

## URTEILSREZENSION

Rainer Wernsmann\*

## Zweitwohnungsteuer für Studierende

### 1 Problemstellung

Seit Einführung der ersten Zweitwohnungsteuer<sup>1</sup> in der am Bodensee gelegenen Stadt Überlingen in ihrer Satzung vom 28.6.1972<sup>2</sup> haben immer mehr deutsche Gemeinden diese Einnahmequelle für sich entdeckt. Zum Teil war ihre Erhebung aber auch landesrechtlich verboten (z.B. nach dem BayKAG bis zum 1.8.2004). Während sie ursprünglich vor allem in Feriengebieten erhoben wurde, weil im Innehaben einer Ferienwohnung gesteigerte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vermutet werde, führten später vor allem Universitätsstädte die Zweitwohnungsteuer ein. Attraktiv ist diese Steuer für die Kommunen nämlich nicht nur wegen ihres Aufkommens, sondern auch wegen des von ihr ausgehenden Drucks auf die Studierenden zur Meldung des Erstwohnsitzes am Studienort. Dadurch erhöhen sich die Zuweisungen aus dem kommunalen Finanzausgleich. Mit der Zweitwohnungsteuer wird also in diesen Fällen auch ein Lenkungszweck verfolgt<sup>3</sup>.

Mittlerweile lassen sich nach der Art der Nutzung der Zweitwohnung drei verschiedene Fallgruppen der Zweitwohnungsteuer bilden<sup>4</sup>: (1) Die Steuerpflicht ist von der alleinigen privaten Nutzung der Wohnung abhängig. (2) Die Wohnung wird teilweise eigengenutzt. (3) Es kommt nicht auf die konkrete Nutzung an. Die aktuellen Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts<sup>5</sup> betreffen die dritte Fallgruppe, da die beiden Gemeindegesetzungen die Steuerpflicht nicht an die Nutzung der Zweitwohnung, sondern an die melderechtlichen Erklärungen knüpfen. Konkret geht es in beiden Urteilen um die Frage, ob ein auch noch bei den Eltern wohnender Student mit gemeldetem Erstwohnsitz bei den Eltern und Zweitwohnsitz am Studienort zur Zweitwohnungsteuer herangezogen werden kann. Außerdem wurde gerügt, dass Studierende, die Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz (BAföG) erhalten, generell auf Grund des Sozialstaatsprinzips (Art. 20 I GG) von der Heranziehung zur Steuer auszunehmen seien. In diesen Urteilen erachtet das Bundesverwaltungsgericht die jeweiligen Zweitwohnungssatzungen für rechtmäßig und hält entgegen der Kritik in der Literatur<sup>6</sup> und auch einzelner Instanzgerichte<sup>7</sup> die Heranziehung Studierender zur Zweitwohnungsteuer generell für zulässig.

\* Herrn Rechtsreferendar *Ralf Haendel* danke ich für vorbereitende Entwürfe.

1 BVerfGE 65, 325 ff. schreibt „Zweitwohnungssteuer“, BVerfGE 114, 316 ff. „Zweitwohnungsteuer“.

2 *Bayer, H.-W.*, KStZ 2005, S. 41 mit Nachweisen.

3 Dessen Legitimität zweifelhaft erscheint, da ein Druck zur Ummeldung des Erstwohnsitzes auch dann ausgeübt wird, wenn am Studienort tatsächlich nicht der Lebensmittelpunkt liegt, s. *Wernsmann, R.*, Jura 2000, S. 175 (179); a.A. BVerwG vom 17.9.2008, 9 C 17/07, KommJur 2009, S. 66 ff.

4 In Anlehnung an *Bayer, H.-W.*, KStZ 2005, S. 41 (42).

5 BVerwG, KommJur 2009, S. 66 ff.; BVerwG vom 17.9.2008, 9 C 14/07, NVwZ 2009, S. 532 ff.

6 *Kirchhof, P.*, in: Isensee, J./Kirchhof, P., Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. V, 3. Auflage 2007, § 118 Rn. 143; *Wernsmann, R.*, Jura 2000, S. 175 ff.; *Amonn, T.*, StuW 1999, S. 175 (179).

7 FG Bremen, EFG 2000, S. 524 ff.; OVG Koblenz, KommJur 2008, S. 20 ff.; a.A. OVG Münster vom 12.6.2006, 14 E 1045/05, NVwZ-RR 2007, S. 271 f.

Die Zweitwohnungsteuer ist eine Aufwandsteuer. Aufwandsteuern sind Steuern auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die in der Verwendung finanzieller Mittel für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommt. Die zentrale Frage, die sich in den Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts stellte, lautet: Reicht es aus, dass das Halten der Zweitwohnung *typischerweise* finanzielle Leistungsfähigkeit indiziert?<sup>8</sup> Oder darf die Zweitwohnungsteuer dann nicht erhoben werden, wenn deren Innehaben *im konkreten Einzelfall* keine gesteigerte Leistungsfähigkeit indiziert?<sup>9</sup> Ein Parallelproblem ist bei der Hundesteuer etwa das Halten eines Blindenhundes, der nicht zu Luxuszwecken gehalten wird, sondern zur Existenzsicherung.

## 2 Die Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts

Beide Klägerinnen wendeten sich gegen die Festsetzung der Zweitwohnungsteuer für ihre jeweilige Wohnung am Studienort (Wuppertal bzw. Rostock). Daneben bewohnten sie noch jeweils ein Zimmer (ihr ehemaliges Kinderzimmer) bei ihren Eltern, wo sie mit ihrer Hauptwohnung gemeldet waren. Die Besonderheit bei der Studentin aus Rostock bestand darin, dass sie darüber hinaus BAföG-Empfängerin war. Die Städte, in denen die jeweilige Zweitwohnung lag, hatten entsprechende Satzungen zur Erhebung der Zweitwohnungsteuer erlassen und die Steuer durch Bescheid erhoben. Gegen die Festsetzungsbescheide legten beide erfolglos Widerspruch ein. Die Instanzgerichte entschieden in beiden Fällen unterschiedlich. Die Studentin aus Rostock hatte im Ergebnis auch vor dem Bundesverwaltungsgericht Erfolg – allerdings nur, weil die Auslegung der Satzung nicht revisibel ist. Das Bundesverwaltungsgericht hält aber die Heranziehung auch von BAföG-Empfängern für vereinbar mit Art. 3 I GG, Art. 20 I GG (Sozialstaatsprinzip) und Art. 105 IIa 1 GG.

In dem Wuppertaler Verfahren<sup>10</sup> sieht das Bundesverwaltungsgericht den Begriff der „Aufwandsteuer“ i.S.d. Art. 105 IIa 1 GG erfüllt; ein „Innehaben“ der Hauptwohnung sei nicht notwendig. Das Instanzgericht sah noch nur durch ein solches Innehaben im Regelfall wirtschaftliche Leistungsfähigkeit indiziert und nicht durch das rein faktische Bewohnen (im ehemaligen Kinderzimmer)<sup>11</sup>. Das Bundesverwaltungsgericht geht zwar auch davon aus, dass die Zweitwohnungsteuer als Aufwandsteuer eine Steuer auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist. Zum Ausdruck komme diese in der Verwendung des Einkommens für den persönlichen Lebensbedarf<sup>12</sup>, also u. a. beim Innehaben einer Zweitwohnung, da diese einen über den allgemeinen Lebensbedarf hinausgehenden Aufwand (diesen deckt die Hauptwohnung ab) darstellt. Jedoch sei aus Gründen der Praktikabilität eine Typisierung notwendig und zulässig<sup>13</sup>. Ein solches typisierendes Merkmal sei der Konsum in Form eines äußerlich erkennbaren Zustands, und zwar allein der Konsum ohne Blick auf dessen Finanzierung oder die mit ihm verfolgten Zwecke. Es reiche also allein die Anknüpfung der Steuerpflicht an einen äußeren Akt ohne Überprüfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Einzelnen aus<sup>14</sup>. Dementsprechend kommt das Bundesverwaltungsgericht, der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahre 1983 folgend<sup>15</sup>, zu

8 So etwa Müller-Franken, S., in: Friauf, K.H./Höfling, W., Berliner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 105 Rz. 229.

9 So etwa Wernsmann, R., Jura 2000, S. 175 ff.

10 BVerwG vom 29.1.2007, 6 B 11579/06, KommJur 2009, S. 66 ff.

11 Ähnlich auch OVG Koblenz, KommJur 2008, S. 20 (21).

12 So schon BVerfGE 65, 325 (346).

13 So auch BVerfGE 65, 325 (354 f) mit Verweis auf BVerfGE 31, 119 (130 f).

14 Die fehlende Praktikabilität stellte auch bereits das Bundesverfassungsgericht fest, s. BVerfGE 65, 325 (347).

15 BVerfGE 65, 325 (348).

dem Ergebnis, dass es für die Steuerpflicht unerheblich sei, wenn der Aufwand die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Einzelnen überschreitet.

Der äußere Anknüpfungspunkt der Steuerpflicht könne danach auch die melderechtliche Erklärung des Steuerpflichtigen sein, ohne dass er verfügungsberechtigter Inhaber einer Erstwohnung ist, etwa weil er nur Besitzdiener (§ 855 BGB) ist und in seinem ehemaligen Kinderzimmer wohnt. Denn mit der Anmeldung der Erstwohnung als Hauptwohnung werde (typischerweise) erklärt, dass diese vorwiegend benutzt wird und durch sie das menschliche Grundbedürfnis „Wohnen“ abgedeckt ist. Allein Letzteres soll aber entscheidend sein für die Einstufung der Zweitwohnung als steuerbarer zusätzlicher Aufwand im steuerrechtlichen Sinne. Studierende können danach also nicht ihre typischerweise fehlende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einwenden, da die Aufwandbesteuerung eben nicht an die individuelle Leistungsfähigkeit anknüpfe. Das „Wesen“ der Aufwandsteuer schließt die Berücksichtigung des Zwecks der Mittelanwendung aus. Auch dürfe durchaus der Lenkungszweck verfolgt werden, die Studierenden zur Verlegung ihres Erstwohnsitzes zu bewegen.

Im Rostocker Fall<sup>16</sup> weist das Bundesverwaltungsgericht nach weitgehend wortgleicher Argumentation ergänzend darauf hin, dass der Landesgesetzgeber durchaus allgemein eine eigene Verfügungsbefugnis über die Erstwohnung als Voraussetzung der Steuerpflicht normieren könne. Eine solche unterschiedliche Normierung in den jeweiligen Satzungen verstoße nicht gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 I GG, da dieser nur eine Gleichbehandlung innerhalb desselben Rechtsetzungsbereichs verlange<sup>17</sup>. Im konkreten Fall fehlte es dann auch an der Erfüllung dieser „überschießenden“ Voraussetzung. Allerdings zieht das Gericht bei im Einzelfall fehlender Leistungsfähigkeit einen Erlass aus Billigkeitsgründen (§§ 163, 227 AO) oder eine Stundung (§ 222 AO) in Betracht.

### 3 Kritik

#### 3.1 Der verfassungsrechtliche Kontrollmaßstab

Steuergerechtigkeit wird im Einkommensteuerrecht nach Maßgabe des Art. 3 I GG verwirklicht, wobei dieser allgemeine Gleichheitssatz im Steuerrecht durch das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisiert wird. Danach müssen Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch besteuert (sog. horizontale Steuergerechtigkeit) und bei unterschiedlicher Leistungsfähigkeit diesen Unterschieden entsprechend ungleich besteuert werden (sog. vertikale Steuergerechtigkeit). Darüber hinaus wird die Gestaltungsfreiheit des Normgebers durch die Freiheitsrechte des Einzelnen beschränkt. So muss das Existenzminimum vor direkten Steuern verschont bleiben<sup>18</sup>. Denn der Staat darf dem Einzelnen nicht mit der Steuer etwas wegnehmen, was er ihm über Sozialleistungen gleich zurückgeben müsste. Der Staat darf niemanden, der sich aus selbst erwirtschafteten Mitteln selbst unterhalten kann, von Sozialleistungen abhängig machen. Dann spricht aber viel dagegen, BAföG-Empfänger zu belasten, indem ihnen erst Hilfe gewährt und diese dann umgehend wieder – wenn auch durch einen Rechtsträger, die Gemeinden – abgeschöpft wird.

<sup>16</sup> BVerwG, NVwZ 2009, S. 532 ff.

<sup>17</sup> S. dazu *Wernsmann, R.*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO Rn. 427 m.w.N.

<sup>18</sup> BVerfGE 87, 153 (169).

Hier nimmt der Staat den Studierenden über die Erhebung der Zweitwohnungsteuer wieder, was er ihnen zur Durchführung des Studiums gegeben hat (vgl. § 1 BAföG)<sup>19</sup>.

Letztlich dürfen also jedenfalls direkte Steuern dort nicht zugreifen, wo keine Leistungsfähigkeit besteht<sup>20</sup>. Die Zweitwohnungsteuer ist definitionsgemäß eine solche direkte Steuer, da bei ihr der Steuerschuldner auch der Steuerträger sein soll und sie nicht auf Abwälzung angelegt ist<sup>21</sup>. Der Indikator, welcher die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei den Aufwandsteuern anzeigt, ist dabei die Verwendung von Vermögen und Einkommen<sup>22</sup>. Dass eine Verknüpfung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip besteht, zeigt auch die vom Bundesverwaltungsgericht in seinen Urteilen verwendete Definition der Aufwandsteuer. Danach ist eine Aufwandsteuer im Sinne von Art. 105 IIa 1 GG eine Steuer auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die in der Verwendung des Einkommens für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommt<sup>23</sup>. Diese Gesichtspunkte berücksichtigt aber eine alleinige Anknüpfung der Steuerpflicht an die melderechtlichen Verhältnisse nicht.

Zwar sind Aufwandsteuern nicht generell mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbar<sup>24</sup>, schon weil sie von der Verfassung nach Art. 105 IIa 1 GG den Ländern zur Gesetzgebung zugewiesen und damit als verfassungskonform regelbar vorausgesetzt sind<sup>25</sup>. Auch ist der Gesetzgeber bei Massengeschäften wie der Steuererhebung auf Typisierungen zur Vereinfachung angewiesen<sup>26</sup>. Allerdings hat der Gesetzgeber die verfassungsrechtlichen Grenzen der Typisierung zu beachten: Die unterschiedslose Behandlung ungleicher Sachverhalte durch Typisierung darf nicht in unangemessenem Verhältnis zu den mit ihr verbundenen notwendigen Nachteilen bzw. Ungerechtigkeiten stehen<sup>27</sup>. Hier trifft die typisierende Annahme, dass die Meldung einer Zweitwohnung eines Studierenden mit wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit einhergeht, aber im Regelfall gerade nicht zu<sup>28</sup>. Somit wird der Steuerpflichtige unverhältnismäßig hart getroffen und die Typisierung verstößt gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip als Konkretisierung des Art. 3 I GG. Der Gesichtspunkt der Praktikabilität kann auch nicht im Hinblick auf einen unverhältnismäßig erhöhten Verwaltungsaufwand durchgreifen, da nicht ersichtlich ist, warum eine Regelung, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Einzelnen beachtet, einen unzumutbaren zusätzlichen Verwaltungsaufwand darstellt<sup>29</sup>. Dies überzeugt in den Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts nicht. Das Halten der Wohnung am Studienort allein indiziert keine gesteigerte Leistungsfähigkeit<sup>30</sup>.

19 Meier, N./Juhre, M., KStZ 2005, S. 46 (49).

20 BVerfGE 99, 216 (233). A.A. für Aufwandsteuern Müller-Franken, S., in: Friauf, K.H./Höfling, W., Berliner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 105 Rz. 229.

21 Vgl. zur Definition indirekter Steuern etwa BVerfGE 110, 274 (297 f.).

22 Die anderen beiden Indikatoren für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sind der Hinzuverwerb (Einkommen-, Körperschaft- und Erbschaftsteuer) und der Vermögensbestand (z.B. Grundsteuer), s. Wernsmann, R., Jura 2000, S. 175 (176).

23 BVerfGE 65, 325 (346).

24 So aber Tipke, K., DÖV 1995, S. 1027 ff.

25 Vgl. Wernsmann, R., Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 341 f. m.w.N.

26 Heun, W., in: Dreier, H., GG-Kommentar I, 2. Auflage, 2004, Art. 3 Rn. 76.

27 BVerfGE 65, 325 (354 f.) mit weiteren Nachweisen; abstellend darauf, dass die Nachteile nicht zu schwer wiegen dürfen, Heun, W., in: Dreier, H., GG-Kommentar I, 2. Auflage 2004, Art. 3 Rn. 36.

28 So auch Amonn, T., StuW 1999, S. 175 (179); kritisch bei BAföG-Empfängern Meier, N./Juhre, M., KStZ 2005, S. 46 (49).

29 So auch OVG Koblenz, KommJur 2008, S. 20 (22).

30 So wohl auch Lang, J., in: Tipke, K./Lang, J., Steuerrecht, 20. Auflage 2009, § 3 Rn. 49, der die Besteuerung von Studentenwohnungen ablehnt, weil sie aus dem Kompetenzbereich des Art. 105 IIa GG fällt. Dazu noch 3.3.

In den beiden entschiedenen Fällen sind beide Studenten zwar an zwei Orten gemeldet, sie unterhalten aber lediglich die Wohnung an ihrem Studienort. Die andere unterhalten ihre Eltern. Sie bewohnen dort lediglich ein Kinderzimmer. In diesen Fällen kommt also gerade nicht eine gesteigerte Leistungsfähigkeit zum Ausdruck, wie sie typischerweise im Halten einer Zweitwohnung (als Ferienwohnung etc.) zum Ausdruck kommt. Anders wäre es, wenn sie wirklich zwei Wohnungen unterhalten würden<sup>31</sup>. Das Halten *einer* Wohnung aber gehört zum existenziell notwendigen Aufwand<sup>32</sup>, nicht zu einem gesteigerten, abschöpfbaren Aufwand. Deshalb ist auch eine Einwohnersteuer verfassungswidrig<sup>33</sup>. Folglich ist eine Anknüpfung an die einwohnerrechtliche Meldung kein tauglicher Differenzierungsmaßstab für die steuerrechtliche Einordnung des Sachverhalts<sup>34</sup>. Sie sagt nichts über eine typischerweise bestehende Leistungsfähigkeit aus und indiziert diese bei Studierenden gerade nicht.

Auch das Abstellen auf die Annahme des Bundesverfassungsgerichts, dass das „Wesen der Aufwandsteuer“ eine wertende Berücksichtigung der Zwecke bzw. Gründe des Aufwands ausschließt<sup>35</sup>, wird in einem neueren Urteil (dort im Hinblick auf Art. 6 I GG) zumindest aufgeweicht. Dort hat das Bundesverfassungsgericht den Grund des Aufwands – nämlich die Notwendigkeit des Haltens einer Zweitwohnung aus beruflichen Gründen bei beiderseits berufstätigen Ehegatten – sehr wohl gewürdigt und die Erhebung der Zweitwohnungsteuer in diesen Fällen wegen Verstoßes gegen Art. 6 I GG für verfassungswidrig erklärt<sup>36</sup>. Es kann also nicht die Rede davon sein, dass der Grund des Aufwands für deren verfassungsrechtliche Beurteilung keine Rolle spielen darf und das „Wesen der Aufwandsteuer“ dies ausschließt. Diese neuere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hat das Bundesverwaltungsgericht nicht beachtet.

Darüber hinaus darf *aus verfassungsrechtlichen Gründen* (Art. 6 I GG) eine zu Ausbildungszwecken gehaltene Zweitwohnung eines Ehegatten entgegen einer aktuellen Entscheidung des OVG Magdeburg<sup>37</sup> nicht der Zweitwohnungsteuer unterworfen werden, auch wenn die Zweitwohnungssatzung nur eine Ausnahme für eine aus beruflichen Gründen gehaltene Wohnung vorsieht. Denn auch hier soll eine Steuer erhoben werden, die nur wegen der unterschiedlichen Studienorte der studierenden Ehepartner anfällt. Im Halten der Zweitwohnung kommt keinerlei finanzielle Leistungsfähigkeit zum Ausdruck, und der steuerliche Zugriff verstößt gegen den verfassungsrechtlichen Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 I GG). Hier gelten die gleichen Erwägungen wie in der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Zweitwohnungsteuer bei beiderseits an unterschiedlichen Orten berufstätigen Ehegatten.<sup>38</sup>

### 3.2 Rechtfertigung der Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips

Die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips könnte aber – vor allem aus Lenkungsgründen – gerechtfertigt sein. Der verfolgte Zweck muss jedoch legitim sein. Daran fehlt es, wenn

31 Siehe auch OVG Koblenz, KommJur 2008, S. 20 (21).

32 Tipke, K., Die Steuerrechtsordnung III, 1993, S. 1114. – Das Bundesverwaltungsgericht spricht in seinem Urteil zur Einwohnersteuer für eine Erstwohnung vom 29.11.1991 vom Wohnen als „Grundbedürfnis (...) des Menschen“, NVwZ 1992, S. 1098 (1099).

33 BVerwG, NVwZ 1992, S. 1098 f.; VGH BW NVwZ 1990, S. 395 f.

34 OVG Koblenz, KommJur 2008, S. 20 (21).

35 BVerwG, KommJur 2009, S. 66 (68) unter Verweis auf BVerfGE 65, 325 (357).

36 BVerfGE 114, 316 (336 f.).

37 OVG Magdeburg vom 27.1.2009, 4 L 238/08, NVwZ-RR 2009, S. 536 f.

38 BVerfGE 114, 316 (336 f.).

die Steuer in jedem Fall – unabhängig von den tatsächlichen melderechtlichen Voraussetzungen – Druck in Richtung Ummeldung ausübt. Skeptisch betrachtet werden muss außerdem der Verweis des Bundesverwaltungsgerichts auf die „Notausgänge“ eines Erlasses aus Billigkeitsgründen (§§ 163, 227 AO)<sup>39</sup> oder einer Stundung (§ 222 AO) im Einzelfall. Denn erstens ermöglicht § 227 AO keine allgemeine Gesetzeskorrektur für allgemein als unbillig empfundene Regelungen und zweitens soll ein Billigkeitserlass nur im atypischen Einzelfall mit vom Gesetzgeber ungewollt oder nicht vorhergesehen harter Belastung erfolgen<sup>40</sup>. Hier liegt aber gerade kein atypischer Einzelfall mit einer besonderen Härte vor, sondern es ist im Gegenteil im Falle eines Studierenden gerade typischerweise ein Steuerpflichtiger ohne besondere Leistungsfähigkeit betroffen<sup>41</sup>. Der Rahmen für einen Billigkeitserlass ist also nach hier vertretener Auffassung äußerst gering. Aus diesem Grunde kann auch kaum eine Stundung nach § 222 AO in Betracht kommen, da der Zeitpunkt der Erhebung nicht im Einzelfall unbillig ist<sup>42</sup>, sondern im Regelfall und zudem nicht das „Wann“, sondern das „Ob“ der Besteuerung unbillig erscheint.

### 3.3 Prozessuale Fragen

Prozessual erscheint an den Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts zweifelhaft, dass es als bundesrechtliche Maßstabsnorm Art. 105 IIa 1 GG herangezogen hat. Nur Bundesrecht ist revisibel (§ 137 I Nr. 1 VwGO). Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts<sup>43</sup> sind Kompetenznormen der Finanzverfassung indes keine materiellrechtlichen Anforderungen zu entnehmen, solange nur die Steuer insgesamt dem Typus der jeweiligen Steuer (hier einer Aufwandsteuer) noch entspricht. Insofern erscheint nicht zweifelsfrei, ob das Bundesverwaltungsgericht sich hier überhaupt über den Hebel der Kompetenznorm (Art. 105 IIa 1 GG regelt die Gesetzgebungskompetenz) so weitreichend zur *materiellen* Zulässigkeit solcher Zweitwohnungsteuererhebungen bei Studierenden und zur Ausgestaltung der Satzungen äußern und die Vorinstanz in dem Wuppertaler Verfahren aufheben durfte.

## 4 Fazit

Die beiden Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können im Ergebnis nicht überzeugen. Die Zweitwohnungsteuer für Studierende, die ein Zimmer bei ihren Eltern und eine Wohnung am Studienort bewohnen, hält der verfassungsrechtlichen Kontrolle nicht stand. Diese direkte Steuer greift trotz offensichtlich fehlender finanzieller Leistungsfähigkeit zu. Dass die Gründe für den Aufwand auf Grund des „Wesens der Aufwandsteuern“ nicht zu berücksichtigen sind, kann insbesondere nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 11.10.2005 über die Vereinbarkeit der Zweitwohnungsteuer mit Art. 6 I GG nicht mehr uneingeschränkt gelten, da dort sehr wohl auf die Gründe des Aufwands (zweite Wohnung am Ort des Arbeitsplatzes bei beiderseits berufstätigen Eheleuten) abgestellt wurde. Dies ließ das Bundesverwaltungsgericht

39 Im Allgemeinen werden die Unbilligkeitsgründe eingeteilt in persönliche Unbilligkeitsgründe wegen fehlender wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und sachliche Unbilligkeitsgründe, vgl. Seer, R., in: Tipke, K./Lang, J., Steuerrecht, 20. Auflage, § 21 Rn. 333 ff.

40 Seer, R., in: Tipke, K./Lang, J., Steuerrecht, 20. Auflage, § 21 Rn. 330; Loose, M., in: Tipke, K./Kruse, W., AO/FGO, § 227 Rn. 40.

41 Ähnlich für Studierende OVG Münster, NVwZ-RR 2007, S. 271 (272).

42 Darauf kommt es bei der Stundung im Gegensatz zum Billigkeitserlass an, s. Loose, M., in: Tipke, K./Kruse, W., AO/FGO, § 222 Rn. 22.

43 BVerfG v. 4.2.2009, 1 BvL 8/05, Rn. 45–52, www.bverfg.de; DVBl 2009, S. 777 ff.

unberücksichtigt. Im Übrigen ist das Anknüpfen an die melderechtlichen Verhältnisse schon kein tauglicher Indikator für typischerweise erhöhte Leistungsfähigkeit.

Die Studierenden sind also – falls vom Bundesverfassungsgericht keine Hilfe kommen sollte – auf die steuerpolitischen Entscheidungen der Gemeinden bzw. Länder angewiesen. Positiv hervorzuheben ist etwa der Freistaat Bayern, der in Art. 3 III BayKAG nach Antrag die Erhebung der Zweitwohnungsteuer von der Erreichung einer Mindesteinkunftshöhe abhängig macht, also die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit berücksichtigt. Auch die Stadt Pirna beachtet diese, indem sie in § 6 II der Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer (Zweitwohnungsteuersatzung) vom 6.11.2001 auf Antrag die Möglichkeit der Steuerermäßigung bzw. Steuerbefreiung für Studenten vorsieht. Es ist zu hoffen, dass wenigstens solche Normen vor den Gerichten Bestand haben werden; die ältere Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 1983, die Differenzierungen nach der Art des besteuerten Aufwands kritisch sah, ist insoweit mittlerweile durch neuere Entscheidungen überholt.

*Verf.: Prof. Dr. Rainer Wernsmann, Universität Passau, Lehrstuhl für Staats- und Verwaltungsrecht, insbes. Finanz- und Steuerrecht, 94030 Passau, E-Mail: wernsmann@uni-passau.de*

*Peter Fischer*

## **Steuerliche Förderung von Schulgeldern an Schulen im Ausland**

### **Zum EuGH-Urteil v. 10.09.2007 – C-76/05 „Schwarz und Gootjes-Schwarz“, EuGHE 2007, I-6849**

#### **1 Ausgangslage nach nationalem Verfassungs- und Steuerrecht**

##### 1.1 Verfassungsrechtliche Stellung der Privatschulen

Art. 7 Abs. 4 Sätze 1 und 2 GG normieren: „Das Recht zur Errichtung von privaten Schulen wird gewährleistet. Private Schulen als Ersatz für öffentliche Schulen bedürfen der Genehmigung des Staates und unterstehen den Landesgesetzen.“ Aus Art. 7 Abs. 4 GG folgt eine Förderpflicht zugunsten der Ersatzschulen.<sup>1</sup> Allerdings hat der Gesetzgeber eine weitgehende Gestaltungsfreiheit.<sup>2</sup> Er kann zwecks „steuerlicher Verbilligung des Schulgeldes“ die indirekte Fördertechnik des Sonderausgabenabzugs anstatt direkter Beihilfen wählen.<sup>3</sup>

Ersatzschulen i.S. des Art. 7 Abs. 4 GG sind nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG Schulen, die nach dem mit ihrer Errichtung verfolgten Gesamtzweck als Ersatz für eine in dem jewei-

1 BVerfG, Urt. v. 9.3.1994 – 1 BvR 682/88, BVerfGE 90, 107, 114 ff., m.w.N.

2 BVerfG, Urt. v. 8.4.1987 – 1 BvL 8, 16/84, BVerfGE 75, 40, 63 f.; BVerfG, Beschl. v. 16.4.2004 – 2 BvR 88/03 HFR 2004, 690.

3 So ausdrücklich BVerfG, Beschl. v. 16.4.2004 – 2 BvR 88/03; HFR 2004, 690.