



**KSB INTAX**  
Rechtsanwälte  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater  
Notare

# **Gutachten zur Zulässigkeit der „Kulturabgabe“**

**(Erstattet im Auftrag der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen im Gemeinderat der Landeshauptstadt Stuttgart)**

## **Gliederung:**

- A. Gutachtauftrag
- B. Zusammengefasstes Ergebnis
- C. Gutachterliche Prüfung
  - 1. Erhebungsgrundlage
    - 1.1 Grundsätzliches
    - 1.2 Kulturabgabe als Fremdenverkehrsbeitrag oder Kurtaxe
    - 1.3 Kulturabgabe als Aufwandsteuer
      - 1.3.1 Rechtsgrundlage
      - 1.3.2 Verwendungszweck
      - 1.3.3 Steuergegenstand
      - 1.3.4 Örtlichkeit
      - 1.3.5 Steuerpflichtiger
      - 1.3.6 Steuermaßstab
    - 1.4 Zwischenergebnis
  - 2. Weitere Voraussetzungen
    - 2.1 Vorbemerkung
    - 2.2 KAG-Anforderungen
      - 2.2.1 Anderweitige gesetzliche Regelung
      - 2.2.2 Umgehung von §§ 43, 44 KAG
      - 2.2.3 Gleichartigkeitsverbot
    - 2.3 Andere Rechtsvorschriften
      - 2.3.1 Subsidiaritätsprinzip (§ 78 Abs. 2 GO)
      - 2.3.2 EG-Mehrwertsteuerrichtlinie
      - 2.3.3 Gebot der widerspruchsfreien Rechtsordnung
      - 2.3.4 Art. 12 GG (Erdrosselungsverbot)
  - 3. Resümee

## **A. Gutachtauftrag**

Zu prüfen ist, ob und in welcher Gestaltung die Erhebung einer sog. Kulturabgabe in der Landeshauptstadt Stuttgart nach baden-württembergischem Landesrecht zulässig ist. Unter Kulturabgabe wird dabei eine Abgabe verstanden, die von den Beherbergungsunternehmern, berechnet als (prozentualer) Anteil an den erhobenen Übernachtungsentgelten, zu erbringen ist, und die zur Finanzierung kultureller Aktivitäten in der Stadt verwandt werden soll.

## **B. Zusammengefasstes Ergebnis**

1. Die sogenannte Kulturabgabe ist in Gestalt einer indirekten Aufwandsteuer nach § 9 Abs. 4 des baden-württembergischen Kommunalabgabengesetzes (KAG) zulässig, bei der der Übernachtungsaufwand der Beherbergungsgäste besteuert wird und die Beherberger als Steuerschuldner herangezogen werden.
2. Die Abgabe lässt sich von ihrem Charakter her als Übernachtungssteuer kennzeichnen. Sie weiterhin als Kulturabgabe zu bezeichnen ist jedoch rechtlich unschädlich.
3. Der geplante Verwendungszweck lässt sich nicht in der Weise rechtlich verbindlich machen, dass die Zulässigkeit der Steuer von ihm abhängig gemacht wird.

## **C. Gutachterliche Prüfung**

### **1. Erhebungsgrundlage**

#### 1.1 Grundsätzliches:

Kommunale Abgaben können nicht beliebig erhoben werden. Sie bedürfen vielmehr einer gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage<sup>1</sup>, für die hier nur das Kommunalabgabengesetz für Baden-Württemberg (KAG) in der Fassung vom 17.03.2005 (GBl. S. 207), zuletzt geändert durch Art. 10 des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts vom 04.05.2009 (GBl. S. 185), in Betracht kommt.

Festzuhalten ist zunächst, dass sich den Vorschriften des KAG eine spezielle Ermächtigung für die Erhebung einer Kulturabgabe nicht entnehmen lässt. Das wirft die Frage auf, ob sich eine solche Abgabe in eine der anderen nach dem KAG möglichen Abgabenarten einordnen lässt und deren Voraussetzungen erfüllt.

In Betracht kommen insoweit die Kurtaxe nach § 43 KAG, der Fremdenverkehrsbeitrag nach § 44 KAG sowie eine Gemeindesteuer nach § 9 Abs. 4 KAG.

---

<sup>1</sup> Vgl. § 78 Abs. 1 der Gemeindeordnung für Baden-Württemberg, s. auch Gössl/Held, Kommunalabgabengesetz (KAG) für Baden-Württemberg, Kommentar, 2. Aufl. Stand: 2009, § 2 Erl. 1.1.1

Wegen des Vorrangs der speziellen Entgelte bei der Finanzierung von Gemeindeaufgaben (§ 78 Abs. 2 der Gemeindeordnung Baden-Württemberg - GO -), zu denen auch die Kurtaxe und der Fremdenverkehrsbeitrag zu zählen sind<sup>2</sup>, ist zunächst zu prüfen, ob mit ihnen das Ziel der Kulturabgabe erreicht werden kann.

## 1.2 Kulturabgabe als Fremdenverkehrsbeitrag oder Kurtaxe

Fremdenverkehrsbeitrag wie Kurtaxe dienen dazu, Fremdenverkehrsaktivitäten der Gemeinde zu refinanzieren. Den Fremdenverkehrsbeitrag können nach § 44 KAG Kurorte, Erholungsorte und sonstige Fremdenverkehrsgemeinden zur Förderung des Fremdenverkehrs und des Erholungs- und Kulturbetriebs erheben, und zwar von natürlichen Personen, die eine selbstständige Tätigkeit ausüben, und von allen juristischen Personen, die vom Fremdenverkehr Vorteile haben. Die Kurtaxe nach § 43 KAG wird von ortsfremden Personen erhoben, die sich in der Gemeinde aufhalten und denen die Möglichkeit zur Benutzung der Fremdenverkehrseinrichtungen und zur Teilnahme an den Kurveranstaltungen geboten wird.

Das Gesetz zwingt nicht dazu, den Aufwand für alle fremdenverkehrsrelevante Aktivitäten über den Fremdenverkehrsbeitrag und/oder die Kurtaxe zu finanzieren. Insoweit könnte sich also eine erhebungsberechtigte Gemeinde darauf beschränken, nur „kulturelle Aktivitäten“, was immer man darunter verstehen mag, über diese Abgabenarten zu refinanzieren.

Allerdings muss es sich bei beiden Abgabenarten um die Finanzierung von Fremdenverkehrsaktivitäten handeln. Ziel der Kulturabgabe ist aber Kulturförderung auch und vornehmlich für die Einwohner der Stadt. Darüber hinaus muss der Fremdenverkehrsbeitrag von allen Vorteilhabenden erhoben werden. Eine Begrenzung allein auf die Beherbergungsbetriebe wäre unzulässig. Die Kurtaxe hingegen wäre von allen Fremden zu erheben, die sich in der Gemeinde aufhalten. Der Tatbestand dieser Bestimmung stellt also nicht auf die Übernachtung ab<sup>3</sup>, an die die Kulturabgabe anknüpfen soll.

Beide Refinanzierungsinstrumente erweisen sich also als wenig geeignet für den angestrebten Zweck. Deshalb kann dahingestellt bleiben, ob die Landeshauptstadt Stuttgart überhaupt als Fremdenverkehrsgemeinde zu begreifen wäre. Allerdings spräche das weite Verständnis dieses Begriffes, wonach unter Fremdenverkehr sämtlicher Reiseverkehr mit vorübergehendem Aufenthalt an fremden Orten zu verstehen ist und als Fremdenverkehrsgemeinden Gemeinden anzusehen sind, die systematisch Maßnahmen zur Förderung des Kurbetriebs oder des Fremdenverkehrs durchführen<sup>4</sup>, dafür, Stuttgart als Fremdenverkehrsgemeinde i. S. dieser Bestimmungen anzusehen.

---

<sup>2</sup> Gössl/Held, a. a. O., § 43 Erl. 1.2

<sup>3</sup> Vgl. Lichtenfeld in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, Kommentar, 40. Erg.-Lfg. März 2009, § 11 Rn. 21, 27

<sup>4</sup> Gössl/Held, a. a. O. § 44 Erl. 1.5

### 1.3 Kulturabgabe als Aufwandsteuer

- 1.3.1 So bleibt als denkbare Rechtsgrundlage für die Erhebung einer Kulturabgabe lediglich die in § 9 Abs. 4 KAG ausgesprochene Ermächtigung, örtliche Verbrauchs- und Aufwandsteuern zu erheben. Diese Ermächtigung ist dahin beschränkt, dass es sich bei solchen Steuern nicht um Steuern handeln darf, die bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind, für die es eine spezielle gesetzliche Regelung gibt, die vom Land erhoben werden oder den Stadtkreisen und Landkreisen vorbehalten sind.

Dieses Steuererhebungsrecht schließt das sog. Steuer(er-)findungsrecht ein. Das bedeutet, die Gemeinden dürfen neue Steuern einführen, solange sie den beschriebenen Anforderungen gerecht werden. Daraus folgt, dass die Erhebung einer Abgabe auf die Übernachtungsentgelte zulässig ist, wenn sie sich diesen gesetzlichen Anforderungen entsprechend ausgestalten lässt.

#### 1.3.2 Verwendungszweck

Das Aufkommen aus der Kulturabgabe soll nach dem Willen ihrer Erfinder dazu dienen, ausschließlich kulturelle Aktivitäten in der Gemeinde zu fördern. Das wirft die Frage auf, ob nicht schon dieser Verwendungszweck es ausschließt, die Kulturabgabe als Verbrauchs- oder Aufwandsteuer zu begreifen. Für kommunale Steuern gilt nämlich, wie sich aus § 3 Abs. 1 Nr. 1b KAG ergibt, der bundesrechtliche Steuerbegriff nach § 3 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO). Danach sind Steuern Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und die von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.

Der Steuerbegriff sieht also einen besonderen Verwendungszweck nicht vor. Gemeinhin wird auch davon ausgegangen, dass Steuern allgemeine Deckungsmittel sind und zur Deckung des Gesamthaushaltes zu dienen haben.<sup>5</sup> Dennoch schließt nach allgemeiner Auffassung<sup>6</sup> ein bestimmter Verwendungszweck den Steuercharakter einer Abgabe nicht aus. Dabei ist der Verwendungszweck als bloßes Motiv der Steuererhebung zu begreifen. Deshalb kann der Verwendungszweck jedenfalls steuerrechtlich nicht in einer Weise normiert werden, die sicherstellt, dass der Steuerbetrag (dauerhaft) überhaupt oder gar ausschließlich für den beabsichtigten Zweck verwendet wird. Die Zulässigkeit der Steuererhebung hängt also nicht davon ab, dass ihr Ertrag dem beabsichtigten Verwendungszweck tatsächlich zugeführt wird. Der Steuerpflichtige kann es nicht rechtlich wirksam rügen, wenn der Steuerertrag anderweitig verwendet wird als ursprünglich vorgesehen. Es handelt sich also um eine eher politische Absichtserklärung, die jederzeit ohne Schaden für die Steuererhebung aufgegeben werden kann. Das lässt sich sehr schön am Beispiel der Sektsteuer veranschaulichen, die ursprünglich erho-

---

<sup>5</sup> Vgl. Rosenzweig in: Rosenzweig/Freese, Niedersächsisches Kommunalabgabengesetz, Kommentar, Stand: 12.2009, § 3 Rn. 2

<sup>6</sup> Vgl. Wernsmann in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Lfg. 190 Juni 2006, § 3 AO Rn. 135 m. w. Nachw.

ben worden ist, um die kaiserliche Marinerüstung und den Bau des Nord-Ostsee-Kanals zu finanzieren.<sup>7</sup>

Der angedachte Verwendungszweck macht die Kulturabgabe auch nicht zu einer mangels Erhebungskompetenz der Gemeinden unzulässigen Sonderabgabe, da sie deren Voraussetzungen nicht erfüllt, namentlich nicht von einer (nach Eigenschaften) abgrenzbaren Gruppe von Abgabepflichtigen mit besonderer Sachnähe zum Erhebungszweck erhoben wird und das Aufkommen aus der Steuer zwar zweckbestimmt, aber nicht im Sinne einer Sonderabgabe gruppennützig ist, sondern der Allgemeinheit dienen soll.<sup>8</sup>

### 1.3.3 Steuergegenstand

Die mit der Kulturabgabe erwartete Geldleistung soll sich nach den Übernachtungskosten bestimmen. Sie bezieht sich also auf den Aufwand, den eine Übernachtung in einem Beherbergungsunternehmen verursacht. Nur dieser Aufwand kommt auch als Anknüpfungspunkt für die Ausgestaltung der Kulturabgabe als Aufwandsteuer überhaupt in Betracht, nicht aber der Aufwand für das Vorhalten der Betten durch den Beherbergungsunternehmer, sein gesamter Betriebsaufwand und sein Gewinn. Von ihrem Charakter her wäre eine solche Steuer eine Übernachtungssteuer und nicht eine Bettensteuer, wie vielfach formuliert wird, weil sie nicht an die vorhandenen Betten anknüpft, was unzulässig wäre, sondern an ihre Benutzung.

Besteuerbar ist jedoch nicht jeder beliebige Aufwand, sondern nur derjenige, in dem sich eine in der Verwendung des Einkommens oder des Vermögens für den privaten Lebensbedarf zum Ausdruck kommende besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ausdrückt<sup>9</sup>. Damit scheidet schon einmal der Aufwand aus, der unmittelbar der Erzielung von Einnahmen dient, also der Betriebsaufwand des Beherbergungsunternehmers<sup>10</sup> und natürlich auch sein Gewinn.

Wann die Mittelverwendung für private Zwecke Ausdruck einer besonderen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist, ist umstritten. Es muss sich jedenfalls nicht um Luxusaufwand handeln<sup>11</sup>, andererseits gilt als steuerbarer Aufwand aber nicht derjenige, der zur Deckung des notwendigen Lebensunterhaltes getätigt werden muss<sup>12</sup>. Da die Unterkunftnahme in Hotels und anderen Beherbergungsunternehmen nicht zum normalen Lebensbedarf gehört, dürfte es gerechtfertigt sein, von einem Aufwand auszugehen, der eine besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ausdrückt.

Für das Tatbestandsmerkmal „Aufwand“ ist der Lebensführungszweck, zu dem er betrieben wird, nicht entscheidend. Deshalb kann auch Aufwand, der (mittelbar) der Einkommenserzie-

---

<sup>7</sup> Vgl. Interneteintrag Zeit-Online-Wissen, Stichwort „Sekt für den Krieg“

<sup>8</sup> Vgl. dazu BVerwG, Urt. v. 19.8.1994 - 8 N 1/93 - NVwZ 1994, 59

<sup>9</sup> Vgl. z. B. BVerfG, Beschl. v. 06.12.1983 - 2 BvR 1275/79 - NVwZ 1984, 302

<sup>10</sup> Vgl. zur Hundesteuer OVG NW, Urt. 05.07.1995 - 22 A 2104/94 - GemH 1996, 192 und Urt. v. 23.1.1997 - 22 A 2455/96 - NVwZ 1999, 319

<sup>11</sup> So zu Recht Eigenthäler, KStZ 1987, 61

<sup>12</sup> BVerwG, Urt. v. 29.11.1991 - 8 C 107.81 - NVwZ 1992, 1098

lung dient, steuerbar sein.<sup>13</sup> Zu unterscheiden sind davon die Fälle, in denen das Objekt, dessen Aufwand besteuert werden soll, unmittelbar der Einkommenserzielung dient, so etwa die Haltung von Hunden bei einem gewerblichen Hundehändler.<sup>14</sup> Daraus ergibt sich, dass der Übernachtungsaufwand also auch dann als Steuergegenstand geeignet ist, wenn die Übernachtung erfolgt, um anderswo als im Heimatort berufliche Pflichten zu erfüllen. Anders wäre die Sachlage nur zu sehen, wenn der Gast im Hotelzimmer seinem Beruf nachginge, wozu nicht ausreicht, dass er sich dort auf sein Tagesgeschäft vorbereitet oder dieses nachbereitet, sondern etwa in dem Hotelzimmer ganztätig Personalvorstellungen durchführte.

Gleichgültig ist auch, wer für den Aufwand aufkommt<sup>15</sup>, d. h. es bleibt Aufwand im Sinne der Aufwandsteuer, wenn der Übernachtungsgast die Übernachtungskosten von seinem Arbeitgeber erstattet bekommt oder dieser das Hotel unmittelbar bezahlt. Einwände, die Übernachtungssteuer dürfe nicht erhoben werden, soweit die Übernachtung beruflich veranlasst sei oder ihre Kosten von Dritten beglichen würde, greifen also nicht durch.

#### 1.3.4 Örtlichkeit

Es muss sich nach dem Gesetzesbefehl um eine örtliche Steuer handeln. Dafür kommt es zum einen darauf an, dass der Steuertatbestand an örtliche Gegebenheiten anknüpft. Zudem müssen sich die unmittelbaren Auswirkungen der Steuer auf das Gebiet der sich erhebenden Gemeinde begrenzen, sodass ihre Erhebung nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Gefälle führen kann.<sup>16</sup>

Darüber, was diese Anforderungen genau zum Inhalt haben, gibt es wenig Übereinstimmung und erst recht keine dogmatische Vertiefung. Sie ist hier auch nicht erforderlich. Vielmehr kann ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass das auch als örtliche Radizierbarkeit bezeichnete Tatbestandsmerkmal gegeben ist. Örtlicher kann der Anknüpfungspunkt der Übernachtungssteuer nicht sein und ein die Wirtschaftseinheit in Deutschland beeinträchtigendes Gefälle dürfte durch sie ebenfalls nicht verursacht werden. Allenfalls gibt es regionale Auswirkungen dahin, dass sich der Gast eine Unterkunft in der Nachbarschaft an einem Ort sucht, der eine solche Steuer nicht erhebt. Das reicht aber nicht aus, um das Vorliegen des Örtlichkeitserfordernisses zu verneinen.

Die Örtlichkeit einer solchen Steuer bleibt auch erhalten, wenn viele Gemeinden erheben sollten, da wegen der gemeindlichen Steuergesetzgebungskompetenz nur die Auswirkungen auf das jeweilige Gemeindegebiet zu betrachten sind.<sup>17</sup>

---

<sup>13</sup> Schon BVerfG, Beschl. v. 06.12.1983 (s. Fußnote 9) und neuerdings Beschl. v. 17.02.2010 - 1 BvR 2664/09 - NVwZ 2010, 457 -

<sup>14</sup> S. Fußnote 10

<sup>15</sup> BVerwG, Urt. v. 12.04.2000 - 11 C 12/99 - NVwZ 2001, 440 und v. 17.09.2008 - 9 C 17.07 - KStZ 2009, 16

<sup>16</sup> BVerfG, Beschl. v. 07.05.1998 - 2 BvR 1991/95 und 2004/95 - NVwZ 1998, 947

<sup>17</sup> BVerwG, Beschl. v. 26.10.1989 - 8 B 36.89 - NVwZ 1990, 568

### 1.3.5 Steuerpflichtiger

Weil nur das Übernachtungsentgelt Aufwand im Sinne einer Aufwandsteuer nach § 9 Abs. 4 KAG sein kann, müsste eigentlich der Beherbergungsgast auch zum Steuerpflichtigen bestimmt werden.

Allerdings erweist es sich als praktisch unmöglich, dass die Gemeinde diesen unmittelbar veranlagt und von ihm die Steuer einzieht. Von daher stellt sich die Frage, ob es zulässig ist, den Beherbergungsunternehmer hierfür heranzuziehen. Denkbar wäre das in der Weise, dass dieser die Steuer für die Gemeinde erhebt und einzieht, wie das § 43 Abs. 3 Nr. 2 KAG hinsichtlich der Kurtaxe erlaubt. Dieser Weg ist allerdings dadurch abgeschnitten, dass zur Erhebung und Einziehung von Abgaben als hoheitlicher Aufgabe ausschließlich die abgabeberechtigte Gemeinde befugt ist, soweit nicht das Kommunalabgabenrecht hiervon eine Ausnahme erlaubt. Derartige Ausnahmen sieht § 2 Abs. 3 Satz 1 KAG nur für Gebühren, Beiträge und die Kurtaxe, nicht aber für Steuern vor.<sup>18</sup>

Allerdings erlaubt das kommunale Abgabenrecht nicht nur die Ausgestaltung einer kommunalen Aufwandsteuer als sogenannte direkte Steuer, bei der derjenige, der den Aufwand tätigt zugleich Steuerpflichtiger ist, wie das beispielsweise für die Hundesteuer gilt. Vielmehr ist es auch zulässig, Aufwandsteuern im Sinne von § 9 Abs. 4 KAG als indirekte Steuer auszuformen. Damit ist gemeint, dass zum Steuerpflichtigen derjenige bestimmt wird, der Gläubiger des zu besteuerten Aufwandes ist, wie etwa bei der Vergnügungssteuer. Die Rechtsprechung<sup>19</sup> geht davon aus, dass eine solche Steuer zulässig ist, weil der Steuerpflichtige sie auf den verlagern kann, der den steuerpflichtigen Aufwand betreibt. Voraussetzung dafür ist freilich, dass der Steuerpflichtige mindestens generell die kalkulatorische Möglichkeit hat, den Steuerbetrag auf denjenigen, der ihn eigentlich erbringen soll, abzuwälzen.<sup>20</sup>

Diese Möglichkeit ist hier ohne Weiteres zu bejahen. Beherbergungsunternehmer sind nicht nur kalkulatorisch, sondern real in der Lage, den Steuerbetrag der Übernachtungssteuer auf das Übernachtungsentgelt aufzuschlagen und den Steuerbetrag (ähnlich wie die Umsatzsteuer) sogar getrennt auszuweisen. Im Endeffekt erbringt damit der Beherbergungsgast, der den Aufwand getätigt hat, auch tatsächlich die Steuer. Damit erweist es sich als zulässig, den Beherbergungsunternehmer als Steuerpflichtigen zu bestimmen.

Mit Rücksicht auf den Gleichheitsgrundsatz muss grundsätzlich der Aufwand aller, die entgeltlich übernachten, besteuert werden. Das verlangt im Regelfall, alle, die gegen Entgelt Übernachtungsgäste aufnehmen, also sowohl gewerbliche Unternehmen im eigentlichen Sinne als auch gelegentliche Privatvermieter oder Betreiber von Jugendherbergen, Wanderunterkünften usw. zur Steuer heranzuziehen. Wegen des Gestaltungsspielraumes, der Gemeinden bei der Ausgestaltung ihrer Steuer eingeräumt wird, sind freilich Ausnahmen von dieser

---

<sup>18</sup> Anders § 3 des Thüringischen Kommunalabgabengesetzes

<sup>19</sup> Vgl. z. B. OVG NW, Urt. 11.01.1990 - 22 A 1064/88 - KStZ 1991, 17

<sup>20</sup> VGH Ba-Wü, Urt. 03.11.1988 - 2 S 1170/88 - KStZ 1989, 54; BVerwG, Beschl. v. 07.07.1993 - 8 B 46.93 - NVwZ-RR 1994, 353

Grundregel denkbar, solange sie das Willkürverbot des Art. 3 Abs. 1 GG berücksichtigen. Soweit also der Verzicht auf die Heranziehung bestimmter Übernachtungsformen oder Übernachtungseinrichtungen sachlich begründet ist, können entsprechende Ausnahmen gemacht werden. In Betracht kommen hierfür Praktikabilitätsgründe, aber auch soziale Gesichtspunkte oder Gesichtspunkte der Jugendförderung. So wäre es vorstellbar, die Steuerpflicht wegen des Erhebungsaufwandes erst bei einer bestimmten Höhe des Übernachtungsentgeltes beginnen zu lassen, gelegentliche Privatvermieter auszunehmen oder etwa auf ihre Erhebung in Jugendherbergen und ähnlichen Einrichtungen zu verzichten.

### 1.3.6 Steuermaßstab

Nach § 2 Abs. 1 KAG müssen. in der Steuersatzung u.a. Steuermaßstab und -satz festgelegt werden, damit die Berechnung der Steuerhöhe nachvollziehbar möglich ist. Die Anforderungen an einen solchen Maßstab sind in letzter Zeit für die Spielgerätesteuern als Unterform der Vergnügungssteuer intensiv diskutiert worden. Verlangt wird, dass zwischen dem Steuermaßstab und dem steuerbaren Aufwand wenigstens ein lockerer Zusammenhang gegeben ist.<sup>21</sup> Das Bundesverfassungsgericht<sup>22</sup> hat daraus mit Rücksicht auf den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitet, dass es angesichts der unterschiedlichen Einspielergebnisse grundsätzlich nicht zulässig ist, alle Gewinnspielgeräte mit dem gleichen Steuersatz (sog. genannter Stückzahlmaßstab) zu belasten. Der Steuermaßstab müsse vielmehr die unterschiedlichen Einspielergebnisse berücksichtigen, weil nur so ein lockeres Verhältnis zwischen dem Aufwand der Spieler und der Steuer gegeben sei. Auch wenn man sich hinsichtlich der Hundesteuer bislang mit einem „Stückzahlmaßstab“, bei dem Hund gleich Hund ist, obwohl der Aufwand schon nach Größe des Hundes durchaus unterschiedlich ist, begnügt hat, empfiehlt es sich, davon auszugehen, dass für eine Übernachtungssteuer ein einheitlicher Festbetrag je Übernachtung wohl nicht als rechtmäßig in Betracht kommt. Mit ihm würde kein dem Gleichheitsgebot gerecht werdender Zusammenhang zwischen dem getätigten Aufwand und der Steuerhöhe hergestellt. Dieser Gesichtspunkt dürfte auch dazu führen, dass die „Weimarer Lösung“ zu verwerfen ist, die darin besteht, die Höhe der zu zahlenden Kulturförderabgabe von der Bettenzahl des jeweiligen Beherbergungsbetriebes abhängig zu machen.<sup>23</sup>

Von daher kommt wohl nur ein Maßstab in Betracht, der sich der Höhe nach an den Übernachtungspreisen orientiert. In Frage kommt sowohl eine Abgabe v. H.-Sätzen der Übernachtungskosten, wie sie den „Erfindern“ der Kulturförderabgabe als Ausgleich für die Senkung der Umsatzsteuer für Übernachtungen vorschwebt. Erlaubt sein dürfte aber mit Rücksicht auf die Verwaltungspraktikabilität auch, die Übernachtungsentgelte in Gruppen zusammenzufassen und für jede Gruppe einen Festbetrag zu erheben.

---

<sup>21</sup> Vgl. BVerwG, Urt. v. 13.04.2005 - 10 C 5.04 - NVwZ 2005, 1316

<sup>22</sup> Beschl. v. 04.02.2009 - 1 BvL 8/05 - NVwZ 2009, 968

<sup>23</sup> Vgl. Satzung der Stadt Weimar zur Erhebung einer Kulturförderabgabe in Weimar vom 26.01.2005 (Stadtkurier, ABl. der Stadt Weimar 4/05 vom 27.02.2005, 2483)



#### 1.4 Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis lässt sich festhalten, dass sehr wohl eine kommunale Steuer in Form einer Aufwandsteuer auf entgeltliche Übernachtungen denkbar ist, da ihre tatbestandlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Eine solche Steuer dürfte auch den Namen „Kulturabgabe“ tragen, da die Zulässigkeit einer Abgabe nicht davon abhängt, wie sie bezeichnet wird.

## 2. Weitere Voraussetzungen

### 2.1 Vorbemerkung

Eine kommunale Aufwandsteuer kann jedoch nur eingeführt werden, wenn sie den weiteren Anforderungen der Rechtsordnung gerecht wird und ihr insbesondere keine Erhebungshindernisse entgegenstehen. Im Folgenden ist deshalb zu prüfen, ob solche Erhebungshindernisse gegeben sind. Sie können sich aus dem Kommunalabgabenrecht selbst oder aus anderen Rechtsvorschriften ergeben.

### 2.2. KAG-Anforderungen

#### 2.2.1 Anderweitige gesetzliche Regelung

§ 9 Abs. 1 KAG lässt kommunale Steuern im Sinne von § 9 Abs. 4 KAG nur zu, soweit es keine gesetzliche Regelung gibt. Eine solche ist für die Übernachtungssteuer nicht festzustellen. Ebenso gibt es, soweit ersichtlich, keine Landessteuer, die die Erhebung einer Übernachtungssteuer unzulässig machen könnte.

#### 2.2.2 Umgehung von §§ 43, 44 KAG

Gefragt werden muss, ob eine solche Abgabe angesichts ihres erklärten Zwecks gegen das Abgabensystem des KAG verstößt. Insoweit könnte argumentiert werden, die Übernachtungssteuer sei als kommunale Aufwandsteuer deshalb unzulässig, weil mit der Fremdenverkehrsabgabe und der Kurtaxe spezielle Finanzierungsinstrumente bereitgestellt würden, die die Erhebung einer ähnlichen Steuer unter dem Gesichtspunkt des Umgehungsverbotes ausschließen.

Dieser Auffassung kann jedoch nicht gefolgt werden. Weder der Wortlaut des Gesetzes noch sein Sinn und Zweck rechtfertigen eine solche Interpretation. Sowohl § 9 Abs. 4 KAG als auch die angesprochenen Spezialbestimmungen äußern sich in ihrem Wortlaut über das Verhältnis zueinander nicht. Darüber hinaus ist davon auszugehen, dass mit den §§ 43 und 44 KAG der gemeindliche Finanzierungsspielraum erweitert, nicht aber begrenzt werden soll. Erinnerung muss auch daran, dass die Anknüpfungspunkte der Übernachtungssteuer einerseits und der Fremdenverkehrsabgabe sowie der Kurtaxe andererseits unterschiedlich sind. Die Fremdenverkehrsabgabe schöpft einen Teil des Vorteils ab, den der Unternehmer aus dem Fremdenverkehr erlangt. Die Übernachtungssteuer greift hingegen auf den Aufwand des Gastes zu. Die Kurtaxe ist ein Entgelt für die Möglichkeit, von den Fremdenverkehrsangeboten in der Gemeinde Gebrauch zu machen, und zwar unabhängig davon, ob der Aufenthalt mit einer Übernachtung verbunden ist. Für die Kurtaxe ist auch nicht entscheidend, welchen Übernachtungsaufwand der Gast betreibt. Das Verhältnis zwischen der Übernachtungssteuer und der Kurtaxe ist also das gleiche wie das zwischen der Kurtaxe und der Zweitwohnungssteuer. Es

ist allgemein anerkannt, dass die Erhebung dieser beiden Abgaben nebeneinander zulässig ist.<sup>24</sup>

Mithin lässt sich feststellen, dass jedenfalls die §§ 43 und 44 KAG der Erhebung einer Übernachtungssteuer nicht entgegenstehen.

### 2.2.3 Gleichartigkeitsverbot

Kommunale Aufwandsteuern dürfen bundesstaatlichen Steuern nicht gleichartig sein. Hier könnte ein Konflikt mit der Umsatzsteuer insofern entstehen, als zumindest dem Anschein nach dasselbe zweimal besteuert wird, nämlich die Übernachtungskosten, die der Beherbergungsunternehmer dem Gast in Rechnung stellt.

Auch zu dem Erfordernis der Nichtgleichartigkeit gibt es wenig Übereinstimmendes in Literatur und Rechtsprechung. Abgestellt wird insoweit u. a. auf die Höhe des Aufwands, auf das wirtschaftliche Gewicht der Steuer, ihren Belastungsgrund und letzten Endes auch auf ihre technische Ausgestaltung. Nach dem Willen des Verfassungsgebers bleiben auf jeden Fall die bei Inkrafttreten des Finanzreformgesetzes 1990 üblichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern als vom Gleichartigkeitsverbot unberührt. Das wird auch für später erfundene Steuern angenommen, die im Typus diesen Steuern gleichen. Dabei soll eine Steuer dann als dem hergebrachten Typus gleich zu betrachten sein, wenn sie nur in kleinen Teilbereichen dieselbe Quelle steuerlicher Leistungsfähigkeit in Anspruch nimmt, die von einer bundesgesetzlichen Steuer belastet ist.<sup>25</sup> In der steuerrechtlichen Literatur herrscht dazu eine eher strenge Sicht vor, die die meisten der gängigen kommunalen Aufwandsteuern entgegen der Rechtsprechung auch des Bundesverfassungsgerichts wegen Gleichartigkeit vornehmlich mit der Umsatzsteuer verwirft.<sup>26</sup>

Auch hier empfiehlt es sich nicht, sich in tiefgründige theoretische Überlegungen zu verstricken, sondern eher, ähnliche Steuerkonstellationen zu betrachten und ihre Beurteilung durch die Rechtsprechung heranzuziehen.

Insbesondere ist die Übernachtungssteuer mit der Spielgerätesteuern vergleichbar, mit der der Aufwand der Spieler bei den Gewinnspielgeräten inzwischen ganz generell in der Weise besteuert wird, dass der Gerätebetreiber einen prozentualen Anteil vom Einspielergebnis des Geräts als Spielgerätesteuern an die Gemeinde abführen muss. Es ist anerkannt, dass dieser Steuermaßstab aus der Spielgerätesteuern auch unabhängig davon, dass sie eine „alte Steuer“ ist und insoweit dem Gleichartigkeitsgebot nicht unterworfen ist<sup>27</sup>, keine der Umsatzsteuer

---

<sup>24</sup> Vgl. Gössl/Held, a. a. O., § 44 Erl. 3

<sup>25</sup> Für das Vorstehende vgl. Müller-Franken in: Friauf/Höfling, Berliner Kommentar zum Grundgesetz 23. Erg.-Lfg. II/08, Art. 105 Rn. 235 m. w. Nachw.

<sup>26</sup> So vor allem Drüen in: Tipke/Kruse, Kommentar zur Abgabenordnung, TK 113 Lfg. Juli 2007, § 3 Rn. 72 ff.

<sup>27</sup> So z. B. BFH, Beschl. v. 21.02.1990 - II B 98/89 - KStZ 1990, 111

gleichartige Steuer macht<sup>28</sup>, wie das auch schon für den früheren Stückzahlmaßstab galt. Das wird zwar jeweils anhand des Mehrwertsteuerbegriffs der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie der EG geprüft, gilt aber wegen der Identität der Steuerbegriffe in gleicher Weise für die deutsche Umsatzsteuer. Zur Begründung wird im Wesentlichen angeführt, dass diese Steuer nur einen Teil der Wertschöpfungskette erfasse, also keine allgemeine Steuer sei, und dass mit ihr nicht die Wertschöpfung durch den Spielgeräteaufsteller herangezogen werde, sondern der Aufwand des Spielers. Anders ist aber die Situation bei der Übernachtungssteuer, sodass es gerechtfertigt ist, auch für sie davon auszugehen, dass sie mit der Umsatzsteuer nicht gleichartig ist.

Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass die Übernachtungssteuer nur einen kleinen Teilbereich des Steuergegenstandes der Umsatzsteuer betrifft und insoweit einer „alten“ Steuer vergleichbar ist und auch deshalb nicht gegen das Gleichartigkeitsverbot verstößt.

Wenn man allein die technische Ausgestaltung der Steuer, also den Steuermaßstab betrachtet, lässt sich natürlich nicht bestreiten, dass ein prozentualer Steuermaßstab zumindest im Blick auf eine Proportionalität an die Umsatzsteuer erinnert. Im Blick auf diesen Gesichtspunkt<sup>29</sup> könnte man diese gleiche technische Ausgestaltung zum Anlass nehmen, unter Verwerfung der übrigen Überlegungen schon deshalb von einer Gleichartigkeit beider Steuerarten auszugehen. Dieser Angriffspunkt ließe sich allerdings dadurch vermeiden, dass man Übernachtungspreisgruppen bildet und für sie feste Steuerbeträge festsetzt.

## 2.3 Andere Rechtsvorschriften

### 2.3.1 Subsidiaritätsprinzip (§ 78 Abs. 2 GO)

Nach § 78 Abs. 2 Gemeindeordnung soll die Gemeinde, soweit vertretbar und geboten, die zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen Erträge und Einzahlungen aus Entgelten für ihre Leistungen und im Übrigen aus Steuern beschaffen, soweit die sonstigen Erträge und Einzahlungen nicht ausreichen. Abgesehen davon, dass diese Regelung die Erhebung von Steuern nicht davon abhängig macht, dass alle sonstigen Refinanzierungsmöglichkeiten ausgeschöpft sind<sup>30</sup>, ist darauf hinzuweisen, dass die Erhebung von Fremdenverkehrsbeiträgen und Kurtaxen bei den dazu berechtigten Gemeinden in deren Ermessen steht<sup>31</sup>, sodass aus § 78 Abs. 2 GO jedenfalls nicht bei den erhebungsberechtigten Gemeinden die Pflicht hergeleitet werden kann, zunächst die Fremdenverkehrsabgabe bzw. die Kurtaxe einzuführen, bevor eine Übernachtungssteuer erhoben werden kann.

### 2.3.2 EG-Mehrwertsteuerrichtlinie

Die vorangegangene Feststellung im Blick auf das Verhältnis der Übernachtungssteuer zur Mehrwertsteuer erledigt auch den denkbaren Einwand, eine solche Steuer verstoße gegen EG-

---

<sup>28</sup> Nds. OVG, Beschl. v. 22.03.2007 - 9 ME 84/07 - NVwZ-RR 2007, 551; Sächs. OVG, Beschl. v. 19.12.2006 - 5 BS 242/06 - NVwZ-RR 2007, 553

<sup>29</sup> Vgl. dazu BVerwG, Urt. v. 22.12.1999 - 11 CN 1.99 - NVwZ 2000, 936

<sup>30</sup> Vgl. VGH Ba-Wü, Urt. v. 05.10.1989 - 2 S 1429/87 - KStZ 1990, 35

<sup>31</sup> Vgl. Gössl/Held, § 43 Erl. 1.2 für die Fremdenverkehrsabgabe

Recht. Ein solcher Verbotstatbestand könnte sich aus der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 (EG ABI L 357/1) über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ergeben. Diese Richtlinie lässt aber, wie bereits die vorangegangene 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, in ihrem Art. 401 ausdrücklich zu, andere Abgaben, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, zu erheben. Was nach der Richtlinie unter Umsatzsteuer zu verstehen ist, ergibt sich aus Art. 401. Dass die Übernachtungssteuer aber eben keine Mehrwertsteuer im Sinne dieser Bestimmung und dieser auch nicht gleichartig ist, kommt ein Verstoß gegen EG-Recht nicht in Betracht.<sup>32</sup>

### 2.3.3 Gebot der widerspruchsfreien Rechtsordnung

Nach dem Willen der „Erfinder“ soll die Kulturabgabe wenigstens teilweise die Auswirkungen der Senkung der Umsatzsteuer auf Übernachtungsentgelte durch Art. 5 Nr. 1 des Gesetzes zu Besteuerung des Wirtschaftswachstums vom 22.12.2009 (BGBl. I S. 3950) aufheben, in dem ein Teil der Steuerersparnis der Beherbergungsunternehmer in die gemeindliche Kasse gelenkt wird. Damit wird jedenfalls von der Idee her bewusst darauf abgezielt, einer gesetzgeberischen Entscheidung des Bundes entgegenzuwirken.

Zur Frage des Widerspruchs zwischen bundesgesetzlichen Zielen und Nebenzwecken von Gemeindesteuern hat das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss zur sogenannten (Getränke)Verpackungssteuer Stellung genommen.<sup>33</sup> Mit seiner Entscheidung verwirft es diese Steuer wegen Verstoßes gegen Art. 12 Abs. 1 GG (Berufsfreiheit) mit der Begründung, Bundestreue und Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) verlangen die Widerspruchsfreiheit gesetzlicher Regelungen. Die Verpackungssteuer würde aber im Widerspruch zum Bundesrecht stehen. Dabei hat es den erklärten Nebenzweck der Verpackungssteuer, den Gebrauch von Einmal-Verpackungen für Kaffeeportionen, Zuckerstücke, Bratwürste usw. möglichst gänzlich zu unterbinden, als sozusagen obrigkeitliche Steuerungsmaßnahme nicht im Einklang gesehen mit dem Abfallrecht des Bundes, das seiner Ansicht nach auf Kooperation unter Verzicht auf obrigkeitliche Maßnahmen setzt. Ob sich dieses vom Bundesverfassungsgericht überraschend aus der Taufe gehobene Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung tatsächlich aus der Verfassung ableiten lässt und erst recht, ob es dazu führen dürfte, die Verpackungssteuer als verfassungswidrig zu verwerfen, kann als mehr als fraglich angesehen werden.<sup>34</sup>

Folgt man aber dem Bundesverfassungsgericht in seiner Grundüberlegung, stellt sich die Frage, ob im Blick auf die Kulturabgabe ein gleicher Sachverhalt gegeben ist, der dazu führt, die vom Bundesverfassungsgericht hergeleiteten Konsequenzen auch auf die Übernachtungssteuer anzuwenden.

---

<sup>32</sup> Vgl. zur Spielgerätesteuern Fußnote 28

<sup>33</sup> Beschl. v. 07.05.1998; s. Fußnote 16

<sup>34</sup> Ablehnend Bothe, NJW 1998, 2333; Eschenbach, ZKF 1998, 246; zustimmend hingegen Weidemann, DVBl. 1999, 73

Dazu ist zu fragen, ob die Kompetenzlage wirklich die gleiche ist. Auszugehen ist davon, dass die Gesetzgebungskompetenz hinsichtlich der Abfallbeseitigung beim Bund lag und liegt. Jedenfalls haben die Gemeinden insoweit keine eigene Regelungszuständigkeit, die über das hinausgeht, was auf kommunaler Ebene zum Vollzug des Abfallsrecht erforderlich ist.

Betrachtet man im Blick hierauf die Übernachtungssteuer, ist eine andere Sachlage festzustellen. Mit der Übernachtungssteuer wird kein Nebenzweck verfolgt, der i. S. der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes unzulässig sein könnte. Mit ihr soll nicht ein bestimmtes Verhalten des Übernachtungsgastes erreicht werden, etwa der Verzicht auf Übernachtungen in der die Steuer erhebenden Kommune, sondern allein die Einnahme zusätzlicher Mittel. Dass diese Mittel in einer bestimmten Weise verwendet werden sollen, stellt noch keinen Nebenzweck i. S. des Steuerbegriffs dar, sondern ist dem Hauptzweck jeder Steuererhebung zuzuordnen. Außerdem ist nicht ersichtlich, dass dieser Verwendungszweck in irgendeiner Weise bundesrechtswidrig sein sollte. Auch dass ihre Verfechter meinen, mit einer solchen Abgabe ließe sich ein Teil des durch die Umsatzsteuersenkung unverdient erzielten „Gewinns“ der Beherbergungsbetriebe abschöpfen, stellt keinen Nebenzweck dar, sondern lediglich das Motiv, eine solche Steuer zu erheben.

Auf den Hauptzweck von Steuern, nämlich Einnahmen zu erzielen, lässt sich das Urteil des Bundesverwaltungsgerichtes nicht anwenden. Wenn auch die Finanzverfassung der Bundesrepublik Deutschland ein kompliziertes System der Zuweisung von Steuererhebungs- und Steuerertragshoheiten vorsieht, befasst es sich jedenfalls nicht damit, ob und in welcher Höhe die Länder und mit ihnen die Kommunen die ihnen zustehenden oder möglichen Steuern erheben dürfen. Daraus folgt: Diese sind verfassungsrechtlich nicht verpflichtet, im Rahmen ihrer Steuerhoheit ein mit dem Bund „gleichgeschaltetes“ Besteuerungsverhalten an den Tag zu legen. Von den Kommunen kann deshalb verfassungsrechtlich nicht verlangt werden, das Ziel steuerpolitischer Maßnahmen des Bundes auch für sich in der Weise für verbindlich zu erklären, dass sie mit Rücksicht hierauf auf die Erhebung von kommunalen Aufwandsteuern verzichten.

Daraus ergibt sich, dass jedenfalls bei von einander unabhängigen Sachkompetenzen die Auflösung von inhaltlichen Widersprüchen nicht über den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung zu Gunsten des Bundes erfolgen kann. Solche Widersprüche müssen vielmehr hingenommen werden.

Folglich kann die Erhebung einer Übernachtungssteuer auch dann nicht als verfassungswidrig angesehen werden, wenn sie im Ergebnis bundessteuerrechtlichen Entscheidungen entgegenwirken sollte. Das gilt umso mehr, als Ansatz der Übernachtungssteuer nicht der Umsatz des Beherbergungsunternehmens ist, sondern der vom Übernachtungsgast getätigte Übernachtungsaufwand.

#### 2.3.4 Art. 12 GG (Erdrosselungsverbot)

Wohl guten Gewissens kann ohne weitere Prüfung ein Verstoß gegen Art. 12 Abs. 1 GG unter dem Gesichtspunkt, die Steuer stelle eine unzulässige Einschränkung der Berufsfreiheit der Beherbergungsunternehmer dar, ausgeschlossen werden. Eine solche Einschränkung kommt nur in Betracht, wenn die Steuer ihrer objektiven Gestaltung und Höhe nach den von den Betroffenen gewählten Beruf in aller Regel wirtschaftlich unmöglich macht<sup>35</sup>, also von einer Erdrosselungssteuer zu sprechen ist. Davon kann hier, jedenfalls dann, wenn nicht exorbitante Steuersätze festgelegt werden, schon im Blick auf die tatsächliche Abwälzbarkeit der Steuer nicht die Rede sein.

### 3. Resümee:

Die vorstehende Prüfung führt zu dem Ergebnis, dass eine Übernachtungssteuer rechtlich zulässig erscheint. Freilich ist davor zu warnen, eine solche Bewertung als rechtssicher zu bezeichnen. Andere in dieser Frage erstattete Gutachten kommen zu genau dem entgegengesetzten Ergebnis.<sup>36</sup>

Rechtssicherheit besteht deshalb erst, wenn das Bundesverfassungsgericht gesprochen hat.

Hannover, den 30.08.2010

Prof. Dr. Klaus Rosenzweig  
Rechtsanwalt

---

<sup>35</sup> BVerfG, Beschl. v. 08.12.1970 - 1 BvR 95/68 - BVerfGE 29,327; BVerwG, Beschl. v. 19.08.1994, s. Fußnote 8

<sup>36</sup> So Gutachten von Scholz und Mönch für die DEHOGA lt. Pressemitteilung der DEHOGA Nordrhein-Westfalen v. 24.03.2010 (Quelle: dehoga-nordrhein.de); Gutachten von Graf von Westphalen v. 08.06.2010