

Götz Blankenburg

Rechtliche und finanzwissenschaftliche Aspekte der Zweitwohnungsteuer

Zahlreiche Kommunen haben in der jüngeren Vergangenheit die Zweitwohnungsteuer eingeführt. Doch hat die wissenschaftliche Diskussion über diese Abgabenart fast ausschließlich in der juristischen Steuerwissenschaft stattgefunden, wogegen finanzwissenschaftliche Aspekte bislang kaum beleuchtet wurden¹. Gibt es verfassungsrechtliche Bedenken durch den Wandel der Zweitwohnungsteuer von einer lokalen Aufwandsteuer zur Lenkungsabgabe? Ist ihre Erhebung mit einer am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Steuerordnung in Einklang zu bringen?

Die erste Satzung zur Einführung einer Zweitwohnungsteuer in der Bundesrepublik wurde in Überlingen (Baden-Württemberg) erlassen. In dieser am Bodensee gelegenen Gemeinde hatten sich zahlreiche Bürger der nahen Großstädte gegen Ende der 1960er Jahre Feriendomizile errichtet und nutzten in der Folge die kommunal bereitgestellte Infrastruktur. Um eine Kostenbeteiligung dieser (Neu-)Bürger an den von ihnen verursachten Aufwendungen zu ermöglichen, wurde 1972 die Einführung der Zweitwohnungsteuer beschlossen². Auf die Kaltmiete (bzw. eine errechnete fiktive Miete im Fall von Eigentum an der Nebenwohnung) wird ein prozentualer Wert durch das gemeindliche Steueramt in Rechnung gestellt.

Dem Beispiel Überlingens folgten insbesondere Fremdenverkehrsorte, die mit dem gleichen Problem zu kämpfen hatten, daß sie Infrastruktur für mehr Bürger bereitzustellen hatten, als melderechtlich mit dem Hauptwohnsitz erfaßt wurden. Dabei stößt die Einführung der Steuer nur auf vereinzelt politischen Widerstand, da aus Sicht der Public Choice Theorie ein wesentlicher Vorteil einer Zweitwohnungsteuer darin besteht, daß definitionsgemäß die Steuerlast von einem Einwohner zu tragen ist, der als Inhaber eines Nebenwohnsitzes nicht wahlberechtigt ist, so daß Politiker bei der kommenden Wahl nicht mit Stimmenverlusten zu rechnen haben. Es liegt ein 100%-iger Steuerexport vor.

Die Entwicklung des Steueraufkommens in den vergangenen Jahren, das in der Tabelle wiederge-

geben ist, weist auf die zunehmende Bedeutung der Zweitwohnungsteuer hin, wobei die Steigerungsraten weniger durch Steuersatzerhöhungen zu erklären sind, als vielmehr durch eine zunehmende Anzahl von Gemeinden, in denen Politiker aufgrund angespannter Haushaltslagen auf das zusätzliche Abgabement zurückgreifen.

War der politische Widerstand eher gering, wurden auf juristischer Ebene zahlreiche Klagen gegen die Einführung der Zweitwohnungsteuer erhoben, die ihrerseits eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfGE 35, 325) zur Folge hatten. Demzufolge handelt es sich bei der Zweitwohnungsteuer um eine örtliche Aufwandsteuer, die gemäß Art. 105 Abs. 2a GG von den Bundesländern erhoben werden darf. Da dieses hoheitliche Recht regelmäßig in den kommunalen Abgabengesetzen an die Gemeinden weitergegeben wird, fällt diesen das sogenannte Steuerfindungsrecht zu. Somit können Kommunen Steuerbemessungsgrundlagen neu bestimmen, „solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind“ (Art. 105 Abs. 2a GG)³. Das Bundesverfassungsgericht sieht das Kriterium der Örtlichkeit einer Steuer als erfüllt an, wenn Steuern, „die an örtliche Gegebenheiten, vor allem an die Belegenheit einer Sache oder an einen Vorgang, im Gebiet einer steu-

¹ Vgl. etwa U. Koops: Zweitwohnungsteuer in Berlin – eine Kommunalabgabe auf dem Weg zur nationalen Mobilitätssteuer, in: Deutsches Steuerrecht 38/98, S. 1455 – 1458; sowie R. Wernsmann: Verfassungsrechtliche Probleme der Heranziehung von Studierenden zur Zweitwohnungsteuer, in: JURA 4/2000, S. 175 – 179.

² Einen Überblick über die frühe Entwicklung der Zweitwohnungsteuer gibt H.-W. Bayer: Die Zweitwohnungsteuer – Eine Dokumentation, Stuttgart et al. 1982.

³ Vgl. ausführlich zur Problematik um das kommunale Steuerfindungsrecht Ch. Flach: Kommunales Steuerfindungsrecht und Kommunalaufsicht, Europäische Hochschulschriften: Reihe 2, Rechtswissenschaft, 2421, Frankfurt am Main 1998.

Dr. Götz Blankenburg, 32, war wissenschaftlicher Mitarbeiter des Lehrstuhls Finanzwissenschaft an der Friedrich-Schiller-Universität in Jena.

Entwicklung des Zweitwohnungsteueraufkommens

	1999	2000	2001	I/2001	I/2002	II/2001	II/2002
Aufkommen in Mill. Euro	44,1	43,3	48,3	13,4	15,8	11,0	12,5
Änderung gegenüber Vorjahr in %		-1,8	11,5		17,9		13,6

Quelle: Statistisches Bundesamt, Fachserie 14, Reihe 4.

ererhebenden Gemeinde anknüpfen und wegen der Begrenzung ihrer unmittelbaren Wirkungen auf das Gemeindegebiet nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Steuergfälle führen können⁴.

Im Falle der Zweitwohnungsteuer wird sowohl die Entstehung der Steuerschuld (durch das Anknüpfen an die örtliche Belegenheit der Wohnung) als auch die unmittelbare Wirkung (zahlen müssen nur ortsansässige Zweitwohnsitzinhaber) als auf die steuererhebende Gemeinde beschränkt angesehen. Somit ist die Zweitwohnsitzsteuer nach Meinung des Verfassungsgerichts als örtliche Aufwandsteuer anzusehen⁵. Weiterhin ist über die Gleichartigkeit der neu zu erhebenden Steuern mit bestehenden bundes- oder landesrechtlich geregelten Steuerarten zu befinden. Für die Einkommensteuer wird die Gleichartigkeit verneint, weil diese an die Einkommensentstehung anknüpft, wogegen die Zweitwohnsitzsteuer an die Verwendung gebunden ist. Auch die Gleichartigkeit zur Grundsteuer wird verneint, weil es sich hierbei um eine Sollertragsteuer handelt und wiederum nicht um eine Steuer auf die Mittelverwendung^{6,7}.

Zweitwohnung als Hauptwohnsitz

Gegenüber der ursprünglichen Konzeption der Zweitwohnungsteuer als örtliche Aufwandsteuer steht in der jüngeren Vergangenheit weniger eine Beteiligung an den Kosten für die Bereitstellung von Infrastruktur durch Belastung der Steuerpflichtigen im Vordergrund ihrer Begründung. Vielmehr besteht die Absicht, Inhaber von Nebenwohnungen dazu zu bewegen, ihren Hauptwohnsitz in der erhebenden Gemeinde anzumelden, denn nicht das Steueraufkom-

men ist das eigentliche Ziel, sondern die Erhöhung der Schlüsselzuweisungen aus dem kommunalen Finanzausgleich. Diese Zahlungen werden von der Länderebene in Abhängigkeit von der Einwohnerzahl einer Kommune ausgereicht, wobei die Zahl der gemeldeten Hauptwohnsitze maßgebend ist. Mit dieser Verschiebung der Steuerbegründung geht einher, daß nicht mehr hauptsächlich Fremdenverkehrs- und touristische Zentren die Zweitwohnungsteuer einführen, sondern Städte mit einem hohen Anteil von Inhabern einer Zweitwohnung, also insbesondere Hochschullstädte.

Inwiefern die Zweitwohnungsteuer als Lenkungsabgabe in die Steuerordnung der Bundesrepublik eingeordnet werden kann, ist im folgenden zu erörtern. Hierzu soll jedoch zunächst das Steuersystem in seinen Grundlagen skizziert werden.

Steuersystematische Einordnung

Ein Steuersystem ist die Gesamtheit der steuerrelevanten Gesetze, wenn das Nebeneinander der Steuerarten nach zuvor festgelegten Kriterien aufeinander abgestimmt ist⁸. Mit ihm sollen die fiskalischen Ansprüche des Staates und die Begrenzung seiner Besteuerungsgewalt gleichermaßen und ausgewogen erfüllt werden. Zu unterscheiden sind dabei Steuersysteme, wie sie von Steuertheoretikern entworfen werden (rationale Steuersysteme) von solchen Steuersystemen, die sich aus dem politischen Prozeß heraus als tatsächlich bestehende gebildet haben (historische Steuersysteme). Somit dient das Steuersystem der Ordnung der wichtigsten Einnahmequellen moderner Industriestaaten, zwingt zur Offenlegung (normativer) Besteuerungsziele und kann insgesamt als Strukturierungshilfe in steuerpolitischen Diskussionen angesehen werden⁹.

Im Blick auf die langfristige Entwicklung von Steuersystemen konstatiert Neumark einen „Zweck- oder Funktionswandel, den die Steuer durchgemacht hat“¹⁰, womit er auf die Entwicklung einer ehemals bevölkerungspolitisch, später fiskalisch und heutzutage insbesondere sozialpolitisch-lenkenden Besteuerungsfunktion aufmerksam macht. Daneben tritt seit den 1990er Jahren in zunehmendem Maße eine ökologisch-lenkende Besteuerung.

⁴ BVerfGE 16, 306, 327.

⁵ Anders dagegen H. H. von Arnim: Zweitwohnungsteuer und Grundgesetz, Wiesbaden 1981, S. 31 ff.

⁶ Vgl. K. Tipke: Die Steuerrechtsordnung, Band II, Köln 1993, S. 1014 f., der eine Untersuchung der Gleichartigkeit zur Umsatzsteuer fordert, weil diese ebenfalls an der Mittelverwendung ansetzt.

⁷ An dieser Stelle soll nicht näher auf die Diskussion um die Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen gem. Art. 3 GG eingegangen werden. Vgl. hierzu u.a. BVerfGE 65, 325; oder H. H. von Arnim: Zweitwohnungsteuer und Grundgesetz, Wiesbaden 1981.

⁸ Vgl. ausführlich zum folgenden G. Blankenburg: Globalisierung und Besteuerung – Krise des Leistungsfähigkeitsprinzips?, Dissertation Universität Jena, 2002.⁹ Vgl. A. Truger: Ziele und Beurteilungskriterien von Steuersystemen, in: WiSu 6/2000, S. 801 – 804.

⁹ Vgl. A. Truger: Ziele und Beurteilungskriterien von Steuersystemen, in: WiSu 6/2000, S. 801- 804.

¹⁰ F. Neumark: Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, S. 8.

Das Äquivalenzprinzip

Diskussionen über Steuerordnungen müssen sich insbesondere der Frage zuwenden, wie Steuerlasten durch eine bestehende Steuerordnung unter den Steuerpflichtigen verteilt werden. Das Äquivalenzprinzip¹¹ zieht als Maßstab den Vorteil heran, den ein Steuerpflichtiger aus den mit dem Abgabenaufkommen finanzierten öffentlich bereitgestellten Gütern erhält. Angesichts der damit einhergehenden Übereinstimmung von individueller Leistung und öffentlicher Gegenleistung ist das Äquivalenzprinzip nach einer etwas anderen Interpretation auch als Verursacherprinzip aufzufassen, nach dem die Kosten einer Maßnahme demjenigen angelastet werden, der sie verursacht. Doch läßt sich das Ausmaß der Inanspruchnahme nicht in jedem Fall individuell bestimmen, so daß sich Nutzer durch sogenanntes Trittbrettfahren der Abgabepflicht entziehen können. Somit ist die Anwendbarkeit des Äquivalenzprinzips stark eingeschränkt, es wird jedoch bei Lenkungsabgaben regelmäßig zur Rechtfertigung der jeweiligen Steuer herangezogen, weil z.B. eine Pigou-Steuer (idealtypisch) die Nutzung der Umwelt lediglich mit den tatsächlich auftretenden sozialen Grenzkosten belastet und insofern Leistung und Gegenleistung einander äquivalent sind.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip, das sich demgegenüber als leitendes Motiv moderner Steuerlehren als Maß der gerechten Steuerlastverteilung international durchgesetzt hat¹², findet sich im Kern bereits bei Adam Smith wieder, wenn er eine Besteuerung der Bürger „im Verhältnis zu ihren jeweiligen Fähigkeiten“ fordert. Der Maßstab, über den die Leistungsfähigkeit bestimmt werden kann, ist jedoch umstritten: Zwar wird derzeit vor allem auf das Einkommen abgestellt, aber auch Vermögen oder Konsum dienen als Indikatoren der individuellen Fähigkeit, zum Gemeinwohl beitragen zu können¹³. Das Leistungsfähigkeitsprinzip beinhaltet die Forderung, Individuen mit gleicher Leistungsfähigkeit gleich (horizontale Gerechtigkeit) und Individuen mit ungleicher Leistungsfähigkeit angemessen ungleich (vertikale Gerechtigkeit) zu behandeln. Somit läßt sich das Prinzip, das im Gegensatz zur Wei-

marer Reichsverfassung keinen Eingang in das Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland gefunden hat, aus Art. 3 GG ableiten, wie es das Verfassungsgericht auch in ständiger Rechtsprechung getan hat¹⁴.

In der leistungsfähigkeitsorientierten Steuerordnung der Bundesrepublik finden Aufwandsteuern wie die Zweitwohnungsteuer ihren Platz als „Steuern auf die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit“¹⁵. Demnach spiegelt sich im Innehaben einer Nebenwohnung eine gehobene Leistungsfähigkeit wider, und es kann durch die Zweitwohnungsteuer eine im Sinne des vorherrschenden Lastverteilungsprinzips gerechte Abgabe erhoben werden. Diese Argumentation beruht auf der Annahme einer subjektiven Leistungsfähigkeit, die durch den Konsum des Steuerobjekts Nebenwohnung signalisiert wird. Doch kann diese Auffassung aus finanzwissenschaftlicher Sicht nicht geteilt werden, da das Innehaben einer Zweitwohnung lediglich einen spezifischen Konsumakt darstellt. Darin kommt nicht (notwendig) eine höhere subjektive Leistungsfähigkeit zum Ausdruck; vielmehr spiegelt sich im Innehaben einer Zweitwohnung eine besondere Präferenz für einen zweiten Aufenthaltsort wider. Menschen mit identischen Einkommen und unterschiedlichen Konsumgewohnheiten würden ungleich behandelt, weil die Konsumarten verschieden mit Steuern belastet sind. Es liegt ein Verstoß gegen die horizontale Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips vor.

Horizontale und vertikale Gerechtigkeit

Ferner widerspricht die Zweitwohnungsteuer auch dem Postulat der vertikalen Gerechtigkeit, wenn Steuersubjekte mit niedrigem Einkommen aus beruflichen Gründen oder etwa Studierende an ihrem Studienort eine Nebenwohnung unterhalten müssen. Diese werden belastet, obwohl die Mietzahlung notwendige Voraussetzung der Einnahmenerzielung ist und somit gerade umgekehrt die Leistungsfähigkeit dadurch gemindert wird.

Diesem Argument ist das Bundesverfassungsgericht bislang nicht gefolgt, denn „[d]as Wesen der Aufwandsteuer schließt es .. aus, für die Steuerpflicht von vornherein auf eine wertende Berücksichtigung der Absichten und verfolgten ferneren Zwecke, die dem Aufwand zugrunde liegen, abzustellen. Maßge-

¹¹ Vgl. ausführlich H. Haller: Die Steuern, Tübingen 1981, S. 14 ff.; oder auch B. Hansjürgens: Äquivalenzprinzip und Finanzpolitik: Ein Besteuerungsprinzip erneut auf dem Prüfstand, in: Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, 46 (3), S. 275 – 301.

¹² Vgl. K. Tipke: Die Steuerrechtsordnung, Band I, Köln 1993.

¹³ Einen kurzen historischen Überblick dieser unterschiedlichen Auffassungen gibt R. A. Musgrave: Zur Wahl der „richtigen“ Bemessungsgrundlage, in: M. Rose, Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Heidelberg 1991, S. 35 – 49.

¹⁴ Vgl. K. Tipke, J. Lang: Steuerrecht, Köln 1998, § 4, Rz. 82; sowie BVerfGE 82, 60, 86; BVerfGE 93, 121, 135.

¹⁵ Vgl. BVerfGE 65, 325, 346.

¹⁶ BVerfGE 65, 325, 357.

bend darf allein der isolierte Vorgang des Konsums als Ausdruck und Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sein¹⁶. Wer Leistungsfähigkeitsindikatoren jedoch so undifferenziert betrachtet, entfernt sich erheblich vom Anspruch einer horizontal und vertikal gerechten Besteuerung¹⁷. Dieser Widerspruch zur Steuerlastverteilung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip und der damit einhergehende Bruch der Steuerordnung wird besonders deutlich, wenn man sich den einkommensteuerrechtlichen Abzug von Werbungskosten gemäß § 9 I Nr. 5 EStG vor Augen führt, demzufolge sich das zu versteuernde Einkommen um diejenigen notwendigen Mehraufwendungen reduziert, „die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlaß begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen“. Zwar ist, wie das Verfassungsgericht festgestellt hat, dieser Widerspruch innerhalb der Rechtsordnung nicht rechtserheblich¹⁸, doch muß aus finanzwissenschaftlicher Sicht ein Mangel an Steuersystematik konstatiert werden. Auch hält das Bundesverwaltungsgericht eine abermalige Überprüfung des Sachverhalts vor geänderten gesellschaftlichen Rahmenbedingungen, namentlich dem gestiegenen Mobilitätsanspruch von Arbeitnehmern, für angezeigt¹⁹.

So stimmt das Ergebnis dieser Untersuchung zur Zweitwohnungsteuer mit der von Tipke formulierten weitergehenden These überein: „Alle örtlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern sind ungerecht, soweit sie keine Lenkungssteuern sind.“²⁰ Dieser Aussage folgend, gilt es zu untersuchen, ob durch den gewandelten Charakter der Zweitwohnungsteuer von einer Aufwandsteuer in eine Lenkungsabgabe die Problematik der ungerechten Besteuerung geheilt werden kann.

Beurteilung der Lenkungsfunktion

Die Erhebung der Zweitwohnungsteuer zu Lenkungszwecken weist sowohl juristische als auch ordnungsökonomische Bedenken auf. So ist zunächst festzuhalten, daß auf der Basis von Art. 75 Abs. 1 Ziffer 5 GG das Melderechtsrahmengesetz vom Bund erlassen wurde, in dem festgelegt wird: „Hauptwohnung ist die vorwiegend benutzte Wohnung des Einwohners. ... In Zweifelsfällen ist die vorwiegend benutzte Wohnung dort, wo der Schwerpunkt der Lebensbeziehungen des Einwohners liegt“ (§ 12 II MRRG). Konkretisierungen dieses Sachverhaltes werden in den Ausführungs-

gesetzen der Länder vorgenommen, doch knüpft das Melderecht das Gebot der Anmeldung des Hauptwohnsitzes keinesfalls an finanzielle Belastungen. Somit greift die Lenkungsabsicht kommunaler Zweitwohnungsteuern in das materielle Recht des zuständigen Bundes- bzw. Landesgesetzgebers ein.

Bei regelmäßig pendelnden Studenten oder Arbeitnehmern, deren Familien am Hauptwohnsitz verbleiben, wird ein Anreiz zur Ummeldung gegeben, obwohl sich der Lebensmittelpunkt tatsächlich nicht am Arbeits- bzw. Studienort befindet. Ob ein solcher, durch die Gemeinde ausgelöster abgabenrechtlicher Anreiz mit dem Grundgesetz vereinbar ist, wäre auf der Basis der BVerfGE zur Verpackungsteuer einer näheren Prüfung zu unterziehen. Denn hier heißt es im Urteilsspruch: „Der Gesetzgeber darf aufgrund einer Steuerkompetenz nur insoweit lenkend in den Kompetenzbereich eines Sachgesetzgebers übergreifen, als die Lenkung weder der Gesamtkonzeption der sachlichen Regelung noch konkreten Einzelregelungen zuwiderläuft.“²¹

Hoher Verwaltungsaufwand

Die ökonomischen Bedenken sind auf den ersten Blick rein fiskalischer Art: So entspricht die Zweitwohnungsteuer als Bagatellsteuer nicht den Anforderungen an die Ergiebigkeit einer Abgabe; das Aufkommen ist mit knapp 50 Mill. Euro ca. doppelt so hoch wie das Aufkommen aus der Jagd- und Fischereisteuer und beträgt in etwa ein Viertel des Hundesteueraufkommens. Auch ist die Erhebungsbilligkeit (im Vergleich zu anderen Bagatellsteuerarten) nicht gewährleistet, werden doch allein durch die Steuererhebungskosten ca. 30% des Zweitwohnungsteueraufkommens aufgezehrt²².

Indes kann es angesichts der lenkungspolitischen Zielstellung der Steuererhebung nicht verwundern, daß die veranschlagten Steuerverwaltungskosten im Vergleich zu fiskalisch begründeten Steuerarten hoch sind. Ferner könnten jüngste Urteile des Verwaltungsgerichts Gelsenkirchen dazu führen, daß sich die Verwaltungskosten weiter erhöhen, denn analog zum berühmten Zinsbesteuerungsurteil des Bundesverfassungsgerichts wurde festgelegt, daß die Meldebehörden die Steuerhinterziehung durch Nicht-Anmeldung einer Wohnung effektiv zu unterbinden ha-

¹⁷ Ähnlich argumentiert das OVG Lüneburg, Az. 13 L 5282/98 vom 21.4.1999.

¹⁸ Vgl. BVerfGE 98, 265, 298.

¹⁹ Vgl. BVerfGE 111, 122, 125.

²⁰ K. Tipke: Die Steuerrechtsordnung, Band III, Köln 1993, S. 1106.

²¹ BVerfGE 98, 106. Anderer Meinung ist dagegen M. Rodi: Bundesstaatliche Kompetenzausübungsschranken für Lenkungssteuern, in: Steuer und Wirtschaft, 2/1999, S. 105 – 119.

²² Über Steuererichtungskosten, also denjenigen Kosten, die auf Seiten der Steuerpflichtigen durch das Ausfüllen von Formularen und ähnliches entstehen, liegen keine Untersuchungen vor. Vgl. H. Rappert: Vollzugskosten der Steuererhebung und der Gewährung öffentlicher Transfers, in: RWI-Mitteilungen, 40, 1989, S. 221 – 246.

ben, um die systematische Ungleichbehandlung von ehrlichen (sich anmeldenden) und unehrlichen (ungemeldet wohnenden) Steuerzahlern zu unterbinden²³.

Aus Sicht der steuererhebenden Gemeinde greift die Betrachtung der Transaktionskosten zur Beurteilung der fiskalischen Auswirkungen der Zweitwohnungsteuer zwar deutlich zu kurz, weil die durch die Ummeldung von Steuerpflichtigen erwarteten erhöhten Schlüsselzuweisungen in die Berechnung einbezogen werden müßten. Doch bleibt aus gesamtstaatlicher Sicht festzuhalten, daß der Verwaltungsaufwand der Steuererhebung in einem Mißverhältnis zum generierten Steueraufkommen steht. Schließlich werden Konjunkturabhängigkeit einerseits und Wachstumsreagibilität andererseits gerade für kommunale Steuern als Bewertungskriterien herangezogen. Zwar scheint die erste nicht gegeben zu sein, weil der Mietwohnungsmarkt durchaus einer Konjunktur folgt, wogegen bei einem allgemeinem Wachstumstrend auch tendenziell steigende Mieten beobachtet werden können, doch sollen diese makroökonomischen Kriterien angesichts des geringen Steueraufkommens hier nicht näher betrachtet werden.

Ordnungspolitische Bedenken

Neben diesen steuersystematischen Erwägungen bleiben ordnungspolitische Bedenken gegen die Einführung einer Zweitwohnungsteuer bestehen: Wenn Lenkungssteuern wie oben erläutert dem Äquivalenzprinzip entsprechen sollen, müßte die Zweitwohnungsteuer eine ausgleichende Belastung für besondere staatlich erbrachte Leistungen zugunsten der einschlägigen Bevölkerungsgruppe darstellen.

Da aber zu jedem Zeitpunkt jeder Bürger lediglich eine Straße befahren oder ein Schwimmbad nutzen kann, also keine Doppelleistungen der öffentlichen Hand erkennbar sind, fallen keine besonderen Ausgaben für Inhaber eines Nebenwohnsitzes an. Zwar wären höhere Bereitstellungskosten für Bürger mit mehreren Wohnungen in Rechnung zu stellen, weil in zwei Gemeinden Leistungen vorgehalten werden müssen. Da sich aber die zeitliche Inanspruchnahme der Angebote pro Person reduziert, können die vorgehaltenen Kapazitäten für den Inhaber eines Nebenwohnsitzes niedriger angesetzt werden als für einen Einwohner mit Hauptwohnsitz. Somit entstehen Kommunen zwar durch Zweitwohnungsinhaber besondere Lasten, doch verringert sich die Inanspruchnahme öffentlich bereitgestellter Güter dieser Personengruppe in gleichem Ausmaß an ihrem Hauptwohnsitz. Da also für

das Staatswesen insgesamt keine höhere Belastung entsteht, läßt sich auch die Zweitwohnungsteuer nicht als Äquivalenzabgabe rechtfertigen. Vielmehr würde eine individuelle Steuerbelastung durch die Erhebung der Zweitwohnungsteuer dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen, ohne Entgelt für eine besondere staatliche Leistung zu sein.

Fazit

Diese kurze Untersuchung über die zunehmend von Kommunen der Bundesrepublik erhobene Zweitwohnungsteuer hat somit folgendes ergeben: Die Zweitwohnungsteuer hatte in ihrer ursprünglichen Form den Charakter einer Aufwandsteuer, die die besondere Leistungsfähigkeit von Menschen mit Nebenwohnsitzen in Erholungsorten erfassen sollte. Doch hat sich die Motivation, die Steuer zu erheben, deutlich gewandelt, und es ist heute vorrangiges Ziel der Steuer, Einwohnern einen Anreiz zur Anmeldung ihres Hauptwohnsitzes in der jeweiligen Gemeinde zu geben. Damit gerät kommunale Steuerhoheit jedoch in Konflikt mit der materiellen Gesetzgebungshoheit des Bundes bzw. der Länder.

Ferner spricht das Postulat einer am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Steuerordnung gegen die Erhebung der Zweitwohnungsteuer, weil Inhaber von Nebenwohnsitzen nicht als leistungsfähiger als andere Bürger anzusehen sind. Weiterhin ist die Erhebung der betrachteten Steuerart unverhältnismäßig teuer, so daß Zweitwohnungsteuern weder die Ansprüche einer gerechten noch einer effizienten Besteuerung erfüllen können.

Schließlich werden durch Zweitwohnsitzinhaber dem Gemeinwesen keine höheren Lasten auferlegt, so daß auch keine äquivalenztheoretische Rechtfertigung der Steuer möglich ist. Zwar ist in diesem Fall zu bescheinigen, daß eine ungerechte, weil nicht der tatsächlichen Belastung der Gemeinde folgende Steuerzuweisung im Rahmen des kommunalen Finanzausgleichs erfolgt. Doch sollte dieses innerstaatliche Problem der Einnahmenhoheit auch innerstaatlich gelöst werden. Hierzu wäre im Idealfall von den Finanzzuweisungen, die eine Gemeinde für einen mit seiner Hauptwohnung gemeldeten Einwohner erhält, ein angemessener Anteil an diejenigen Gemeinden abzuführen, in denen dieselbe Person eine Nebenwohnung unterhält. Da eine derartige Lösung jedoch lediglich unter sehr hohem Verwaltungsaufwand zu realisieren wäre, könnte der Landesgesetzgeber als Pauschallösung eine anteilige Berücksichtigung von Zweitwohnsitzinhabern bei der Berechnung der Schlüsselzuweisungen einführen.

²³ Vgl. Verwaltungsgericht Gelsenkirchen, Az. 16 K 386/01 sowie 16 K 3699/01 vom 5.12.2002.