



Sebastian Björn Buchmaier

Bundesstaatliche, verfassungs-
und europarechtliche Aspekte
der Zweitwohnungsteuer

Unter besonderer Berücksichtigung
des Steuertatbestandes



Teil 1: Einführung

A. Praktische Relevanz der Zweitwohnungsteuer für Kommunen, Bürger, Gerichte und die Rechtswissenschaft

„Wir können die Besteuerung niemals populär machen, aber wir können sie fair machen“¹, so lautete ein Ausspruch des ehemaligen US-Präsidenten Richard M. Nixon. Er betonte damit die Notwendigkeit einer fairen und ausgewogenen Lastenverteilung, die als Indikator für die Qualität eines jeden Steuersystems gilt und entscheidenden Einfluss auf die Steuermoral in der Bevölkerung ausübt.

Diese Ermahnung an eine ausgewogene Lastenverteilung soll und muss auch für Kommunen gelten, denen im Rahmen von Art. 105 Abs. 2a des Grundgesetzes (GG), finanzverfassungsrechtlich mediatisiert² durch die Länder, ein grundsätzlich unbeschränktes Steuerfindungsrecht bzw. Steuer-“er“-findungsrecht zusteht.³

Angesichts von chronisch leeren Kassen und der globalen Finanzmarktkrise der Jahre 2008 und 2009, die auch Kommunen nicht verschont hat⁴, suchen die Gemeinden und Städte nach Möglichkeiten, die Einnahmen in den kommunalen Haushalten aufzubessern um ihre Finanznot ein wenig zu lindern. Die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer⁵ im Rahmen des kommunalen Steuerfindungsrechts

1 Zitiert nach *Jones*, 20 *Journal of Corporate Taxation* 1994, 351: “We shall never make taxation popular, but we can make taxation fair”; eigene Übersetzung; Richard Milhous Nixon war der 37. Präsident der Vereinigten Staaten von Amerika (1969-1974) und versuchte das amerikanische Steuersystem grundlegend zu reformieren.

2 *Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, GG, Art. 105, Rn. 62; *Waldhoff*, in: HdStR, § 116, Rn. 18.

3 Ein originäres Steuerfindungsrecht steht den Kommunen nicht zu, da die grundgesetzliche Steuergesetzgebungshoheit zwischen dem Bund und den Ländern aufgeteilt ist, vgl. Teil 3, A. Wie zu zeigen sein wird, ist das abgeleitete kommunale Steuerfindungsrecht durch Restriktionen des Landesgesetzgebers in der Praxis limitiert; dennoch steht es den Städte und Gemeinden nach dem jeweiligen Kommunalabgabenrecht regelmäßig frei, ob sie die jeweilige Kommunalsteuer mit all ihren Konsequenzen erheben möchten oder nicht.

4 „Finanzkrise schlägt in deutsche Kommunen ein“, in: *Die Welt* v. 27.09.2008; „200 Milliarden Euro weniger Steuern“, in: *Berliner Zeitung* v. 22.04.2009, S. 1 sowie *Heine*, KStZ 2009, 1 ff.

5 Orthografisch korrekt ist die Schreibweise mit nur einem „s“; vgl. *Eichhorn*, *Verwaltungslexikon*, S. 1250 sowie *Brockhaus-Enzyklopädie*, Band 30, S. 758; häufig wird

weckt bei den Städten und Gemeinden ein gesteigertes Interesse und verspricht im Zeitalter der Mobilität ein einträgliches Aufkommen. Insbesondere in den letzten zwei Jahren haben zahlreiche Städte, teilweise bestärkt durch die Rechtsprechung, eine Erhebung dieser Kommunalabgabe beschlossen oder planen deren Einführung.⁶ Mit Inkrafttreten der Zweitwohnungsteuersatzung in der Stadt Saarbrücken⁷ zum 01.01.2008 wird nun in allen 16 Bundesländern eine Zweitwohnungsteuer erhoben.

Die Besteuerung von Zweitwohnungen stößt jedoch bei den betroffenen Einwohnern⁸ auf breiten Widerstand und Unverständnis. Private Vereinigungen⁹ engagieren sich gegen diese Steuer, auch die Presse¹⁰ berichtet regelmäßig über diese Kommunalabgabe, und sogar das „World Wide Web“ zählt unter dem Begriff der „Zweitwohnungssteuer“ 608.000 Einträge.¹¹ Die dadurch sichtbarwer-

auch mit Fugen-s von „Zweitwohnungs“-Steuer (so der Sprachgebrauch in der Schweiz) oder „Zweitwohnsitzsteuer“ (so der Sprachgebrauch in Österreich) gesprochen. In der Arbeit wird -außer bei wörtlichen Zitaten und Titeln- der orthografisch korrekten Schreibweise gefolgt.

- 6 So z.B. Kaiserslautern seit dem 01.05.2009, Tübingen seit 01.01.2009, Saarbrücken und Oranienburg seit 01.01.2008, Hildesheim und Trier seit 01.01.2007, Heidelberg und Wuppertal seit 01.01.2006, um nur einige große Städte zu nennen; die Stadt Stuttgart plant eine Einführung der Zweitwohnungsteuer zum Jahresbeginn 2011, in: Stuttgarter Zeitung v. 09.07.2009.
- 7 Satzung über die Erhebung der Zweitwohnungssteuer in der Landeshauptstadt Saarbrücken (Zweitwohnungssteuersatzung) vom 11.12.2007 in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.12.2007, amtlich veröffentlicht in: Wochenspiegel Saarbrücken v. 19.12.2007.
- 8 Zur Begrifflichkeit: Als „Einwohner“ wird jede Person bezeichnet, die innerhalb der Kommune einen Wohnsitz hat (Haupt- oder Nebenwohnsitz); „Gemeindebürger“ bzw. „Bürger im weiteren Sinne“ sind diejenigen Einwohner einer Kommune, die ihren meldepflichtigen Erstwohnsitz, also Hauptwohnsitz, in der entsprechende Kommune haben; im Gegensatz zu „Bürgern im engeren Sinne“ kommt es bei dieser Unterscheidung nicht auf die Staatsangehörigkeit an; im Folgenden sind mit „Bürgern“ immer „Bürger im weiteren Sinne“ gemeint, vgl. hierzu *Mann*, in: Mann/Püttner, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, § 17, Rn. 6 ff.
- 9 So z.B. der Bund der Steuerzahler, die Grundeigentümerverbände oder die Internetplattform gegen die Zweitwohnungsteuer unter „www.zweitwohnsitzsteuer.de“.
- 10 So z.B. die Süddeutsche Zeitung v. 16.12.2008, S. 36: „Härtefall Staatsbeamter: Stadt nimmt weniger Zweitwohnungssteuer ein“.
- 11 Ermittelt unter der wohl verbreiteteren Schreibweise „Zweitwohnungssteuer“ mit der Suchmaschine „google“ am 23.07.2010, die Schreibweise „Zweitwohnsitzsteuer“ erzielte 92.500 Treffer, „Zweitwohnungsteuer“ immerhin 67.200 Treffer.

dende mangelnde Akzeptanz der Steuer in der Bevölkerung könne nach Ansicht mancher Autoren auch auf sachliche Gründe zurückzuführen sein, denn sie sei „nicht das Produkt eines rationalen Besteuerungskonzepts, sondern [...] das Ergebnis der historischen Entwicklung mit ihren verschiedenen sozialen und wirtschaftlichen [Aspekten]“¹².

Die Debatte um die Zweitwohnungsteuer wird in der Bevölkerung zudem sehr emotional geführt. Dies liegt in dem weitverbreiteten Empfinden begründet, dass die Steuer entgegen ihrer eigentlichen Intention, eine besondere Leistungsfähigkeit zu treffen, in der Besteuerungspraxis primär den Durchschnittsbürger oder sogar den Geringverdiener belaste: Das Konzept der Zweitwohnungsteuer wird daher in weiten Teilen der Bevölkerung als „ungerecht“ empfunden.

Unter dem zunehmenden öffentlichen Druck wird die Kommunalsteuer zu einem Politikum, sodass sie häufig Gegenstand von lebhaften Debatten in den Landtagen ist und ihre Abschaffung bereits Eingang in eine Koalitionsvereinbarung gefunden hat.¹³

Eine kontroverse Diskussion ist zudem in der wissenschaftlichen Literatur entbrannt: Winands bezeichnet das Steuerfindungsrecht generell als „Selbstbedienungsrecht zur Auffüllung leerer Gemeindekassen“¹⁴, Tipke meint in Bezug auf die Zweitwohnungsteuer sogar eine Verirrung der Verwaltungs- und Verfassungsrichter im Steuerchaos¹⁵ zu erkennen. Um die rechtliche Dimension und den kasuistischen Detailreichtum der Zweitwohnungsteuer hervorzuheben, wird in der Literatur bereits durchweg von einem gesonderten Rechtsgebiet, dem sogenannten „Zweitwohnungsteuerrecht“ gesprochen.

So muss es nicht verwundern, dass die Problematik um die Zweitwohnungsteuer längst zu einem „Dauerbrenner“ vor Verwaltungs- und Finanzgerichten avanciert ist und -als eigentlich kompetenzferne Landesangelegenheit- sogar die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages wiederholt beschäftigt hat.¹⁶ Das Bundesverfassungsgericht war bereits in mehreren Entscheidungen¹⁷

12 Kasper, Kommunale Steuern, S. V, der dies sogar auf alle kommunalen Steuern bezieht.

13 Vgl. Bürgerschafts-Drs. 17/157 der Freien und Hansestadt Hamburg.

14 Winands, JuS 1986, 942.

15 Tipke, Steuerrechtsordnung II, S. 1120.

16 Georgii, Berliner Zweitwohnungsteuer nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 11. Oktober 2005, Ausarbeitung WD 3 – 351/05 sowie Robbe, Zweitwohnungsteuer für Bundestagsabgeordnete, Ausarbeitung WD 3 – 082/07.

17 BVerfGE 65, 325 ff.; BVerfG, Beschluss v. 15.12.1989, 2 BvR 436/88 = NVwZ 1990, 536 f.; BVerfG, Beschluss v. 29.06.1995, 1 BvR 1800/94 und 1 BvR 2480/94 = NVwZ

mit Fragestellungen zur Zweitwohnungsteuer befasst. Zuletzt sorgte das Bundesverwaltungsgericht mit seinen Urteilen in vier Revisionsverfahren im September 2008¹⁸, die mittlerweile vom Bundesverfassungsgericht in einem anderen Verfahren im Jahr 2010¹⁹ im Wesentlichen bestätigt wurden, nicht nur bei den von der Entscheidung betroffenen Studenten und Auszubildenden für großes Aufsehen, sondern rief ein wahres Presseecho hervor.²⁰

Kontinuierlich werden als Argument für die Bedenken gegen eine Zweitwohnungsteuer die finanzverfassungsrechtliche Zulässigkeit sowie die Grundrechte des Grundgesetzes -insbesondere die Art. 3 Abs. 1, 6 Abs. 1, 11 Abs. 1, 12 Abs. 1 sowie 14 Abs. 1 S. 2- angeführt.

Durch die „offenen Grenzen“ in den Schengen-Staaten sowie im Zuge der europäischen Annäherung bleibt es nicht bei rein verfassungsrechtlichen Bedenken. Vielmehr sind bei grenzüberschreitenden Bezügen und bei Wohnsitznahme im EU-Ausland auch die europäischen Grundrechte sowie die im Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union gewährten Grundfreiheiten von der Zweitwohnungsteuer tangiert.

Die Literatur sowie die Rechtsprechung haben bereits zu Einzelfragen ausführlicher Stellung bezogen, eine umfassende wissenschaftliche Darstellung der Zweitwohnungsteuer mit dem Schwerpunkt auf der Systematik des Steuertatbestandes und den verfassungs- und europarechtlichen Fragestellungen fehlt bisher jedoch.

Aus den Frühzeiten der Zweitwohnungsteuer existieren die Arbeit von Koops²¹ aus dem Jahr 1980, der das Hauptaugenmerk auf die finanzverfassungs-

1996, 57 ff.; BVerfGE 114, 316 ff.; BVerfG, Beschlüsse vom 17.02.2010, 1 BvR 529/09 und 1 BvR 2664/09 = BeckRS 2010 - 47955 sowie BeckRS 2010 - 47504.

18 BVerwG, Urteil v. 17.09.2008, 9 C 17/07 = BeckRS 2008 - 40891; Urteil v. 17.09.2008, 9 C 15/07 = BeckRS 2009 - 30645; Urteil v. 17.09.2008, 9 C 13/07 = BeckRS 2009 - 30644; Urteil v. 17.09.2008, 9 C 14/07 = BeckRS 2009 - 30120.

19 BVerfG, Beschluss vom 17.02.2010, 1 BvR 529/09 = BeckRS 2010 - 47955.

20 Vgl. etwa nur die Meldung der ARD-Tagesschau vom 19.07.2008 unter <http://www.tagesschau.de/inland/zweitwohnungssteuer100.html>; (Abruf am 05.09.2009), sowie Frankfurter Allgemeine Zeitung v. 18.09.2008, „Steuer für Zweitwohnung“.

21 Titel der Arbeit: „Zur Verfassungsmäßigkeit der sogenannten Zweitwohnungsteuer“.

rechtliche Zulässigkeit legt, sowie das Gutachten, das v. Arnim²² im Jahr 1981 dem Bund der Steuerzahler erstattete.

Vor diesem Hintergrund kann somit zu Recht noch von einem Forschungsfeld gesprochen werden, das der Aufbereitung und Vertiefung bedarf.

Die vorliegende Arbeit wird sich an der Schnittstelle von Finanzverfassungs- und Steuerrecht, von Grundrechten des GG und den Landesgrundrechten sowie den Grundfreiheiten des Europarechts bewegen.

Dabei wird aufgezeigt, dass Städte und Gemeinden im Rahmen ihres kommunalen Steuerfindungsrechts in Berührung mit europarechtlichen Bestimmungen gelangen können und diesen Umstand bei der Ausgestaltung ihrer Steuer Satzungen keineswegs mehr ignorieren dürfen.

Die Untersuchung soll nach ihrer zugrundeliegenden Konzeption sowohl eine Bestandsaufnahme und Orientierungshilfe im kommunalen Zweitwohnungssteuerrecht sein als auch einen wissenschaftlichen Diskussionsbeitrag zur Fortentwicklung der Zweitwohnungssteuer leisten.

B. Gang der Untersuchung

Ziel der Arbeit ist es, die Zweitwohnungssteuer umfassend aus verschiedenen Perspektiven zu untersuchen.

Zunächst soll ein knapper entwicklungsgeschichtlicher Überblick über die Zweitwohnungssteuer gegeben werden, um die Herkunft und Motivationen für die Steuererhebung zu klären. Dem schließt sich eine kurze finanzwissenschaftliche und demografische Analyse an, in der die fiskalische Bedeutung der Zweitwohnungssteuer für die Kommunen und die überörtlichen Auswirkungen in der Bevölkerungsstruktur näher dargestellt werden sollen.

Nachfolgend werden die Systematik und der Tatbestand der Zweitwohnungssteuer anhand einer Mustersatzung mit Blick auf die aktuelle Rechtsprechung erläutert, um gemeinsame Strukturen in den nicht immer identischen Zweitwohnungssteuersatzungen herauszuarbeiten. Des Weiteren wird auf die finanzverfassungsrechtliche Zulässigkeit unter besonderer Berücksichtigung der Steuerrechtfertigung eingegangen.

Neben der Herausarbeitung und Systematisierung des Steuertatbestandes bilden die Fragen nach der Vereinbarkeit der Zweitwohnungssteuer mit den

22 Titel der Arbeit: „Zweitwohnungssteuer und Grundgesetz“.