

BVerfG vom 6.12.1983 2 BvR 1275/79

GG Artikel 3, GG Artikel 3 Absatz I, GG Artikel 105, GG Artikel 105 Absatz IIa; BadWürttKAG § 6 Absatz II

1. Die Zweitwohnungssteuer ist eine örtliche Aufwandsteuer gem. Artikel 105 Absatz IIa GG, die bundesgesetzlich geregelten Steuern nicht gleichartig ist.

2. §§ 1 und 2 II der Satzung der Stadt Überlingen über die Erhebung der Zweitwohnungssteuer vom 21. 1. 1976 sind mit Artikel 3 Absatz I GG unvereinbar und nichtig, weil sie ohne hinreichenden, sachlichen Grund nur auswärtige Zweitwohnungsinhaber, soweit sie nicht aus beruflichen Gründen oder zu Ausbildungszwecken in der Stadt wohnen, besteuern.

BVerfG, *Beschl.* vom 6.12.1983 - 2 BvR 1275/79

Zum Sachverhalt:

Der Bf. ist zusammen mit seiner Ehefrau Eigentümer einer 36 qm großen Wohnung im Gebiet der Stadt Überlingen, in der er sich nicht überwiegend aufhält. Er hat dort einen zweiten Wohnsitz angemeldet; seinen Hauptwohnsitz hat er in einer anderen Gemeinde. Die Stadt Überlingen zog den Bf. durch Bescheid vom 26. 11. 1973 aufgrund einer örtlichen "Satzung über die Erhebung der Zweitwohnungssteuer" zu einer Zweitwohnungssteuer von 200 DM für das Rechnungsjahr 1973 heran. Der Bf. beschritt nach erfolglosem Widerspruch den Verwaltungsrechtsweg. Das VG gab der Klage statt. Es vertrat die Ansicht, die Satzung sei nichtig, weil die Steuer keinen örtlich begrenzten Wirkungskreis habe und somit nicht zu den Steuern gehöre, bei denen das Land sein Steuerfindungsrecht nach § KAG § 6 Absatz II KAG auf die Gemeinden übertragen habe. Die Berufung der Stadt Überlingen hatte Erfolg (VGH Mannheim, KStZ 1977, 147 = DÖV 1977, 674 = DStR 1978, 49). Die Revision des Bf. wies das BVerfG zurück (BVerwGE 58, 230 = NJW 1980, 796).

Die Verfassungsbeschwerde hatte - im Ergebnis einstimmig - Erfolg.

Aus den Gründen:

... B. Die Verfassungsbeschwerde ist zulässig und begründet.

Die aufgrund des § 6 Absatz II KAG und der Satzung der Stadt Überlingen über die Erhebung der Zweitwohnungssteuer vom 21. 1. 1976 erhobene Abgabe ist eine örtliche Aufwandsteuer gem. Artikel 105 Absatz IIa GG, die bundesgesetzlich geregelten Steuern nicht gleichartig ist.

§§ 1 und 2 II der Satzung der Stadt Überlingen verstoßen jedoch gegen Artikel 3 Absatz I GG. Sie besteuern nämlich ohne hinreichenden sachlichen Grund nur auswärtige Zweitwohnungsinhaber, soweit sie nicht aus beruflichen Gründen oder zu Ausbildungszwecken in der Stadt wohnen; alle einheimischen Zweitwohnungsinhaber werden von der Steuerpflicht nicht erfaßt.

I. 1. § 6 Absatz II KAG stellte auch nach Inkrafttreten des Einundzwanzigsten Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Finanzreformgesetz) vom 12. 5. 1969 (BGBl I, 359) eine hinreichende Ermächtigung zur Erhebung einer örtlichen Aufwandsteuer i. S. des durch Art. I Nr. 3 lit. b des Finanzreformgesetzes eingefügten Artikel 105 Absatz IIa GG dar. Die Neufassung des Artikel 105 GG hat an der ausschließlichen Zuständigkeit der Länder für "Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis" (s. Artikel 105 Absatz II Nr. 1 GG a. F.) nichts geändert. "Örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern" i. S. des Artikel 105 Absatz IIa GG sind begrifflich nichts anderes als "Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis" (BVerfGE 40, 56 (60 f.) = NJW 1976, 101).

Der baden-württembergische Gesetzgeber hat, wie der jeweilige Wortlaut des § 6 Absatz II KAG zeigt, den Gemeinden die Kompetenz zur Erhebung von örtlichen Steuern lediglich in dem ihm selbst eingeräumten Umfang übertragen.

2. Die Abgabe erfüllt nach ihrem maßgeblichen materiellen Gehalt (BVerfGE 49, 343 (353 ff.) = NJW 1979, 859) die Kriterien einer Steuer.

Steuern i. S. des Grundgesetzes sind einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlichrechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (BVerfGE 49, 343 (353 f.) = NJW 1979, Seite 859; vgl. § 3 Absatz I 1, Halbs. 1 AO 1977). Die in der Satzung normierte Abgabe wird von einem steuererhebungsberechtigten Gemeinwesen ohne unmittelbare Gegenleistung erhoben. Sie dient der Erzielung von Einkünften zur Deckung des Aufwandes für die Herstellung und Unterhaltung öffentlicher Einrichtungen, die in § 1 der Satzung nicht näher bezeichnet sind. Nach der Vorstellung des Satzungsgebers ist an öffentliche Einrichtungen für Kur- und Erholungszwecke, wie Ausbau von (beheizten) Freibädern, Erweiterung der Strandpromenade, Anlage zusätzlicher Erholungs- und Wanderwege und Errichtung bzw. Ausbau von Kurmittelhäusern gedacht (Bayer, Der Städtebund 1972, 242 u. 269; StuWi 1972, 289, auf den sich die Stadt Überlingen ausdrücklich beruft). Diese Zweckbindung des Aufkommens der Abgabe steht dem Steuercharakter nicht entgegen. Zwecksteuern stehen zwar im Gegensatz zu den allgemeinen Steuern zu bestimmten Leistungen und Verwaltungszwecken des Abgabeberechtigten in Beziehung. Die Erfüllung der öffentlichen Aufgaben, zu deren Finanzierung Zwecksteuern dienen, hat aber nicht den Charakter einer Gegenleistung des Abgabeberechtigten zugunsten des Abgabepflichtigen. Der Kreis der Abgabepflichtigen ist darum bei den Zwecksteuern auch nicht auf solche Personen begrenzt, die einen wirtschaftlichen Vorteil aus dem öffentlichen Vorhaben ziehen (BVerfGE 49, 343 (353 f.) = NJW 1979, Seite 859). Die Abgabepflicht erstreckt sich auch auf alle Zweitwohnungsinhaber, soweit die Tatbestandsvoraussetzungen für die Abgabenerhebung im übrigen vorliegen.

3. Die von der Stadt Überlingen erhobene Zweitwohnungssteuer ist eine Aufwandsteuer i. S. des Artikel 105 Absatz IIa GG.

a) Das Grundgesetz bestimmt den Begriff der Aufwandsteuer, den es erst seit der Finanzreform 1969 enthält, nicht. Es setzt ihn vielmehr voraus.

Ursprünglich handelte es sich dabei um einen finanzwissenschaftlichen Begriff. Insbesondere Schmölders hat unter der Geltung des Grundgesetzes Merkmale des Begriffs herausgearbeitet (Hdb. der Finanzwissenschaft II, 2. Aufl. (1956), S. 639 ff.; Zur Begriffsbestimmung der Verbrauchsteuern, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten, Neue Folge H. 10, 1955, S. 29 ff., 83 ff.; in: Handwörterbuch des Steuerrechts, 2. Aufl. (1981), Art. Aufwandsteuer). Er bezeichnet als Aufwandsteuern solche Verbrauchsteuern, die in Ergänzung der allgemeinen Steuern auf Einkommen, Vermögen und Umsatz der Erfassung jener besonderen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dienen, die sich in der Verwendung von Einkommensteilen für aufwendige Verbrauchsgüter oder Dienstleistungen im Bereich des persönlichen Lebensbedarfs äußert. Aufwandsteuern seien Steuern auf die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (Hdb. der Finanzwissenschaft II, 2. Aufl. (1956), S. 652). Wesentlichstes Merkmal sei die Absicht des Gesetzgebers, die steuerliche Leistungsfähigkeit auszuschöpfen, die in der Einkommensverwendung zum Ausdruck komme.

Dieser steuersystematischen Betrachtungsweise nach der Zielsetzung des Gesetzgebers, der technischen Ausgestaltung und der wahrscheinlichen oder vermuteten Wirkung der Steuer ist in jüngster Zeit Hansmeyer (Hdb. der Finanzwissenschaft II, 3. Aufl. (1980), S. 709 (711 ff.)) entgegengetreten. Durch die zielbezogene Definition würden steuerliche Bereiche ausgeschieden, die anderen Zielsetzungen unterlägen, im übrigen aber den erfaßten Tatbeständen sehr ähnlich seien.

Einigkeit besteht jedoch darin, daß Aufwandsteuern sämtliche Steuern sind, die an das Halten eines Gegenstandes oder an einen tatsächlichen oder rechtlichen Zustand anknüpfen (s. BVerwGE 6, 247 (256) = NJW 1958, 960; Jakob, BayVBl 1971, 251 u. 294).

Unabhängig von den im einzelnen unterschiedlichen Begriffsbestimmungen wurde die Besteuerung des Wohnens, die als Wohnungs-, Wohnraum- oder Wohnungsaufwandssteuer bezeichnet wird, seit jeher, insbesondere von der Finanzwissenschaft, fast allgemein als der klassische Fall einer Aufwandsteuer angesehen (Bräuer, in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften II, 4. Aufl., (1924), Art. Aufwandsteuern, 6. Bd. (1925), Art. Mietsteuern, 8. Bd. (1928) Art. Wohnungsluxussteuer; Popitz, Hdb. der Finanzwissenschaft II, 1. Aufl. (1927), S. 207 ff.; Gerloff, Die öffentliche Finanzwirtschaft II, 2. Aufl. (1950), S. 27, 35, 71; Klüber, DÖV 1950, 612 f.; Wacke, Das Finanzwesen der Bundesrepublik, Beiheft 13 zur DRZ 1950, DRZ Jahr 1950 Seite 28; Amonn, Grundsätze der Finanzwissenschaft, Zweiter (besonderer) Teil, 1953, S. 164 ff.; Gerloff, Hdb. der Finanzwissenschaft II, 2. Aufl. (1956), S. 311; Bickel, ebda., S. 430 ff.; Schmölders, ebda., S. 635, 639, 699; Bayer, StuWi 1972, 293 f.; Schick, BayVBl 1973, 450 f.; Bökelmann, DÖV 1973, 632 f.; ders., Die örtlichen Steuern und das Gleichartigkeitsverbot in Artikel 105 Absatz IIa GG, 1974, S. 221 ff.; Andreae, Hdb. der Finanzwissenschaft II, 3. Aufl. (1980), S. 579 f.; Flämig, in: Handwörterbuch des Steuerrechts, 2. Aufl. (1981), Art. Wohnsteuer; a. A.: Höpker=Aschoff, AöR 75 (1950), 321; Meilicke, in: Festschr. f. Bühler, 1954, S. 112 f.).

b) Die Definition des Begriffs Aufwandsteuer in der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG stimmt mit der Begriffsbestimmung überein, die Schmölders (Hdb. der

Finanzwissenschaft II, 2. Aufl. (1956), S. 652) verwendet hat: Aufwandsteuern sind Steuern auf die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Maßgebend für den Charakter einer Steuer als Aufwandsteuer ist es also, daß die in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit getroffen werden soll (BVerfGE 16, 64 (74) = NJW 1963, 1867, bestätigt in BVerfGE 49, 343 (354) = NJW 1979, 859).

An dieser für die herkömmlichen Aufwandsteuern entwickelten Begriffsbestimmung ist für die hier zu beurteilende neue Zweitwohnungssteuer grundsätzlich festzuhalten, wenn es auch zur Bestimmung insbesondere des Begriffes der "wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit" anderer Abgrenzungen bedarf.

aa) Der vom Verfassungsgeber vorausgesetzte Begriff der Aufwandsteuer, der durch die Finanzreform 1969 keine Veränderung erfahren hat, wird auch für neue Aufwandsteuern geprägt durch den Steuertypus der herkömmlichen kommunalen Aufwandsteuern. Sie sind Steuern, die an das Halten eines Gegenstandes oder an einen tatsächlichen oder rechtlichen Zustand anknüpfen (BVerwGE 6, 247 (256) = NJW 1958, 960; Jakob, BayVBl 1971, 251, 294).

bb) Das Merkmal Einkommensverwendung ist nicht auf die Verwendung von Einkommen im steuerrechtlichen oder finanzwissenschaftlichen Sinn zu beschränken, sondern umfaßt die Verwendung jeglicher finanzieller Mittel. Es dient in erster Linie zur Abgrenzung der (Verbrauch- und) Aufwandsteuer als Einkommensverwendungssteuer von den Einkommensentstehungssteuern (Schmölders, aaO, S. 648). Am Zweck der Aufwandsteuern, anlässlich der Vermögens- und Einkommensverwendung mittelbar die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Konsumenten zu erfassen, ändert sich dadurch nichts.

Wie in den Entscheidungen BVerfGE 16, 64 (74) = NJW 1963, 1867 und BVerfGE 49, 343 (354) = NJW 1979, 859 angeführt, soll die Aufwandsteuer die in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit treffen. In dieser Absicht des Gesetzgebers liegt das wesentliche Merkmal des Begriffes der Aufwandsteuer. Angesichts der Vielfalt der wirtschaftlichen Vorgänge und rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten wäre die Erhebung einer Steuer, die nicht an die Entstehung des Einkommens, sondern an dessen Verwendung anknüpft, nicht praktikabel, wenn in jedem Fall die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen festgestellt werden müßte. Ausschlaggebendes Merkmal ist der Konsum in Form eines äußerlich erkennbaren Zustandes, für den finanzielle Mittel verwendet werden. Der Aufwand i. S. von Konsum ist typischerweise Ausdruck und Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ohne daß es darauf ankäme, von wem und mit welchen Mitteln dieser finanziert wird und welchen Zwecken er des Näheren dient. Im Konsum äußert sich in der Regel die Leistungsfähigkeit. Ob der Aufwand im Einzelfall die Leistungsfähigkeit überschreitet, ist für die Steuerpflicht unerheblich (vgl. Gerloff, Hdb. der Finanzwissenschaft II, 2. Aufl. (1956), S. 281 f.; Schmidt, Hdb. der Finanzwissenschaft II, 3. Aufl. (1980), S. 144). Soweit sich aus der Entscheidung BVerfGE 49, 343 (354) = NJW 1979, 859 etwas Abweichendes ergeben sollte, hält der Senat daran nicht fest.

c) Die in der Satzung der Stadt Überlingen geregelte Abgabe erfüllt diese Kriterien der Aufwandsteuer.

Das Innehaben einer weiteren Wohnung für den persönlichen Lebensbedarf (Zweitwohnung) neben der Hauptwohnung ist ein Zustand, der gewöhnlich die Verwendung von finanziellen Mitteln erfordert und in der Regel wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck bringt. Diese wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu besteuern, ist die erkennbare Absicht des Satzungsgebers, wie sie aus den §§ 1-3 der Satzung hervortritt. Danach ist üblicherweise Inhaber einer Zweitwohnung deren Eigentümer oder Mieter, der sie für seinen privaten Lebensbedarf nutzt oder zu diesem Zweck vorhält. Regelmäßig wird es sich dabei in Fremdenverkehrsgemeinden um ein Innehaben der Zweitwohnung zum Zweck der Erholung handeln. Aber auch das Halten einer Zweitwohnung für einen anderen persönlichen Lebensbedarf wird von der Satzung erfaßt.

Auf die Dauer des Innehabens kommt es grundsätzlich nicht an. Auch der vorübergehende Gebrauch i. S. von § 3 III 1 der Satzung stellt einen steuerpflichtigen Aufwand dar, wenn er der persönlichen Lebensführung dient. Im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit kann der Satzungsgeber bestimmen, ab welchem Zeitraum ein Aufwand der Steuer unterliegt. Auch ein kurzzeitiger Gebrauch einer Zweitwohnung für einen nicht völlig unerheblichen Zeitraum des Jahres kann der Steuer unterworfen werden. Es ist Sache des Satzungsgebers, im Hinblick auf das rechte Verhältnis zwischen Verwaltungsaufwand und Steuerertrag sowie auf die Steuergerechtigkeit die zeitlichen Voraussetzungen der Steuerpflicht festzulegen. Diesen Anforderungen genügt die Satzung der Stadt Überlingen mit den §§ 5 und 4 II.

Der Charakter der Zweitwohnungssteuer als Aufwandsteuer wird nicht dadurch in Frage gestellt, daß gem. § 3 III 1 der Satzung, der insoweit wörtlich § 79 Absatz II 1 Nr. 1 BewG entspricht, die Steuerpflicht auch die unentgeltliche Überlassung einer Zweitwohnung umfaßt. Der Begriff der Aufwandsteuer läßt es zu, sowohl für den, der die Wohnung unentgeltlich überläßt, wie auch für den, dem sie überlassen wird, eine Steuerpflicht zu begründen. Wer eine Wohnung einem anderen, sei es einem Angehörigen oder einem sonstigen Dritten, unentgeltlich zur Nutzung überläßt, betreibt selbst Aufwand in diesem Sinne. Er kann auch Inhaber der Wohnung i. S. der Satzung bleiben, soweit er die Wohnung weiterhin hält und sich der Verfügungsmacht über sie nicht begibt. Auch derjenige, dem die Wohnung unentgeltlich überlassen wird, kann zu versteuernden Aufwand betreiben.

4. Die Zweitwohnungssteuer ist eine örtliche Aufwandsteuer i. S. von Artikel 105 Absatz IIa GG.

Eine örtliche Steuer ist begrifflich nichts anderes als eine Steuer mit örtlich bedingtem Wirkungskreis nach Artikel 105 Absatz II Nr. 1 GG a. F. Sie ist wie diese an die Voraussetzung der örtlichen Radizierung gebunden (BVerfGE 40, 56 (61) = NJW 1976, 101). Die örtliche Radizierung muß sich aus der normativen Gestaltung des Steuertatbestandes ergeben (BVerfGE 16, 306 (327) = NJW 1963, 1867); sie kann nicht aus der natürlichen Beschaffenheit des Gegenstandes abgeleitet werden, dessen Gebrauch der Steuer unterworfen wird (vgl. BVerfGE 16, 306 (327) = NJW 1963, 1867 zu einer Verbrauchsteuer). Örtliche Steuern sind nur solche Abgaben, die an örtliche Gegebenheiten, vor allem an die Belegenheit einer Sache oder an einen Vorgang im Gebiet der steuererhebenden Gemeinde anknüpfen und wegen

der Begrenzung ihrer unmittelbaren Wirkungen auf das Gemeindegebiet nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Steuergefälle führen können (BVerfGE 16, 306 (327) = NJW 1963, 1867).

Der die Steuerpflicht auslösende Tatbestand ist hier das Innehaben einer Zweitwohnung im Gemeindegebiet. Darin liegt die Anknüpfung an eine örtliche Gegebenheit, nämlich an eine im Gemeindegebiet belegene Sache. Die örtliche Anknüpfung entfällt nicht deshalb, weil zur Begründung der Steuerpflicht erforderlich ist, daß der Inhaber der Zweitwohnung sich nicht überwiegend im Gebiet der steuererhebenden Gemeinde aufhält. Die überwiegende Ortsabwesenheit des Inhabers der Zweitwohnung und das Vorhandensein einer auswärtigen Erstwohnung sind nur Abgrenzungskriterien. Durch sie wird die Steuerpflicht auf einen Teil der Zweitwohnungsinhaber, die mit der Steuer belegt werden könnten, begrenzt, nämlich die Auswärtigen, die weder aus beruflichen Gründen noch zu Ausbildungszwecken eine Zweitwohnung im Gemeindegebiet innehaben. Es wird damit aus dem Kreis der Wohnungen, die Gegenstand einer örtlichen Steuer sein könnten, ein Teil ausgewählt.

Eine unmittelbare Wirkung der Zweitwohnungssteuer, die über das Gebiet der steuererhebenden Gemeinde hinausginge, ist nicht zu erkennen. Unmittelbar betroffen sind nur die Inhaber von Zweitwohnungen im Gebiet der steuererhebenden Gemeinde.

5. Die Zweitwohnungssteuer ist einer bundesrechtlich geregelten Steuer nicht gleichartig.

Der Zusatz des Artikel 105 Absatz IIa GG "solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind", begrenzt (BVerfGE 31, 119 (128)) und beschränkt über das Erfordernis der örtlichen Radizierung hinaus die Befugnisse des Landesgesetzgebers zusätzlich. Allerdings stimmt der Begriff der Gleichartigkeit in Artikel 105 Absatz IIa GG mit dem vom BVerfG zur Abgrenzung der Kompetenzen von Bund und Ländern im Bereich der konkurrierenden Steuergesetzgebung verwendeten Begriff der Gleichartigkeit nicht überein. Das Gleichartigkeitsverbot des Artikel 105 Absatz IIa GG hat gegenüber dem entsprechenden traditionellen steuerrechtlichen Begriff einen engeren Sinn. Seine Voraussetzungen sind nicht so streng wie im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung, weil andernfalls die ausschließliche Gesetzgebungsbefugnis der Länder für die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern leerliefe (vgl. BVerfGE 40, 56 (61, 63) = NJW 1976, 101).

Das BVerfG hat bislang diese Voraussetzungen im einzelnen nicht festgestellt, sondern dies erst im Fall einer neuen örtlichen Steuer für erforderlich gehalten (BVerfGE 40, 56 (64) = NJW 1976, 101). Obwohl es sich bei der Zweitwohnungssteuer um eine neue örtliche Steuer handelt, kann die Frage noch dahingestellt bleiben. Denn an den Gleichartigkeitsbegriff des Artikel 105 Absatz IIa GG sind jedenfalls keine strengeren Anforderungen zu stellen als an den herkömmlichen Gleichartigkeitsbegriff. Dessen Merkmale erfüllt die Zweitwohnungssteuer nicht; sie kann damit nicht gegen das Gleichartigkeitsverbot des Artikel 105 Absatz IIa GG verstoßen. Ausgangspunkt für die Prüfung der Gleichartigkeit im traditionellen Sinn ist der Vergleich der steuerbegründenden Tatbestände. Dabei ist neben anderen Gesichtspunkten wie Steuergegenstand,

Steuermaßstab, Art der Erhebungstechnik, wirtschaftliche Auswirkungen, insbesondere darauf abzustellen, ob die eine Steuer dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpft wie die andere (vgl. BVerfGE 49, 343 (355) = NJW 1979, 859). Der Gesetzgeber hat es jedoch nicht in der Hand, durch verschiedene Formulierungen der Steuertatbestände oder durch eine Schaffung geringfügiger Unterschiede bei den einzelnen Merkmalen der Steuer, wie insbesondere beim Kreis der Steuerpflichtigen, beim Steuermaßstab und bei der Erhebungstechnik die Gleichartigkeit zu vermeiden. Wird eine Steuer den dargelegten Maßstäben gerecht, so hat sie auch vor dem Gleichartigkeitsverbot des Artikel 105 Absatz IIa GG Bestand.

a) Die Zweitwohnungssteuer ist der Einkommensteuer nicht gleichartig. Es werden verschiedene Quellen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausgeschöpft: durch die Einkommensteuer die Einkommenserzielung und durch die Zweitwohnungssteuer die Einkommensverwendung. Steuergegenstand der Einkommensteuer ist der Bezug von Einkommen (vgl. § 2 Absatz III EStG). Steuergegenstand der Zweitwohnungssteuer ist das Innehaben einer Zweitwohnung, somit ein Zustand, der die Verwendung von Einkommen ausdrückt. Auch die Steuermaßstäbe sind verschieden. Der Betrag des zu versteuernden Einkommens ist die Maßgröße für die steuerliche Leistungsfähigkeit,

die sich - unter Berücksichtigung der persönlichen Umstände des Steuerpflichtigen - aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte ergibt. Der Betrag des Mietaufwandes ist Maßgröße für die steuerliche Leistungsfähigkeit, die sich in der Verwendung bestimmter Einkommensteile für bestimmte Konsumgüter, hier das Innehaben einer Zweitwohnung, zeigt (vgl. Hahn, DStR 1980, 218). Die persönlichen Verhältnisse spielen, abgesehen von der Ermäßigung der Steuer bei mehr als zwei minderjährigen Kindern, bei der Zweitwohnungssteuer keine Rolle, während sie bei der Einkommensteuer entscheidenden Einfluß haben. Dies gilt auch für den Steuersatz.

Eine Gleichartigkeit i. S. von Artikel 105 Absatz IIa GG wird nicht dadurch begründet, daß § 21 Absatz II EStG zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung den Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus oder einer dem Steuerpflichtigen ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung rechnet. Die Regelung stellt im Einkommensteuerrecht eine Besonderheit dar, weil der Nutzungswert bei Wirtschaftsgütern, die der Steuerpflichtige selbst nutzt, ansonsten nicht als Einnahme angesehen wird (Blümich-Falk, EStG, 11. Aufl., § 21 Rdnr. 195). Mit ihr hat der Gesetzgeber im Interesse der Steuergerechtigkeit die an Miete ersparten Aufwendungen desjenigen, der im eigenen Haus wohnt, als Einkünfte behandelt (BVerfGE 9, 3 (9 f.) = NJW 1959, 91). Zu den Einkünften, die als Ausdruck der individuellen Leistungsfähigkeit von einer Einkommen(entstehungs)steuer erfaßt werden können, gehören nicht nur die Entgelte für Leistungen zwischen verschiedenen Personen, sondern auch zugerechnete Einkünfte, bei denen es sich gewissermaßen um Leistungen des Steuerpflichtigen an sich selbst oder an seine Familienangehörigen handelt. Der Unterschied zu den Bruttoentgelten für Marktleistungen besteht darin, daß die Produzenten ihre Erträge unmittelbar selbst konsumieren. Entstehung und Verwendung erfolgen also uno actu bei der gleichen Besteuerungseinheit (Andel, Hdb. der Finanzwissenschaften II, 3. Aufl. (1980), S. 339 f.). Dazu gehört auch der Nutzungswert des vom Eigentümer unmittelbar konsumtiv genutzten Vermögens. Erfassungs- und Bewertungsprobleme dürften die

Ursache dafür sein, daß im deutschen Einkommensteuerrecht nur der Fall der vom Eigentümer selbst genutzten Wohnung, der Nutzungswert anderer Wirtschaftsgüter aber nicht erfaßt ist. Dieser Umstand ändert jedoch nichts daran, daß § 21 Absatz II EStG an die Entstehung zugerechneter Einkünfte anknüpft und nicht wie die Zweitwohnungssteuer an die Verwendung.

b) Zweitwohnungssteuer und Grundsteuer sind ebenfalls nicht gleichartig.

Die Steuergegenstände sind verschieden. Bei der Grundsteuer ist dieser die Ertragsfähigkeit des Grundbesitzes als einer möglichen Einnahmequelle. Die Zweitwohnungssteuer erfaßt dagegen das Innehaben einer Zweitwohnung als Form einer Einkommensverwendung. Es werden unterschiedliche Quellen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit erschlossen. Die Grundsteuer zielt als Objektsteuer wirtschaftlich auf die durch den Besitz sogenannten fundierten Einkommen vermittelte Leistungskraft. Die Zweitwohnungssteuer erfaßt die Leistungsfähigkeit, die in der Verwendung von Einkommen für einen Aufwand zum Ausdruck kommt. Verschieden ist auch der Kreis der Steuerschuldner. Die Grundsteuer setzt Grundbesitz i. S. des Bewertungsgesetzes voraus. Bei der Zweitwohnungssteuer kann der Inhaber Eigentümer, Mieter oder sonstiger Nutzungsberechtigter sein. Die Zweitwohnungssteuer ist keine Realsteuer wie die Grundsteuer. Sie ruht nicht auf einer Sache oder einem Sachinbegriff (so BVerfGE 16, 64 (73) = NJW 1963, 1867 zur württembergischen Einwohnersteuer). Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer ist der Objektwert des Grundstücks. Die Zweitwohnungssteuer wird dagegen nach dem tatsächlichen oder geschätzten Mietaufwand berechnet. Zur Ermittlung des Grundstückswertes bebauter Grundstücke im Ertragswertverfahren wird zwar die Jahresrohmiete (§ 78, BewG § 79 BewG) herangezogen. Dabei handelt es sich jedoch nur um einen von mehreren Faktoren (vgl. §§ 80 ff. BewG).

II. §§ 1 und 2 II der Satzung der Stadt Überlingen über die Erhebung der Zweitwohnungssteuer verstoßen indes gegen Artikel 3 Absatz I GG.

Im Bereich des Steuerrechts ist der Gesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit gebunden (vgl. BVerfGE 6, 55 (70) = NJW 1957, 417). Bei der Erschließung von Steuerquellen hat er eine weitgehende Gestaltungsfreiheit. Entschließt sich der Gesetzgeber, eine bestimmte Steuerquelle zu erschließen, andere Steuerquellen dagegen nicht auszuschöpfen, so ist der allgemeine Gleichheitssatz nicht verletzt, wenn finanzpolitische, volkswirtschaftliche, sozialpolitische oder steuertechnische Erwägungen die verschiedene Behandlung motivieren (BVerfGE 49, 343 (360) = NJW 1979, 859). Dabei genügt es, wenn einer der genannten Gründe die verschiedene Behandlung trägt (vgl. BVerfGE 13, 181 (203) = NJW 1961, 2299). Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers endet erst dort, wo die gleiche oder ungleiche Behandlung der geregelten Sachverhalte nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar ist, wo also kein einleuchtender Grund mehr für die Gleichbehandlung oder Ungleichbehandlung besteht. Nur die Einhaltung dieser äußersten Grenzen der gesetzgeberischen Freiheit (Willkürverbot) ist vom BVerfG nachzuprüfen, nicht aber, ob der Gesetzgeber im Einzelfall die jeweils zweckmäßigste, vernünftigste und gerechteste Lösung gefunden hat (BVerfGE 26, 302 (310); BVerfGE 49, 343 (360 f.) = NJW 1979, 859). Der Steuergesetzgeber wird durch das Gleichheitsgebot auch nicht gehindert, anstelle eines individuellen Wirklichkeitsmaßstabes für die Besteuerung aus Gründen der Praktikabilität pauschale Maßstäbe zu wählen und

sich mit einer "Typengerechtigkeit" zu begnügen, es sei denn, daß die steuerlichen Vorteile der Typisierung nicht mehr im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen (BVerfGE 31, 119 (130 f.)).

1. Einleuchtende Gründe dafür, nur die auswärtigen Inhaber von Zweitwohnungen, die weder aus beruflichen Gründen noch zu Ausbildungszwecken im Stadtgebiet wohnen, der Steuer zu unterwerfen, die einheimischen Zweitwohnungsinhaber dagegen generell nicht zur Steuer heranzuziehen, sind nicht vorhanden.

Es darf jemand nicht deshalb zu einer höheren Steuer herangezogen werden, weil er kein Einheimischer ist. In einer freiheitlichen Rechts- und Wirtschaftsordnung, die dem Einzelnen die Betätigungsfreiheit, die Freizügigkeit und die Freiheit, Eigentum zu erwerben, grundsätzlich gewährleistet, steht es jedem auch frei, sich den Ort oder die Orte zu wählen, an denen er Wohnsitz oder Aufenthalt nehmen will. Für eine Schlechterstellung der Auswärtigen müßten sachliche Gründe gegeben sein, die sich aus dem Wesen und Zweck der jeweiligen Steuer herleiten lassen (BVerfGE 19, 101 (111 f.) = NJW 1965, 1581).

Die Zweitwohnungssteuer der Stadt Überlingen soll nach der Zweckbestimmung des § 1 der Satzung den Aufwand für die Herstellung und Unterhaltung öffentlicher Einrichtungen, die auch den Zweitwohnungsinhabern zugute kommen, teilweise decken. Der Satzungsgeber hatte dabei die öffentlichen Einrichtungen für Kur- und Erholungszwecke im Blick (Bayer, Der Städtebund, 1972, 242, 269; StuWi 1972, 289).

Angesichts der Zweckbestimmung des § 1 der Satzung könnte die Zweitwohnungssteuer sachgerecht sein, wenn die auswärtigen im Vergleich zu den einheimischen Zweitwohnungsinhabern der steuererhebenden Gemeinde im Hinblick auf diese Kur- und Erholungseinrichtungen mehr Ausgaben verursachten oder weniger Einnahmen brächten. Eine höhere finanzielle Belastung der Gemeinde läßt sich aufgrund des Umstands, daß eine Zweitwohnung nicht von Einheimischen, sondern von Auswärtigen genutzt wird, nicht feststellen. Dagegen lassen sich geringere Einnahmen nicht ausschließen. Für die Zurechnung des Einkommensteueranteils der Gemeinde scheiden auswärtige Zweitwohnungsinhaber in der Regel aus. Im Rahmen der Schlüsselzuweisungen werden nur Einwohner der Gemeinde, zu denen auswärtige Zweitwohnungsinhaber regelmäßig nicht zählen, berücksichtigt. Die Gesichtspunkte mögen zwar im Vergleich zu den Dauerbewohnern, die nur eine Wohnung im Gemeindebereich haben, es rechtfertigen, diese nicht der Steuerpflicht zu unterwerfen. Sie reichen jedoch nicht im Verhältnis zu einheimischen Zweitwohnungsinhabern aus. Denn die Mehrbelastung der Gemeinde, die ein Dauerbewohner durch seine Zweitwohnung verursachen kann, wird nicht durch eine Erhöhung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer und der Schlüsselzuweisungen ausgeglichen. Anhaltspunkte dafür, daß ein auswärtiger Zweitwohnungsinhaber der Gemeinde höhere Aufwendungen verursacht als ein Einheimischer speziell durch seine Zweitwohnung, sind nicht vorhanden. Dies gilt auch hinsichtlich der Ausgaben von Zweitwohnungsinhabern, die zur Stärkung der Wirtschaft und damit der Steuerkraft der Gemeinde beitragen.

Die Gesichtspunkte der Typisierung und der Praktikabilität vermögen die Beschränkung der Zweitwohnungssteuer auf die auswärtigen Inhaber von Zweitwohnungen nicht zu rechtfertigen. Es handelt sich um eine benachteiligende Typisierung, bei der die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers ohnehin geringer ist (BVerfGE 19, 101 (116) = NJW 1965, 1581). Zudem wird die Gestaltungsfreiheit bei der Auswahl der Steuerpflichtigen durch die Zweckbestimmung des § 1 der Satzung zusätzlich eingeengt. Der Satzungsgeber hat es sich damit selbst zur Pflicht gemacht, dieses Ziel zu erreichen. Es ist ihm deshalb verwehrt, im Wege der Typisierung den Kreis der möglichen Steuerpflichtigen enger zu ziehen, als dies durch § 1 der Satzung vorgegeben ist. Auch der Gesichtspunkt der Praktikabilität greift nicht durch. Die Feststellung, daß ein Einheimischer im Gemeindegebiet zwei Wohnungen innehat, stößt auf keine Schwierigkeiten. Die Ermittlung, welche davon die der Steuer unterliegende Zweitwohnung ist, wird der Gemeinde durch die Anzeigepflicht des Steuerschuldners gem. § 6 I der Satzung erleichtert. Daß die Überprüfung der Angaben mehr Verwaltungsaufwand erfordern könnte als bei einem auswärtigen Zweitwohnungsinhaber, ist nicht zu erkennen.

2. Auch im Vergleich zu den auswärtigen Zweitwohnungsinhabern, die aus beruflichen Gründen oder zu Ausbildungszwecken eine Zweitwohnung im Gemeindegebiet innehaben, fehlt ein sachlicher Grund aus dem Wesen und Zweck der Zweitwohnungssteuer für die Beschränkung der Steuerpflicht auf den durch § 2 II der Satzung erfaßten Personenkreis.

Der Unterschied zwischen diesen beiden Gruppen besteht lediglich im Zweck des besteuerten Aufwandes. Das Wesen der Aufwandsteuer schließt es aber aus, für die Steuerpflicht von vornherein auf eine wertende Berücksichtigung der Absichten und verfolgten ferneren Zwecke, die dem Aufwand zugrunde liegen, abzustellen. Maßgeblich darf allein der isolierte Vorgang des Konsums als Ausdruck und Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sein. Die unterscheidende Berücksichtigung der Gründe für den Aufenthalt zum Zwecke der Abgrenzung des Kreises der Steuerpflichtigen ist damit im Rahmen der Aufwandsteuer ein sachfremdes Kriterium und hat vor Artikel 3 Absatz I GG keinen Bestand.

Es bleibt dem Satzungsgeber indessen unbenommen, unter Beachtung des Gleichheitssatzes Ermäßigungstatbestände - etwa in Art des § 4 III der Satzung - oder Befreiungstatbestände vorzusehen.

III. Die Bestimmungen der §§ 1 und 2 II der Satzung der Stadt Überlingen über den Kreis der Steuerpflichtigen sind nach alledem mit Artikel 3 Absatz I GG unvereinbar und nichtig.

Das BVerfG ist nicht darauf beschränkt, die Unvereinbarkeit der Regelung mit der Verfassung festzustellen. Verletzt eine gesetzliche Regelung das Grundgesetz, so hat das grundsätzlich zur Folge, daß sie für nichtig zu erklären ist. Davon ist abzusehen, wenn dem Gesetzgeber mehrere Möglichkeiten zur Beseitigung der Verfassungswidrigkeit blieben (vgl. BVerfGE 55, 100 (113) = NJW 1981, 271). Dies kann hier ausgeschlossen werden. Die Belastung aller von der Satzung erfaßten Steuerpflichtigen - das sind die auswärtigen Zweitwohnungsinhaber, die nicht aus beruflichen Gründen oder zu Ausbildungszwecken in der Stadt wohnen - ist verfassungswidrig, weil einheimische und sonstige auswärtige Zweitwohnungsinhaber nicht zur Steuer herangezogen werden. Auch bei

Berücksichtigung der Gestaltungsfreiheit des Satzungsgebers besteht, sofern an der Zweitwohnungssteuer festgehalten wird, praktisch nur die Möglichkeit, die Vorschriften über den Kreis der Steuerpflichtigen vollständig neu und so zu fassen, daß sie den verfassungsmäßigen Anforderungen genügen. Eine Änderung oder Ergänzung der beanstandeten §§ 1 und 2 II der Satzung reicht nicht aus, zumal die Erfassung bisher nicht steuerpflichtiger Zweitwohnsinhaber zum 1. 1. 1973, an dem die Satzung gemäß § 7 in Kraft getreten ist, eine unzulässige Rückwirkungsanordnung darstellen würde.

Die Satzung über die Erhebung der Zweitwohnungssteuer ist insgesamt nichtig. Zwar bewirkt die Nichtigkeit einer oder mehrerer Bestimmungen eines Gesetzes grundsätzlich nicht die Nichtigkeit des ganzen Gesetzes (BVerfGE 8, 274 (301) = NJW 1959, 475; BVerfGE 57, 295 (334); st. Rspr.). Etwas anderes hat aber zu gelten, wenn sich aus dem objektiven Sinn des Gesetzes ergibt, daß die übrigen mit der Verfassung zu vereinbarenden Bestimmungen keine selbständige Bedeutung haben; ferner, wenn die verfassungswidrigen Vorschriften Teil einer Gesamtregelung sind, die ihren Sinn und ihre Rechtfertigung verlöre, nähme man einen ihrer Bestandteile heraus, wenn also die nichtige Bestimmung mit den übrigen Bestimmungen so verflochten ist, daß sie eine untrennbare Einheit bilden, die nicht in ihre einzelnen Bestandteile zerlegt werden kann (BVerfGE aaO). So liegt der Fall hier. Soweit die Vorschriften der §§ 1 und 2 II der Satzung hinsichtlich der Bestimmung von Steuerzweck und Steuergegenstand den verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprechen, haben sie für sich allein keine selbständige Bedeutung. Die übrigen Bestimmungen der Satzung sind ohne eine Regelung über den Kreis der Steuerpflichtigen nicht vollziehbar.

Die angegriffenen Entscheidungen des BVerwG und des VGH Mannheim beruhen auf der verfassungswidrigen Satzung. Sie sind deshalb aufzuheben; das Ausgangsverfahren ist an den VGH Mannheim zurückzuverweisen.