

Schriften zum Öffentlichen Recht

---

Band 1587

# Die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern

Verfassungs- und unionsrechtliche  
sowie landesgesetzliche Grenzen des kommunalen  
Steuererfindungsrechts

Von

Simon Bering



Duncker & Humblot · Berlin

SIMON BERING

## Die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern

Schriften zum Öffentlichen Recht

Band 1587

# Die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern

Verfassungs- und unionsrechtliche  
sowie landesgesetzliche Grenzen des kommunalen  
Steuererfindungsrechts

Von

Simon Bering



Duncker & Humblot · Berlin

Veröffentlicht mit finanzieller Unterstützung der Universität Passau

Die Juristische Fakultät der Universität Passau hat diese Arbeit  
im Jahre 2025 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in  
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten  
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Dieses Werk wurde auf Basis der Open Access-Lizenz CC BY 4.0  
(s. <http://creativecommons.org/licenses/by/4.0>) veröffentlicht. Die E-Book-Version  
ist unter <https://doi.org/10.3790/978-3-428-59545-7> abrufbar.



Alle Rechte vorbehalten  
© 2026 Simon Bering  
Erschienen bei Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Satz: 3w+p GmbH, Rimpar  
Druck: Prime Rate Zrt., Budapest, Ungarn

ISSN 0582-0200  
ISBN 978-3-428-19545-9 (Print)  
ISBN 978-3-428-59545-7 (E-Book)  
DOI 10.3790/978-3-428-59545-7

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ©

Verlagsanschrift: Duncker & Humblot GmbH, Carl-Heinrich-Becker-Weg 9,  
12165 Berlin, Germany | E-Mail: [info@duncker-humblot.de](mailto:info@duncker-humblot.de)  
Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

*Für meine Familie,  
die mich immer unterstützt hat.*



## Vorwort

Die Juristische Fakultät der Universität Passau hat die vorliegende Arbeit im Wintersemester 2024/2025 als Dissertation angenommen. Rechtsprechung und Literatur konnten bis Mai 2025 berücksichtigt werden.

Die Untersuchung richtet sich an Leserinnen und Leser, die sich einen vertieften Einblick in die rechtlichen Fragen der örtlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern wünschen. Sie lässt sich aus verschiedenen Perspektiven lesen: Für die Kommunen dient sie als Orientierungshilfe, um ihnen die Gestaltungsspielräume für ihr lokales Steuerrecht aufzuzeigen. Für die Steuerschuldner bietet sie Kriterien zu den Grenzen des kommunalen Steuererhebungs- und -erfindungsrechts und zeigt die vorhandenen Rechtsschutzmöglichkeiten auf. Der Schwerpunkt der Arbeit liegt auf verfassungsrechtlichen Fragestellungen.

Mein besonderer Dank gilt zunächst Herrn Prof. Dr. Rainer Wernsmann. Er hat diese Arbeit von den ersten Anfängen der Themenfindung bis zum letzten Satz sehr unterstützt und damit ganz maßgeblich zu ihrem Gelingen beigetragen. Dafür und für die ganz wunderbare Zeit an seinem Lehrstuhl in Passau bin ich ihm in großer Dankbarkeit verbunden. Zudem danke ich Herrn Professor Dr. Hans-Georg Dederer für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens und seine wertvollen Anregungen.

Diese Arbeit wurde durch das Graduiertenzentrum der Universität Passau mit einem großzügigen Druckkostenzuschuss finanziell gefördert. Auch hierfür möchte ich mich an dieser Stelle herzlich bedanken.

Für die aufmerksame Durchsicht des Manuskripts danke ich meinem Patenonkel Robert Lehrenfeld. Meiner dänischen Familienseite, Bering-Vester, gilt mein Dank für die herzliche Gastfreundschaft und die Möglichkeit, Teile dieser Arbeit in Kopenhagen zu schreiben. Mein besonderer Dank gilt zudem meiner Partnerin Maja Felicia Gerdes. Diese Arbeit mit einem so besonderen Menschen wie ihr an meiner Seite vollenden zu dürfen, empfinde ich als ein ganz besonderes Glück.

Von ganzem Herzen danke ich schließlich meiner Mutter Elisabeth Bering, meinem Vater Robert Bering und meiner Schwester Marie Bering für ihre unermüdete Unterstützung. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Köln, im Mai 2025

*Simon Bering*



# Inhaltsverzeichnis

Einleitung und Gang der Untersuchung .....	17
--	----

## *1. Kapitel*

<b>Die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern im Steuer- und Finanzsystem</b> .....	21
<b>§ 1 Finanzverfassungsrechtlicher Rahmen</b> .....	22
I. Die Rolle der Kommunen als Empfänger von Steuereinnahmen .....	22
II. Begrenzter Einfluss der Kommunen auf den Großteil ihrer Einnahmen .....	25
III. Konsequenzen für den Handlungsrahmen der Kommunen auf der Ausgaben- seite .....	26
IV. Verbleibende Möglichkeiten der Kommunen zur Einnahmenerzielung .....	27
V. Vorteile der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern im Vergleich zu den übrigen Einnahmequellen der Kommunen .....	28
1. Entgelteinnahmen .....	28
a) Allgemeines .....	29
b) Kostendeckungsprinzip und Vorteilsausgleich .....	30
2. Grund- und Gewerbesteuern .....	33
a) Beschränkung der „Hebesatzautonomie“ .....	33
b) Reduzierung der kommunalen Steuerautonomie durch die Gewerbe- steuerumlage .....	35
3. Gestaltungsspielräume im Bereich der örtlichen Verbrauch- und Aufwand- steuern .....	35
a) Vorteil gegenüber Entgelteinnahmen: „Voraussetzungslosigkeit“ der Steuer .....	36
b) Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungskompetenz .....	36
c) Keine Umverteilung des Steueraufkommens .....	37
VI. Bedeutungszuwachs der kleinen Gemeindesteuern .....	38
1. Entwicklung des Steueraufkommens .....	38
2. „Renaissance“ der kleinen Gemeindesteuern? .....	39
3. Einführung der Schuldenbremse 2009 als Grund für den Bedeutungszu- wachs der kleinen Gemeindesteuern? .....	41
VII. Zwischenergebnis .....	43

<b>§ 2 Rechtspolitische Debatte – Abschaffung der kommunalen „Bagatelsteuern“?</b>	44
I. Ein Blick zurück: Die Entscheidung des verfassungsändernden Gesetzgebers 1969 für die Beibehaltung der sog. kleinen Gemeindesteuern	44
II. Differenzierung zwischen Legitimität und Legalität von Steuern	45
III. Rechtfertigung der kleinen Gemeindesteuern im Steuersystem	46
1. Dezentralisierung des Steuersystems	46
a) Konzentration der Steuergesetzgebungskompetenzen beim Bund	46
b) Dezentralisierung durch örtliche Steuern	47
2. Steuern als Lenkungsinstrument	48
3. Demokratiefördernde Funktion	49
4. Steuervereinfachung vs. kommunale Steuerautonomie	50
IV. Notwendigkeit einer gesetzlichen (auch verfassungs- und unionsrechtlichen) Begrenzung der kommunalen Steuerpraxis zur Herstellung von Steuergerechtigkeit und Steuereffizienz	51
V. Zwischenergebnis	53
<b>§ 3 Verfassungsrechtliche Problemfelder</b>	54
I. Konfliktpotenzial und Gründe	54
II. Gleichheitsrechtliche Probleme	55
III. Verfassungsrechtliche Probleme im Verhältnis zwischen Kommunen, Bund und Ländern	56
IV. Methodische Herausforderungen der weiteren Untersuchung	57

## *2. Kapitel*

<b>Rechtsgrundlagen und Grenzen der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern</b>	59
<b>§ 4 Ausschließliche Gesetzgebungskompetenz der Länder (Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG)</b>	59
I. Systematik und Entwicklungsgeschichte der Norm	60
1. Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG a. F.	60
2. Änderung der Systematik des Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG im Zuge der großen Finanzreform 1969	61
3. Sperrwirkung des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG für den Bund	63
II. Keine Anwendung der Erforderlichkeitsklausel (Art. 72 Abs. 2 GG) bei der ausschließlichen Gesetzgebungskompetenz der Länder	64
III. Gleichartigkeitsverbot nach Art. 105 Abs. 2a S. 1 Hs. 2 GG als kompetenzielle Voraussetzung	64
1. Meinungsstreit über die dogmatische Einordnung des Gleichartigkeitsverbots	64
2. Stellungnahme	65

3. Unterschied zum ungeschriebenen Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2, Art. 71 GG .....	66
IV. Zwischenergebnis .....	67
<b>§ 5 Übertragung der (Regelungs-)Kompetenz aus Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG auf die Kommunen .....</b>	<b>68</b>
I. Kommunale Finanzhoheit (Art. 28 Abs. 2 GG) – kein „originäres Steuererhe- bungsrecht“ der Kommunen .....	68
II. Anspruch der Kommunen gegen die Länder auf Kompetenzübertragung? ...	69
1. Art. 28 Abs. 2 GG als „normgeprägte“ Gewährleistungsgarantie .....	70
2. Anspruch auf Zuweisung bestimmter Steuerquellen aus den Landesverfas- sungen? .....	71
III. Zwischenergebnis .....	73
<b>§ 6 Steuererhebung durch die Kommunen auf der Grundlage von Abgabensat- zungen .....</b>	<b>74</b>
I. Vorbehalt des Gesetzes (Art. 20 Abs. 3 GG) .....	74
II. Zwei Arten von landesgesetzlichen Ermächtigungsgrundlagen zur Steuer- erhebung durch die Gemeinden .....	76
1. Einräumung der Befugnis zur Erhebung örtlicher Verbrauch- und Auf- wandsteuern .....	76
2. Pauschale Ermächtigungsgrundlagen = „freies“ kommunales Steuererfin- dungsrecht? .....	77
3. Übertragung der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz aus Art. 105 Abs. 2 GG? .....	79
III. Nachrangiges Steuererhebungsrecht der Landkreise .....	80
1. Finanzhoheit der Landkreise .....	80
2. Subsidiaritätsklauseln und Ausnahmen, insbesondere für die Jagdsteuer ..	81
3. „Partielles“ Besteuerungsrecht der Landkreise? .....	82
IV. Erlass kommunaler Steuersatzungen .....	83
1. Satzungen als eigenständige Auslegungsebene .....	83
2. Organkompetenz des Gemeinde- bzw. Stadtrats bzw. Landkreistags .....	84
3. Bestimmtheit der Steuersatzung .....	85
4. Absenkung der Bestimmtheitsanforderungen wegen „Bagatelldcharakters“ der Steuern? .....	86
5. Keine rechtliche Bindung an Mustersatzungen .....	86
V. Steuererhebung in den Stadtstaaten .....	88
VI. Steuererhebungs- und -festsetzungsverfahren sowie Steuervereinbarungen ...	89
VII. Rechtsschutz vor den Fachgerichten .....	90
VIII. Zwischenergebnis .....	91

<b>§ 7 Grenzen der örtlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern</b> .....	92
I. Verfassungsrechtliche Grenzen .....	92
1. Unterscheidung zwischen kompetenziellen und materiell-verfassungsrechtlichen Grenzen .....	92
a) Verfassungsprozessuale Konsequenzen der Unterscheidung .....	93
b) Rechtsschutz vor dem BVerfG .....	95
c) Rechtsschutzlücke zulasten der Kommunen .....	96
2. Kompetenzielle Grenzen (Kompetenzgrenzen und Schranken der Kompetenzausübung) .....	97
a) Steuern .....	97
aa) Abgrenzung zu nicht-steuerlichen Abgaben nach dem Grundsatz der Normwahrheit .....	98
bb) Zulässigkeit von Lenkungszwecken .....	100
cc) Pflicht zur Mitverfolgung von Lenkungszwecken? .....	103
dd) Unzulässigkeit sogenannter „Erdrosselungssteuern“ .....	104
b) Verbrauchs- und Aufwandsteuern .....	105
aa) Historische Auslegung – Rückgriff auf das „traditionelle deutsche Steuerrecht“ .....	106
bb) Problemstellung .....	107
cc) Methodik zur weiteren Begriffsbestimmung: Lehre vom Steuerkern oder Lehre vom Steuertypus? .....	109
(1) Lehre vom Steuerkern .....	109
(2) Lehre vom Steuertypus .....	110
dd) Stellungnahme .....	110
c) Typusprägende Merkmale des Verbrauchsteuerbegriffs .....	112
aa) Verbrauchsteuerbegriff in der Rechtsprechung des BVerfG .....	113
bb) Steuergegenstand .....	113
cc) Erhebungsform und Abwälzbarkeit .....	114
(1) Sind auch direkte Verbrauchsteuern möglich? .....	115
(2) „Angelegtsein auf Abwälzung“ .....	115
dd) Besteuerung von Produktionsmitteln? .....	117
(1) Frühere Rechtsprechung des BVerfG und BFH .....	117
(2) Neue Rechtsprechung des BVerfG .....	118
(3) Stellungnahme .....	118
d) Typusprägende Merkmale des Aufwandsteuerbegriffs .....	119
aa) Eigenständige Steuerart und Abgrenzung zu Verkehrssteuern .....	120
bb) Steuergegenstand .....	121
cc) Erhebungsform und ggf. Abwälzbarkeit .....	121
dd) Besteuerung beruflich bedingten Aufwands? .....	122
(1) Frühere Rechtsprechung des BVerwG .....	122
(2) Neue Rechtsprechung des BVerfG .....	123

e) Örtlichkeit der Steuer .....	123
aa) Die misslungene Formulierung in der alten Fassung des Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG .....	124
bb) Historische Entwicklung .....	125
cc) „Doppeltes“ Örtlichkeitskriterium .....	126
f) Gleichartigkeitsverbot .....	127
aa) Rechtsunsicherheit .....	127
bb) Eigenständige Bedeutung des Gleichartigkeitsbegriffs .....	127
cc) Problemstellung und Lösung des BVerfG .....	129
dd) Stellungnahme: Das Gleichartigkeitsverbot ist auch auf herkömmliche Steuern anwendbar .....	130
(1) Wertungswidersprüche? .....	131
(2) Keine Anwendung des Gleichartigkeitsverbots für Zwecke der Umsatzsteuer .....	132
(3) Anwendungsbereich des Gleichartigkeitsverbots auf die speziellen Verbrauch- und Verkehrssteuern .....	133
g) Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung .....	134
aa) Auffassung des BVerfG .....	134
bb) Kritik in der Literatur (herrschende Lehre) .....	135
h) Grundsatz der Bundestreue .....	136
i) Zwischenergebnis .....	137
3. Materielle Grenzen .....	139
a) Allgemeiner Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) .....	139
aa) Bindung des jeweiligen Hoheitsträgers an den allgemeinen Gleichheitssatz .....	140
bb) Leistungsfähigkeitsprinzip oder Äquivalenzprinzip? .....	140
cc) Tipkes Kritik – Gleichheitswidrigkeit der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern als solche? .....	142
b) Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips .....	144
aa) Gestaltung des Tarifverlaufs .....	144
bb) Besteuerung berufsbedingten Aufwands .....	145
(1) Widersprüche in der Rechtsprechung .....	145
(2) Differenzierung zwischen direkten und indirekten Aufwandsteuern .....	146
cc) Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen und das Erfordernis der Erkennbarkeit des Lenkungszwecks .....	147
c) Gestaltungsmissbrauch bei der Zweitwohnungsteuer durch „Zwischenschaltung“ einer juristischen Person (§ 42 AO)? .....	149
d) Freiheitsrechte .....	151
aa) Verbot der Erdrosselung .....	151
bb) Schutz des Existenzminimums .....	153

	e) Zwischenergebnis .....	153
II.	Unionsrechtliche Grenzen .....	154
	1. Zulässigkeit der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern gem. Art. 1 Abs. 3 VStSystRL .....	155
	2. Charakteridentitätsverbot (Art. 401 MwStSystRL) .....	156
	3. Diskriminierungsverbot .....	156
	a) Benachteiligung von EU-Ausländern als unionsrechtswidrige Diskrimi- nierung .....	157
	b) Einheimischentarife und das Phänomen der reinen Inländerdiskriminie- rung .....	158
	4. Zwischenergebnis .....	160
III.	Landesgesetzliche Grenzen .....	160
	1. Verbotene Steuern und sonstige Vorgaben für die Steuererhebung .....	161
	a) Ausschluss bestimmter Steuern, insbesondere der Übernachtungsteuer .....	161
	b) Pflichtsteuern .....	162
	c) Einkommensgrenze bei der Zweitwohnungsteuer .....	163
	2. Grundsatz der Subsidiarität der Besteuerung .....	163
	a) Inhalt und Sinn und Zweck .....	164
	b) Kein Widerspruch zum „Prinzip des Steuerstaats“ .....	165
	c) Justiziabilität .....	166
	3. Genehmigungsvorbehalt der Kommunalaufsicht für Steuererfindungen .....	167
	a) Rechtmäßigkeitskontrolle .....	168
	b) Keine Beeinträchtigung „öffentlicher Belange“ .....	168
	c) Überschneidungen zum sogenannten Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung .....	169
	4. Zwischenergebnis .....	170

### *3. Kapitel*

#### **Problemfälle kommunaler Steuererfindungen – Übernachtungsteuer, Wettbürosteuer und Verpackungsteuer**      171

<b>§ 8</b>	<b>Übernachtungsteuer</b> .....	171
I.	Hintergründe und Ausgestaltung des Steuertatbestands .....	171
II.	Stellungnahme zur Entscheidung des BVerfG .....	172
	1. Abweichung von der Rechtsprechung des BVerwG .....	173
	2. Widerspruch zur Rechtsprechung des Zweiten Senats des BVerfG .....	174
	3. Nachschieben eines Rechtfertigungsgrundes? .....	174
III.	Verbot der Einführung der Übernachtungsteuer verfassungsmäßig? .....	175
	1. Beeinträchtigung „öffentlicher Belange“? .....	175
	2. Entziehung der Regelungsbefugnis der Kommunen .....	177

**§ 9 Verpackungsteuer** ..... 177

    I. Hintergrund und umweltpolitische Regelungsentention der Steuer ..... 177

    II. Stellungnahme zur Entscheidung des BVerfG ..... 178

        1. Örtliche Verbrauchsteuer? ..... 179

        2. Verstoß gegen das Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung? .. 180

    III. Wegfall der Gesetzgebungskompetenz durch Einführung der Einwegkunststoffabgabe? ..... 182

**§ 10 Wettbürosteuer** ..... 183

    I. Hintergrund ..... 183

    II. Stellungnahme zur Entscheidung des BVerwG ..... 183

**Zusammenfassung und Schlussplädoyer** ..... 185

**Literaturverzeichnis** ..... 193

**Stichwortverzeichnis** ..... 206



## Einleitung und Gang der Untersuchung\*

Unter welchen Voraussetzungen und auf Basis welcher rechtlichen Grundlagen ist es den Kommunen – also Städten, Gemeinden und Landkreisen<sup>1</sup> – möglich, örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern zu erheben? Diese Fragestellung hat in den letzten Jahren zunehmend an Bedeutung gewonnen, da die Kommunen aufgrund angespannter Haushaltslagen immer innovativere Wege zur Erschließung neuer Steuerquellen suchen.<sup>2</sup> Insbesondere die kürzlich eingeführten kommunalen „Steuererfindungen“ – namentlich die Übernachtungsteuer, die Wettbürosteuer und die Verpackungsteuer<sup>3</sup> – haben in der Rechtsprechung und Literatur eine intensive Diskussion darüber ausgelöst, wie weit das kommunale Steuererfindungsrecht reicht.<sup>4</sup> Inzwischen liegen hierzu bereits mehrere Entscheidungen des BVerfG und BVerwG vor.<sup>5</sup>

Bei der Durchsicht der Rechtsprechung und Literatur stellt man sich zunächst die Frage, warum die Diskussion über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern weiterhin so intensiv geführt wird. Schließlich wurde die verfassungsrechtliche Grundlage dieser Steuern bereits vor mehr als fünfzig Jahren im Zuge der großen

---

\* Gebraucht werden die üblichen Abkürzungen, vgl. Kirchner, Hildebert: Abkürzungsverzeichnis der Rechtsprache, 10. Auflage, 2021.

<sup>1</sup> Im Folgenden wird die gängige Bezeichnung „Landkreis“ verwendet; sie entspricht der Kurzform „Kreis“ i. S. v. Art. 28 Abs. 1 S. 2 und 3 GG. Vgl. Lange, Kommunalrecht, 2. Auflage, 2019, S. 1 Fn. 1. Das Grundgesetz verwendet als Oberbegriff für Gemeinden und Landkreise auch den Begriff „Gemeindeverbände“ (vgl. z. B. Art. 28 Abs. 2 S. 2, Art. 106 Abs. 6 bis 9 GG). Hier wird synonym der Begriff „Kommunen“ verwendet.

<sup>2</sup> Thormann, DVBl 2018, 840 (843): Not macht erfinderisch. Ebenso Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, § 18 Rn. 125; Tolkmitt/Berlit, LKV 2010, 385. Thiemann, ZG 2013, 75 (76) spricht von einer der „provokierenden“ Kreativität kommunaler Steuerinnovationen.

<sup>3</sup> Im Folgenden wird die Schreibweise ohne Fugen-s verwendet. Das BVerfG verwendet in seiner Entscheidung v. 27. November 2024 – 1 BvR 1726/23 zur Verpackungsteuer die Schreibweise mit Fugen-s, was im Hinblick auf die vom Duden abweichende Schreibweise des Grundgesetzes bei Steuern (Art. 105, 106 GG) eigentlich nicht konsequent ist. Hinsichtlich der Schreibweise für „Lenkungssteuern“ wird das Fugen-s beibehalten, weil Lenkung nicht der Steuergegenstand ist.

<sup>4</sup> Aus der Literatur exemplarisch zur Verpackungsteuer: Waldhoff, JuS 2023, 1172 ff.; zur Wettbürosteuer: Birk, ZfWG 2015, 2 ff.

<sup>5</sup> Vgl. BVerfG v. 22. März 2022 – 1 BvR 2868/15, BVerfGE 161, 1; BVerwG v. 20. September 2022 – 9 C 2/22, BVerwGE 176, 272; BVerfG v. 27. November 2024 – 1 BvR 1726/23; BVerwG v. 24. Mai 2023 – 9 CN 1/22, BVerwGE 179, 1; BVerwG v. 29. Februar 2024 – 9 CN 1/23.

Finanzreform 1969 in Art. 105 Abs. 2a GG<sup>6</sup> (bzw. seit 2006 in dessen S. 1)<sup>7</sup> normiert.<sup>8</sup> Man könnte erwarten, dass sich nach so langer Zeit eine gefestigte rechtliche Dogmatik herausgebildet hätte. Das Gegenteil ist jedoch der Fall: Die Vielzahl gerichtlicher Entscheidungen zu den örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern<sup>9</sup> zeigt, dass eine allgemein akzeptierte Dogmatik in diesem Bereich noch fehlt. In der Literatur wird beklagt, dass die Rechtsprechung im Bereich der örtlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern kasuistisch geprägt sei und bisher keine klare dogmatische Linie gefunden habe.<sup>10</sup> Zahlreiche Stimmen machen dafür eine „unsystematische“<sup>11</sup>, „widersprüchliche“<sup>12</sup> und „changierende“<sup>13</sup> Rechtsprechung des BVerfG und BVerwG verantwortlich. Bisweilen wurde sogar schon die Frage aufgeworfen, ob das Schicksal der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern zu einem verfassungsrechtlichen „Lotteriespiel“ geworden sei.<sup>14</sup>

Dieser Befund der Rechtsunsicherheit ist problematisch, da die Verlässlichkeit der Rechtsordnung als „Grundbedingung einer freiheitlichen Verfassung“ auch im Steuerrecht gewährleistet sein muss.<sup>15</sup> Die Rechtssicherheit ist eines der Kernelemente des Rechtsstaatsprinzips (Art. 20 Abs. 3 GG).<sup>16</sup> Gerade im öffentlichen Recht und dem dazugehörigen Steuerrecht muss sich der Bürger darauf verlassen können, dass die Besteuerung klar definierten Regeln folgt, die die Steuerbelastung zumin-

---

<sup>6</sup> Art. 105 Abs. 2 neu gefasst und Abs. 2a eingeführt m. W. v. 1. Januar 1970 durch Gesetz vom 12. Mai 1969 (BGBl. I S. 359).

<sup>7</sup> Art. 105 Abs. 2a GG bestand ursprünglich nur aus einem Satz. Der S. 2 wurde angef. m. W. v. 1. September 2006 durch Gesetz v. 28. August 2006 (BGBl. I S. 2034); Satz 2 wurde geändert m. W. v. 21. November 2019 durch Gesetz v. 15. November 2019 (BGBl. I S. 1546).

<sup>8</sup> Zur Zitierweise in dieser Arbeit sei auf Folgendes hingewiesen: Nachfolgend wird primär auf die im Zuge der Föderalismusreform am 28. August 2006 (BGBl. I S. 2034) neu gefasste Fassung des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG abgestellt (nachfolgend zitiert als „Art. 105 Abs. 2a S. ... GG“). Sofern auf Art. 105 GG i. d. F. vor der Finanzreform 1969 abgestellt wird, wird diese nachfolgend als „Art. 105 GG (1949)“ zitiert. Sofern auf die Fassung nach der Finanzreform 1969 bis zur Föderalismusreform 2006 abgestellt wird, lautet die Zitierweise „Art. 105 Abs. 2a (1969)“.

<sup>9</sup> Vgl. Rennert, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, Bd. 1, 2018, S. 587 ff.

<sup>10</sup> Zuletzt Meickmann, NVwZ 2022, 1027 (1030). Vgl. zudem Wernsmann, DStjG Bd. 35 (2012), 95 (111); Siekmann, in: Sachs, GG, Art. 105 Rn. 41.

<sup>11</sup> Siekmann, in: Sachs, GG, Art. 105 Rn. 41.

<sup>12</sup> Musil/Schulz, StuW 2017, 17 (26).

<sup>13</sup> Niesler, in: Becker/Lange, Linien der Rechtsprechung des BVerfG, Bd. 3, 2014, S. 493.

<sup>14</sup> So schon Küssner, Die Abgrenzung der Kompetenzen des Bundes und der Länder im Bereich der Steuergesetzgebung, 1992, S. 20.

<sup>15</sup> P. Kirchhof, DStjG Bd. 27 (2004), S. 1.

<sup>16</sup> BVerfG v. 24. Juli 1957 – 1 BvL 23/52, BVerfGE 7, 89, juris Rn. 16 (Hamburgisches Hundesteuergesetz). Zum Zusammenhang zwischen Rechtssicherheit und Verlässlichkeit der Rechtsordnung vgl. zudem Grzeszick, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 20 GG, Rn. 50 m. w. N.

dest in gewissem Maße berechen- und vorhersehbar macht.<sup>17</sup> Dabei ist es die Aufgabe der Rechtsprechung und der Literatur, die vom Normsetzer festgelegten Rahmenbedingungen möglichst präzise zu definieren.

In der Literatur wird allerdings bezweifelt, ob das Thema der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern einer vollständigen dogmatischen Klärung überhaupt zugänglich sei.<sup>18</sup> Richtig ist, dass sich bislang trotz der zahlreichen Befassungen in der Wissenschaft<sup>19</sup> eine allgemein akzeptierte Dogmatik nicht herausbilden konnte. Dies deutet darauf hin, dass das Thema verschiedene Interpretationsansätze zulässt und kontinuierlich weiterer Forschung und Diskussion bedarf. Ein zu beobachtendes Problem ist jedoch die zu starke Fokussierung der Literatur auf die Analyse einzelner Steuern in den letzten Jahren, was zu einer Art „Inselbildung“ in der Dogmatik geführt hat. Oft wird sogar von gesonderten Rechtsgebieten, wie dem „Zweitwohnungssteuerrecht“ oder dem „Vergnügungssteuerrecht“, gesprochen.<sup>20</sup> Diese Entwicklung hat an vielen Stellen zu Widersprüchen in der Dogmatik geführt. Eine übergreifende Analyse, wie sie in dieser Arbeit vorgestellt wird, muss daher der nächste Forschungsschritt sein, um die Erkenntnisse der aktuellen Rechtsprechung und Literatur zusammenzuführen und entstandene Widersprüche aufzulösen. Auf diese Weise soll einer vollständigen dogmatischen Klärung der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern zumindest näher gekommen werden.<sup>21</sup>

Vor diese Aufgabe gestellt, gliedert sich die vorliegende Arbeit in drei Kapitel: Im ersten Kapitel werden die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern zunächst in das Steuer- und Finanzsystem eingeordnet. Dabei wird verdeutlicht, dass diese, auch als „kleine Gemeindesteuern“, bezeichneten Abgaben eine besondere Stellung

---

<sup>17</sup> BVerfG v. 10. Oktober 1961 – 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153, juris Rn. 23; v. 14. August 1996 – 2 BvR 2088/93, Rn. 11, juris.

<sup>18</sup> Seer, DSStjG Bd. 35 (2012), 1 (5).

<sup>19</sup> Z. B. Christ, in: Christ/Oebbecke (Hrsg.), HdB KommR, Rn. 232 ff.; Wernsmann, DSStjG Bd. 35 (2012), 95 ff.; Waldhoff, in: Ehlers/Fehling/Pünder, Besonderes Verwaltungsrecht – Bd. 3, Rn. 219 ff.; Buchberger, DVBl 2015, 601 ff.; Rennert, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, Bd. 1, 2018, S. 587 ff.; Niesler, in: Becker/Lange, Linien der Rechtsprechung des BVerfG, Bd. 3, 2014, S. 493 ff.; Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, § 18 Rn. 119 ff.; Henneke, Die Kommunen in der Finanzverfassung des Bundes und der Länder, 5. Auflage 2012, S. 137 ff.; Becker, Die Gemeinde 2017, 326 ff.; Thiemann, ZG 2013, 75 ff.; Lange, Kommunalrecht, 2. Auflage, 2019, S. 1009 ff.; Reindorf, Kommunale Steuern und Abgaben vor dem Unionsrecht, 2018, S. 35 ff. Aus der älteren Literatur: Winands, JuS 1986, 942 ff.; Bayer, Die Kleinen Gemeindesteuern, in: Püttner (Hrsg.), HdB der kommunalen Wissenschaft und Praxis, Bd. 6, 2. Auflage, 1985, § 116, S. 158 ff.; Böckelmann, Die örtlichen Steuern und das Gleichheitsverbot in Art. 105 Abs. 2a Grundgesetz, 1974; Führbaum, Die Entwicklung der Gemeindesteuern in Deutschland (Preußen) bis zum Beginn des 1. Weltkriegs, 1971, S. 50 ff.; Kaldewei, Die kleinen Kommunalsteuern, 1985.

<sup>20</sup> Vgl. Buchmaier, Bundesstaatliche, verfassungs- und europarechtliche Aspekte der Zweitwohnungssteuer: Unter besonderer Berücksichtigung des Steuerartbestandes, 2011, S. 3.

<sup>21</sup> Dass eine rechtsdogmatische Klärung wissenschaftstheoretisch stets nur vorläufig sein kann, steht der Möglichkeit ihrer aktuellen Vollständigkeit nicht entgegen.