizit in den Verfassungstext hätte aufgenommen werden müssen,<sup>165</sup> so wird die Auslegung einseitig auf den Wortlaut reduziert, ohne die Historie und den Zweck zu berücksichtigen. Ob allerdings diese vermeintliche Ausnahme der Örtlichkeit erforderlich ist, bleibt zu untersuchen. Sie lässt sich jedenfalls begründen.

Ferner finden sich Ausführungen dazu, dass ein weiteres Verständnis als in Art. 105 Abs. 2 geboten sei, um ein Leerlaufen der Regelung zu vermeiden.<sup>166</sup> Ansonsten hätte

157 BVerfGE 98, 106, 124; *Kube* (Fn. 52), Art. 105 Rn. 50; *Schneider* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 36; *Pagenkopf* (Fn. 130), S. 53.

158 Vgl. BVerwGE 96, 272 (286); *Fischer-Menshausen* (Fn. 14), Art. 105 Rn. 20; *Jachmann* (Fn. 42), Art. 105 Rn. 66; *Kube* (Fn. 52), Art. 105 Rn. 40; *Pieroth* (Fn. 26), Art. 105 Rn. 26; *Stern* (Fn. 38), S. 1120; *Henneke* (Fn. 3), S. 576.

159 BVerfGE 40, 56 (64); BVerfGE 69, 174 (183).

160 BVerwGE 96, 272 (286).

161 BVerwGE 96, 272 (286); *VG Stuttgart* Urteil vom 18. 2. 2009 Az 8 K 3386/08, Rn. 19 zitiert nach juris = BeckRS 2009, 32164; *VG Aachen*, Urteil vom 4.2.2010 Az 4 K 383/09, Rn. 31 zitiert nach juris = BeckRS 2010, 46 892; *Brockmeyer* (Fn. 3), Art. 105 Rn. 17; *Heun* (Fn. 27), Art. 105 Rn. 41; *Schenke* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 19; *Schneider* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 36; *Siekmann* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 42, 44; *Gern* (Fn. 39), Rn. 1040; *Henneke* (Fn. 3), S. 577.

162 BVerwGE 96, 272 (286); *Schenke* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 18; *Stern* (Fn. 38), S. 1120; *Henneke* (Fn. 3), S. 577; *Zugmaier* Zur verfassungsrechtlichen Unzulässigkeit einer kommunalen Verpackungssteuer BayVBl 1998, 592 (593).

163 BT-Drs 5/2861-Entwurf, Rn. 341; BT-Drs 5/2861-Gegenäußerung, S. 95: „bleiben unberührt“.

164 BT-Drs 5/2861-Stellungnahme BR, S. 86.

165 *Vogel/Walter* (Fn. 43), Art. 105 Rn. 122.

166 *BVerfG NVwZ* 1997, 753 (575); *Kube* (Fn. 52), Art. 105 Rn. 50; *Pieroth* (Fn. 26), Art. 105 Rn. 29; *Zugmaier* (Fn. 162), S. 593.

das Land bereits nach Art. 105 Abs. 2 oder der Bund durch die umfassende Mehrwertsteuer die Kompetenz.<sup>167</sup> Aus dieser Betrachtung kann zum einen der Erhalt der herkömmlichen Steuern als auch eine gänzlich differierende Auslegung gefolgt werden.

b) Keine Einengung des Bundesgesetzgebers

Nach einem anderen Ansatz sollen für Art. 105 Abs. 2a jene Steuern nicht gleichartig sein, durch die die einheitliche Steuerbelastung im Bundesgebiet nicht nachhaltig gestört wird. Demnach dürfen nach *Brockmeyer* und *Schuppert* die Kommunalsteuern den Bundesgesetzgeber nicht einengen, wobei es auf die Höhe und die Belastungswirkung der Steuern ankommen soll.<sup>168</sup> Zu vergleichbaren Ergebnissen führen die Kriterien Beeinträchtigungsfreiheit und Einheitlichkeit von Produktions- und Wettbewerbsbedingungen im Bundesgebiet<sup>169</sup> oder die Inanspruchnahme nur eines kleinen Teilbereichs.<sup>170</sup>

c) Wertende Gesamtbetrachtung

Schließlich meinen *Vogel/Walter*, dass die Gleichartigkeit des Art. 105 Abs. 2a „um ein Geringes weniger streng“ auszulegen sei. Dabei könne der Wille zur Erhaltung der herkömmlichen Steuern ein Anhaltspunkt für die Gesamtbetrachtung sein, aber nicht dazu führen, dass diese unantastbar würden.<sup>171</sup>

d) Entbehrlichkeit des Kriteriums

Die Einschränkung durch die Gleichartigkeit kann auch von vornherein überflüssig sein, wenn die Gleichartigkeit bereits durch die Vorgaben der Örtlichkeit vollumfänglich abgedeckt wird<sup>172</sup> oder sich die Gesetzgebungskompetenz der Länder schon aus Abs. 2 ergibt.<sup>173</sup>

---

167 *Fischer-Menshausen* (Fn. 14), Art. 105 Rn. 25; *Heun* (Fn. 27), Art. 105 Rn. 41; vgl. auch *Henneke* (Fn. 3), S. 576.

168 *Brockmeyer* (Fn. 3), Art. 105 Rn. 17, der allerdings i. E. wieder dem *BVerfG* folgt; *Schuppert* (Fn. 67), Art. 105 Rn. 50.

169 *Fischer-Menshausen* (Fn. 14), Art. 105 Rn. 26, der i. E. auf herkömmliche Steuern zurückkommt.

170 *Maunz* (Fn. 127), Art. 105 Rn. 60.

171 *Vogel/Walter* (Fn. 43), Art. 105 Rn. 124b; nur im Ausgangspunkt auch *BVerfGE* 40, 56 (61, 63).

172 *BVerwGE* 45, 264 (273); *Schuppert* (Fn. 67), Art. 105 Rn. 48; *Bayer* (Fn. 7), S. 168; *Bayer* (Fn. 25), S. 297; *Bayer* Zur Einführung der Zweitwohnungsteuer im Lande Nordrhein-Westfalen *KStZ* 1991, 2 (9); dagegen aber die ganz h. M. *BVerfGE* 40, 56 (61); *Heun* (Fn. 27), Art. 105 Rn. 39; *Jachmann* (Fn. 42), Art. 105 Rn. 66; *Schneider* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 35; *Siekmann* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 42; *Gern* (Fn. 39), Rn. 1040; *Stern* (Fn. 38), S. 1122.

173 *BVerfGE* 14, 76 (91); *BVerwGE* 45, 264 (273); *Bultmann* (Fn. 156), S. 768.

## e) Stellungnahme

## aa) Scheinproblematik

Für die Diskussion ist eine Scheinproblematik von der tatsächlichen Auseinandersetzung zu trennen. Soweit es ausschließlich um die Anerkennung der herkömmlichen Kommunalsteuern geht, handelt es sich nicht um ein anderes Verständnis des Gleichartigkeitsbegriffes als in den Artt. 105 Abs. 2, 72 Abs. 1, sondern nur darum, ob diese wegen des Willens des Gesetzgebers ausgeschlossen werden sollten oder nicht. Dadurch ergibt sich noch keine andere Auslegung des Begriffes, sondern nur der Ausschluss einer Fallgruppe.<sup>174</sup> In dieser Hinsicht gehen Diskussionsbeiträge fehl, die die Verschiedenartigkeit der Auslegungen desselben Wortes beklagen. Eine Dreiteilung (Nichtgeltung, enge Auslegung, übliche Auslegung) ist keinesfalls anzuerkennen.<sup>175</sup>

## bb) Auslegung

Da dem Gesetzgeber die allgemein übliche Auffassung bekannt war, spricht prima facie viel dafür, ein einheitliches Verständnis anzunehmen.<sup>176</sup> Dieses kann sich schon im Ausgangspunkt auf eine Grundlage berufen, während die Einengung des Bundesgesetzgebers lediglich auf teleologische Zweckerwägungen zu verweisen vermag.

Daneben überzeugt es nicht, die Ungleichartigkeit nicht auf die Regelung der Sachmaterie selbst zu beziehen, sondern isoliert auf das Kriterium der wirtschaftlichen Belastung abzustellen. Demnach wäre die Gemeinde zu einer umfassenden Regelung in sämtlichen Bereichen der örtlich Aufwand- und Verbrauchsteuern befugt, solange eine solche nur zu einer sehr geringen Belastung führt. Diese Reduktion widerspricht bereits der Art einer ausschließlichen Gesetzgebungskompetenz, wie sie Art. 105 Abs. 2a konstruiert.<sup>177</sup> Sie führt zu erheblicher Rechtsunsicherheit, da bei Überschreiten eines gewissen Prozentsatzes die Steuer nicht etwa materiell verfassungswidrig würde, sondern am Fehlen der Regelungskompetenz scheitern müsste. So könnte etwa der Bundesgesetzgeber durch Herabsetzen seines Steuersatzes die Kompetenz des Landes aufheben. Diese Einschätzung beruht auf freier Rechtschöpfung und hat keine Grundlage in der Verfassung. Gleiches gilt für die wertende Gesamtbetrachtung, deren Inhalt derart unbestimmt ist, dass die Konsequenzen nicht absehbar sind, sodass auch eine nachvollziehbare Subsumtion unmöglich ist.

Das einheitliche Verständnis der Gleichartigkeit, also der Notwendigkeit einer Unterscheidung nach Steuergegenstand, Steuermaßstab, Art der Erhebungstechnik und wirtschaftlichen Auswirkungen als kompetenzbegründende Voraussetzung, sollte aber nicht zur Bedeutungslosigkeit des Merkmals führen. Bewusst hat der Gesetzgeber das Merkmal der Gleichartigkeit hinzugefügt und wollte damit eine weitere Einschränkung erreichen. Daher erfordern sowohl Historie als auch Systematik eine

174 Jachmann (Fn. 42), Art. 105 Rn. 66.

175 So aber Maunz (Fn. 127), Art. 105 Rn. 59.

176 Auch Eschenbach (Fn. 80), S. 148.

177 Vgl. schon Fn. 40; Henneke (Fn. 3), S. 576; ähnlich Kruse Steuerrecht I 3. Auflage (1973), § 6 II 4; Eschenbach (Fn. 80), S. 149.

eigenständige Bedeutung. Auslegungsschwierigkeiten und ein abweichendes rechtspolitisches Verständnis können dieses Ergebnis nicht ändern.<sup>178</sup> Daneben sprechen der Wortlaut und die Absicht des Gesetzgebers, die Steuererfindungsrechte nach Maßgaben der Landesgesetzgeber zu erhalten, dafür, dass nicht nur der Erhalt der herkömmlichen, sondern auch die Einführung neuer örtlicher Steuern möglich sein soll.<sup>179</sup> Daher darf die einheitliche Behandlung nicht dazu führen, dass es ausschließlich beim Erhalt der bereits bestehenden Steuern bleibt.

#### 4. Folgerungen

##### a) Maßstäbe

Damit stellt sich die Frage, welche Möglichkeiten zur Regelung örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern den Kommunen bei einheitlicher Auslegung verbleiben, insbesondere, ob die Umsatzsteuer sämtliche Kommunalsteuern bereits unzulässig macht.<sup>180</sup>

Auch die Kommunalsteuern stellen nicht auf Luxusauswendungen ab;<sup>181</sup> Unterschiede können sich aber vor dem Hintergrund der Gleichartigkeit erschließen. Es soll vermieden werden, dass unkoordiniert dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausgeschöpft wird.<sup>182</sup> Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zeigt sich bei der Umsatzsteuer im Erwerb sämtlicher Güter unabhängig von ihrer Eigenart. Demgegenüber stellen die Verbrauch- und Aufwandsteuern jeweils auf spezielle Vorgänge und Verwendungen ab. Auch wenn sie dabei technisch an den rechtsgeschäftlichen Vorgang anknüpfen mögen, bleibt ihnen bereits unabhängig von der Örtlichkeit eine Spezialität hinsichtlich des Besteuerungsobjekts immanent.<sup>183</sup> Erst wenn der Bund auch diesen Bereich selbst bundesweit regelt, wird die Steuer gleichartig.<sup>184</sup> Daher ist die Gleichartigkeit nur dann gegeben, wenn die Besteuerungsobjekte konkret und gezielt erfasst sein sollen und nicht nur zufällig einer allgemeinen Steuer unterliegen. Erst wenn die Steuerarten auch darin übereinstimmen, ist die beiderseitige Steuererhebung unkoordiniert. Danach scheint die allgemeine Auslegung zu befriedigenden Ergebnissen zu führen, die auch im Einklang mit der Historie und dem Zweck der Regelung stehen.

178 So auch *Eschenbach* (Fn. 80), S. 147.

179 Vgl. *Heun* (Fn. 27), Art. 105 Rn. 41.

180 Siehe oben Fn. 167, dazu auch BVerwGE 45, 264 (270); *Brockmeyer* (Fn. 3), Art. 105 Rn. 17 und 17a.

181 Siehe oben Fn. 80.

182 *Siekmann* (Fn. 25), Art. 105 Rn. 45; *Gern* (Fn. 39), Rn. 1040; *Pagenkopf* (Fn. 130), S. 52; *Schwarting* (Fn. 2), S. 50; *Tipke/Lang* Steuerrecht 18. Auflage (2005), § 3 Rn. 35; *Bultmann* (Fn. 156), S. 763; *Eschenbach* (Fn. 80), S. 149; *Pagenkopf* (Fn. 57), S. 369 f.; *Tipke* (Fn. 126), S. 250.

183 Ähnlich *Benkmann/Gaulke* (Fn. 113), S. 100; *Eschenbach* (Fn. 80), S. 149; anders *Vogel* Zur Konkurrenz zwischen Bundes- und Landessteuerrecht nach dem Grundgesetz StuW 1971, 308 (312) sowie zur alten Rechtslage BVerfGE 16, 306, 316.

184 Vgl. *Jachmann* (Fn. 42), Art. 105 Rn. 54.



Dem wird allerdings entgegengehalten, dass es mit einer ausschließlichen Gesetzgebungskompetenz der Länder nicht vereinbar sei, dass der Bund die Einführung dieser örtlichen Steuern durch eine gleichartige überörtliche Steuer verhindern könne.<sup>185</sup> Das Kriterium der Gleichartigkeit scheint diese Möglichkeit jedoch gerade zu schaffen. Da der Vorwurf bereits eine gegenteilige Auffassung der Gleichartigkeit voraussetzt, erweist er sich als zirkulär. Lediglich in Ausnahmefällen wird eine örtliche Steuer der Bundessteuer gleichartig sein;<sup>186</sup> dann fehlt dem Land und derivativ der Gemeinde jedoch die Kompetenz. Daher handelt es sich nicht um einen Anwendungsfall des Art. 31,<sup>187</sup> sondern bereits um die formelle Verfassungswidrigkeit des Gesetzes mangels Zuständigkeit. Andererseits ist auch dem Bundesgesetzgeber die Einführung flächendeckender örtlicher Steuern von vornherein entzogen.<sup>188</sup> Sind also örtliche Steuern den Bundessteuern gleichartig, so darf kein Verband diese Steuern einführen.<sup>189</sup> Da der Verfassungsgeber die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern der konkurrierenden Gesetzgebung entzogen hat, könnten die Länder ohne das Merkmal der Gleichartigkeit sämtliche örtliche Steuern einführen, ohne bundespolitische Belange berücksichtigen zu müssen.<sup>190</sup>

#### b) Einzelfälle

##### aa) Getränkesteuer

Denkbar ist aber die Gleichartigkeit der Getränkesteuer mit der staatlichen Biersteuer. Damit hat der Bundesgesetzgeber einen Gegenstand der Besteuerung unterzogen, der auch von der weiteren Gemeindesteuer erfasst wird.

Allerdings wird die Biersteuer als indirekte Steuer erhoben und richtet sich nach dem Jahresausstoß des Brauereibetriebs. Demgegenüber wird die Getränkesteuer erhoben, um die Steuerkraft der Schankbetriebe abzuschöpfen. Daher unterscheidet sie sich sowohl im Steuermaßstab als auch in den wirtschaftlichen Auswirkungen.<sup>191</sup>

##### bb) Verpackungsteuer

Gegen die Gleichartigkeit der Verpackungsteuer mit der Umsatzsteuer spricht das dargestellte Abgrenzungskriterium der Spezialität. Die Ungleichartigkeit damit zu begründen, dass die Umsatzsteuer an die Kaufkraft, die Verpackungsteuer aber an die Umweltbelastung anknüpfe,<sup>192</sup> also Lenkungszwecke des Gesetzgebers für aus-

185 Henneke (Fn. 3), S. 576; ähnlich BVerwGE 45, 264 (270 f.); Eschenbach (Fn. 80), S. 149.

186 Brockmeyer (Fn. 3), Art. 105 Rn. 14; Siekmann (Fn. 25), Art. 105 Rn. 45.

187 So aber Vogel/Walter (Fn. 43), Art. 105 Rn. 121a; wie hier Bultmann (Fn. 156), S. 766.

188 Vgl. BVerfG NVwZ 2010, 895 (896) m. w. N.; Fischer-Menshausen (Fn. 14), Art. 105 Rn. 24; Winands (Fn. 7), S. 946; zur alten Gesetzeslage auch BT-Drs 5/2861-Entwurf, Rn. 127 und BT-Drs 5/2861-Gegenäußerung, S. 94 f.

189 Vgl. Vogel/Walter (Fn. 43), Art. 105 Rn. 121a.

190 Die Länderkompetenz ergibt sich nicht schon aus Art. 72 II, so aber BVerwGE 45, 264 (269).

191 I. E. auch Gern (Fn. 39), Rn. 1047; Schwarting (Fn. 2), S. 173.

192 BVerfGE 98, 106 (125); Siekmann (Fn. 25), Art. 105 Rn. 45; Schwarting (Fn. 2), S. 174; Schwarz (Fn. 3), S. 175.

schlaggebend zu halten, ist den Kriterien der Gleichartigkeit fremd. Dies würde dazu führen, dass die Gleichartigkeit durch unterschiedliche Intentionen bei gleichem Wortlaut hergestellt würde und mithin für die Kompetenzabgrenzung zu einer unzulässigen Unbestimmtheit führte. Eine Unterscheidung nach dem Bemessungsmaßstab ist demgegenüber möglich. Danach ist die Verpackungsteuer ungleichartig, wenn sie einen mengenbezogenen Bemessungsmaßstab aufweist, während die Umsatzsteuer wertbezogen ist.<sup>193</sup>

#### **IV. Zusammenfassung**

Die kommunalen Steuern werden auf Grund der Regelungen des Landesgesetzgebers in den Kommunalabgabengesetzen von den Gemeinden erhoben. Verbrauch- und Aufwandsteuern sind dabei keine Luxussteuern, sondern schöpfen die in der Einkommensverwendung des Einzelnen liegende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ab, die im Verbrauch oder Gebrauch einer Sache zum Ausdruck kommt. Die Kompetenz ist örtlich auf solche Steuern begrenzt, die ihren Ursprung und ihre Auswirkung in der Kommune haben. Sachlich kann die Steuer nur solche Materien regeln, die sich nach Steuermaßstab, Art der Erhebungstechnik, wirtschaftlichen Auswirkungen oder einem konkretisierten Steuergegenstand von anderen Steuern unterscheiden.

---

193 BVerwGE 96, 272 (286).