

**Gericht:** VGH  
**Aktenzeichen:** 4 BV 11.1909  
**Sachgebietsschlüssel:** 1111

**Rechtsquellen:**

- BV Art. 11 Abs. 2, Art. 83 Abs. 2 Satz 2
- KAG Art. 2 Abs. 3, Art. 3
- Wachstumsbeschleunigungsgesetz Art. 5

**Hauptpunkte:**

- Übernachtungssteuersatzung der Landeshauptstadt München
- Verfassungsmäßigkeit des Genehmigungsvorbehalts in Art. 2 Abs. 3 KAG
- Beeinträchtigung steuerlicher Interessen des Staates
- reduzierte Umsatzsteuer für Übernachtungsleistungen

**Leitsätze:**

1. „Steuerliche Interessen des Staates“ im Sinne von Art. 2 Abs. 3 Satz 3 KAG werden beeinträchtigt, wenn der (Bundes- oder Landes-) Gesetzgeber für einen als förderwürdig angesehenen Bereich Steuerbefreiung oder Steuererleichterungen vorgesehen hat und das Einrücken der kommunalen Steuer in diese Steuerlücke dem mit der Steuergesetzgebung unmittelbar verfolgten Ziel objektiv zuwiderläuft.
2. Eine an den Aufwand des Gastes für entgeltliche Übernachtungen anknüpfende gemeindliche Steuer lässt die mit Art. 5 des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes (G. vom 22.12 2009 BGBl I S. 3950) bezweckte steuerliche Entlastung der Beherbergungsunternehmen zumindest teilweise wieder entfallen und beeinträchtigt damit steuerliche Interessen des Staates.

---

**Urteil des 4. Senats vom 22. März 2012**

(VG München, Entscheidung vom 30. Juni 2011, Az.: M 10 K 10.5725)



4 BV 11.1909  
M 10 K 10.5725

*Großes  
Staatswappen*

**Bayerischer Verwaltungsgerichtshof**

**Im Namen des Volkes**

In der Verwaltungsstreitsache  
**Landeshauptstadt München,**  
vertreten durch den Oberbürgermeister,

\*\*\*\*\*

\*\*\*\*\* \*\*\* \*\*\*\*\*

- Klägerin -

gegen

**Freistaat Bayern,**  
vertreten durch:  
Landesrechtsanwaltschaft Bayern,  
Ludwigstr. 23, 80539 München,

- Beklagter -

wegen

Genehmigung einer Übernachtungsteuersatzung;  
hier: Berufung der Klägerin gegen das Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichts  
München vom 30. Juni 2011,

erlässt der Bayerische Verwaltungsgerichtshof, 4. Senat,  
durch den Vorsitzenden Richter am Verwaltungsgerichtshof Dr. Zöllner,  
die Richterin am Verwaltungsgerichtshof Greve-Decker,  
den Richter am Verwaltungsgerichtshof Dr. Peitek,

aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 21. März 2012 am

**22. März 2012**

folgendes

### **Urteil:**

- I. Die Berufung wird zurückgewiesen.
- II. Die Klägerin trägt die Kosten des Berufungsverfahrens.
- III. Die Kostenentscheidung ist vorläufig vollstreckbar. Die Klägerin kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des zu vollstreckenden Betrages abwenden, wenn nicht der Beklagte zuvor Sicherheit in gleicher Höhe leistet.
- IV. Die Revision wird nicht zugelassen.

### **Tatbestand:**

- 1 Die Klägerin erstrebt mit ihrer Klage die Verpflichtung des Beklagten zur Erteilung der Genehmigung für eine vom Stadtrat am 23. Juni 2010 beschlossene Satzung über die Erhebung einer Übernachtungsteuer.
- 2 Die zur Genehmigung vorgelegte Satzung hat folgenden Wortlaut:
- 3 *„§ 1 Steuergegenstand*
- 4 *Gegenstand der örtlichen Aufwandsteuer für Übernachtungen ist der Aufwand des Beherbergungsgastes für eine entgeltliche Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb, der gegen Entgelt eine Beherbergungsmöglichkeit zur Verfügung stellt. Beherbergungsbetriebe sind Hotels, Pensionen, Gasthöfe, Jugendherbergen, gewerblich vermietete Ferienwohnungen und ähnliche Einrichtungen.*
- 5 *§ 2 Steuerschuldnerin bzw. Steuerschuldner*
- 6 *(1) Steuerschuldnerin bzw. Steuerschuldner ist die Betreiberin oder der Betreiber des Beherbergungsbetriebes und daneben der Beherbergungsgast.*
- 7 *(2) Schulden mehrere die Steuer nebeneinander, so sind sie Gesamtschuldner nach § 44 der Abgabenordnung in der jeweils geltenden Fassung.*

8 § 3 Steuermaßstab

9 *Steuermaßstab ist die Anzahl der Übernachtungen des Beherbergungsgastes.*

10 § 4 Steuersatz

11 *Der Steuersatz beträgt 2,50 Euro pro Übernachtung.*

12 § 5 Steuerbefreiung

13 *Übernachtungen von Beherbergungsgästen, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, unterfallen nicht der Steuer.*

14 § 6 Entstehung

15 *Die Steuer entsteht mit Beginn der entgeltpflichtigen Beherbergungsleistung.*

16 § 7 Abführung und Nachweispflichten

17 *Zur Abführung der Steuer, Führung des Nachweises sowie der damit verbundenen Meldungen gegenüber der Landeshauptstadt München ist die Betreiberin oder der Betreiber des Beherbergungsbetriebes verpflichtet, der dem Beherbergungsgast ein Zimmer zur Verfügung stellt.*

18 § 8 Anzeigepflicht, Festsetzung und Fälligkeit

19 *(1) Jede Betreiberin oder jeder Betreiber eines Beherbergungsbetriebes ist verpflichtet, bis zum 15. Tage nach dem Ablauf eines Kalendervierteljahres beim Kassen- und Steueramt der Landeshauptstadt München eine Erklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck einzureichen. Die Erklärung muss von der Betreiberin bzw. dem Betreiber oder der jeweiligen Vertretung eigenhändig unterzeichnet sein.*

20 *(2) Die Abgabe wird durch einen Abgabenbescheid für das Kalendervierteljahr (Veranlagungszeitraum) festgesetzt. Sie wird einen Monat nach Bekanntgabe des Bescheides an die Steuerschuldnerin bzw. den Steuerschuldner fällig. Die Steuer ist zum Fälligkeitstag an die Landeshauptstadt München zu entrichten.*

21 § 9 Verspätungszuschlag

22 *Die Festsetzung eines Verspätungszuschlags bei Nicht- oder nicht fristgerechter Einreichung einer Abgabenerklärung erfolgt nach Art. 13 Bayerisches Kommunalabgabengesetz i.V.m. § 152 Abgabenordnung.*

- 23 *§ 10 Schätzung von Besteuerungsgrundlagen*
- 24 *Soweit die Landeshauptstadt München die Besteuerungsgrundlagen nicht ausreichend ermitteln kann, sind sie nach Art. 13 Bayerisches Kommunalabgabengesetz i.V.m. § 162 Abgabenordnung zu schätzen.*
- 25 *§ 11 Straftaten und Ordnungswidrigkeiten*
- 26 *Für abgabenrechtliche und andere Straftaten und Ordnungswidrigkeiten gelten die gesetzlichen Regelungen.*
- 27 *§ 12 Inkrafttreten*
- 28 *Diese Satzung tritt am 01.01.2011 in Kraft.“*
- 29 Der Beklagte lehnte mit Bescheid vom 25. Oktober 2010 die Genehmigung ab. Zur Begründung machte er im Wesentlichen geltend, der einheitliche Steuersatz von 2,50 Euro/Übernachtung verstoße gegen den Gleichheitsgrundsatz, da sich die Steuer nicht an der in der Vermögensaufwendung zum Ausdruck kommenden Leistungsfähigkeit des Gastes orientiere. Die Satzung sei auch deshalb nicht genehmigungsfähig, weil die Steuer unabhängig davon erhoben werde, ob die Übernachtung durch berufliche Gründe veranlasst sei. Sei die Hotelübernachtung beruflich bedingt, handle es sich um eine Einkommensverwendung, die unausweichlich sei, d.h. in Erfüllung einer beruflichen oder dienstlichen Pflicht erforderlich werde und damit nicht mehr zum besteuerebaren Aufwand für die persönliche Lebensführung gehöre. Die Übernachtungssteuersatzung beeinträchtige auch öffentliche Belange, insbesondere volkswirtschaftliche und steuerliche Interessen des Staates im Sinne von Art. 2 Abs. 3 Satz 3 KAG. Durch ihre Einführung würden die beabsichtigten Wirkungen der im Wachstumsbeschleunigungsgesetz vorgesehenen Herabsetzung des Umsatzsteuersatzes für Beherbergungsleistungen konterkariert.
- 30 Das Verwaltungsgericht wies mit Urteil vom 30. Juni 2011 die Klage der Klägerin auf Verpflichtung des Beklagten zur Erteilung der Genehmigung ab. Die Übernachtungssteuersatzung sei nicht genehmigungsfähig, da der Steuergegenstand nicht von der Ermächtigung des Art. 3 Abs. 1 KAG i.V.m. Art. 105 Abs. 2a GG zur Erhebung örtlicher Aufwandsteuern gedeckt sei. Anknüpfungspunkt für die Erhebung einer örtlichen Aufwandsteuer könne nur ein Aufwand sein, der über die Befriedigung des allgemeinen Lebensbedarfes hinausgehe und Teil des persönlichen Lebensbedarfes und der persönlichen Lebensführung sei. Eine Besteuerung solcher Aufwendungen,

die lediglich dem Erwerb dienen, scheidet dagegen aus. Beruflich bedingte Übernachtungen im Rahmen von Geschäftsreisen dienen jedoch ausschließlich dem Einkommenserwerb, ohne dass daneben auch noch private Zwecke verfolgt würden. Die Übernachtung sei grundsätzlich Teil der Einkommenserzielung, weil sie dem Zweck diene, Arbeitszeit und Aufwand zu sparen bzw. die beruflichen Aufgaben zu erfüllen. Sie sei kein freiwillig getätigter Konsum des Geschäftsreisenden und nicht Ausdruck seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, sondern Teil der vom Arbeitgeber verlangten und vergüteten Arbeitsleistung und werde daher von diesem als Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt. Bei Selbständigen sei sie Teil der Betriebsausgaben. Die der örtlichen Aufwandsteuer daher nicht unterliegenden beruflich bedingten Übernachtungen könnten auch nicht im Hinblick auf die Notwendigkeit typisierender Regelungen bei der Festlegung des Steuergegenstandes unberücksichtigt bleiben. Hierbei handele es sich ausweislich des Jahresberichts 2010 des Tourismusamtes der Klägerin gerade nicht um Einzelfälle; danach seien vielmehr 52% der Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben im Bereich der Klägerin geschäftlich motiviert. Darüber hinaus verstoße die Satzung gegen die in Art. 3 Abs. 1 GG geforderte steuerliche Lastengleichheit, da sie unabhängig vom jeweiligen tatsächlichen Übernachtungsaufwand einen einheitlichen Steuersatz von 2,50 Euro festsetze. Dieser spiegele den Aufwand des Übernachtenden in keiner Weise wider und führe zu einem eklatant abweichenden Belastungserfolg. Ein Rechtfertigungsgrund hierfür sei nicht ersichtlich. Insbesondere habe die Klägerin einen erheblichen zusätzlichen Verwaltungsaufwand bei der Erhebung einer am tatsächlichen Aufwand orientierten Steuer nicht plausibel darlegen können. Des Weiteren stelle die Übernachtungssteuersatzung der Klägerin eine Beeinträchtigung öffentlicher Belange im Sinne von Art. 2 Abs. 3 Satz 3 KAG dar. Hierzu genüge bereits eine nachteilige Beeinflussung öffentlicher Belange. Die Reduzierung des Umsatzsteuersatzes auf Hotelübernachtungen von 19% auf 7% durch Art. 5 des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes habe zweifellos dazu gedient, Hotelübernachtungen steuerlich geringer zu belasten, wobei es nicht auf die damit erhofften Wirkungen ankomme. Die Übernachtungssteuersatzung der Klägerin führe zu einer Beeinträchtigung dieses (steuerlichen) Interesses des Staates, da sie genau auf das Gegenteil dessen abziele, was der Bund mit seiner Steuergesetzgebung habe bewirken wollen. Die gesamtstaatliche Steuergesetzgebung sehe eine Steuererleichterung vor; wenn das Einrücken der kommunalen Steuer in die entstehende Steuerlücke in Konkurrenz dazu trete, sei eine Beeinträchtigung steuerlicher Interessen des Staates gegeben.

31 Mit ihrer vom Verwaltungsgericht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassenen Berufung verfolgt die Klägerin ihr Klageziel weiter.

32 Sie beantragt,

33 das Urteil des Verwaltungsgerichts München vom 30. Juni 2011 abzuändern und den Beklagten unter Aufhebung des Versagungsbescheides der Regierung von Oberbayern vom 25. Oktober 2010 zu verpflichten, die Satzung über die Erhebung einer örtlichen Aufwandsteuer für Beherbergungsbetriebe im Gebiet der Landeshauptstadt München (Übernachtungsteuer) gemäß Stadtratsbeschluss der Klägerin vom 23. Juni 2010 nach Art. 2 Abs. 3 KAG zu genehmigen.

34 Zur Begründung ihrer Berufung führt sie im Wesentlichen aus, auch beruflich motivierte Übernachtungen stellten eine Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf dar. Das Bedürfnis, eine Unterkunft für die Nacht zu haben, sei stets der persönlichen Lebensführung zuzurechnen. Der einheitliche Steuersatz von 2,50 Euro/Übernachtung stelle die am wenigsten aufwändige, von der Umsatzsteuer klar abgegrenzte und den Anforderungen des Gleichheitssatzes genügende Regelungsvariante dar. Der unterschiedliche Belastungserfolg sei durch die grundsätzlich zulässige typisierende und generalisierende Regelung gerechtfertigt. Der Verwaltungsaufwand wäre bei einem prozentualen Steuersatz deutlich höher, was zu einem unverhältnismäßigen Mehraufwand führe. Öffentliche Belange würden durch die Erhebung der Übernachtungsteuer nicht beeinträchtigt. In diesem Zusammenhang sei nach der Rechtsprechung des Bayerischen Verfassungsgerichtshofs Bedacht darauf zu nehmen, dass Inhalt und Tragweite des gemeindlichen Selbstverwaltungsrechts ausreichend berücksichtigt würden. Die Entscheidung einer Kommune, die ihr zur Verfügung stehenden Einnahmequellen auszuschöpfen, betreffe den Kern der kommunalen Finanzhoheit und damit ein verfassungsrechtlich geschütztes Recht. Ohne diesen Aspekt auch nur erwähnt zu haben, habe der Beklagte einseitig auf die steuerlichen und wirtschaftlichen Interessen des Staates abgestellt. Die mangelnde Abwägung mit dem Selbstverwaltungsrecht der Klägerin führe allein schon zur Rechtswidrigkeit der Ablehnungsentscheidung und müsse zu deren Aufhebung führen. Bei der vorzunehmenden Abwägung sei auch zu berücksichtigen, dass die Steuervergünstigungen für Privatpersonen und Unternehmer zum Teil zu Lasten der Kommunen gingen, ohne dass eine Kompensation dieser Einnahmeausfälle stattgefunden habe oder sich die von den Kommunen zu erfüllenden Aufgaben verringert



hätten. Auch tatsächlich beeinträchtigte die Übernachtungsteuer nicht die öffentlichen Belange im Sinne von Art. 2 Abs. 3 Satz 3 KAG, da der niedrige Steuersatz nur einen Teil der finanziellen Mittel abschöpfe, die durch die Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Übernachtungen von 19% auf 7% frei geworden seien. Im Übrigen würden die weiteren Ziele des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes, wie z.B. Impulse für Investitionen, Entlastung der Bürgerinnen und Bürger mit ihren Familien sowie Entlastung der Unternehmen, Stärkung der Kaufkraft und Belebung des Konsums, durch die kommunale Übernachtungsteuer auch nicht ansatzweise infrage gestellt. Darüber hinaus sei zu bezweifeln, ob die Reduzierung des Mehrwertsteuersatzes den damit beabsichtigten Zweck, die Konjunktur im Übernachtungsgewerbe zu beleben, erreichen könne. Im Stadtgebiet der Klägerin habe sich der durchschnittliche Übernachtungspreis in den ersten acht Monaten des Jahres 2011 gegenüber den Vergleichsmonaten des Vorjahres um etwa 18% erhöht; die Steuersenkung werde von den Hotelbetreibern nicht an die Gäste weitergegeben. Bei der Rechtsaufsicht in Angelegenheiten des eigenen Wirkungskreises stehe dem Beklagten nur eine Rechtmäßigkeitskontrolle zu; politische Überlegungen oder Zweckmäßigkeitserwägungen dürfe er hierbei nicht anstellen. Die gebotene verfassungskonforme Auslegung des Art. 2 Abs. 3 KAG führe zu einem sehr beschränkten Spielraum für die Exekutive, Verbote gegenüber kommunalen Steuern auszusprechen.

35 Der Beklagte beantragt,

36 die Berufung zurückzuweisen.

37 Beruflich veranlasste Übernachtungen dürften nicht besteuert werden, da die Aufwandsteuer Konsumausgaben erfasse. Konsum sei nur der rein private Konsum als Einkommensverwendung; die Einkommensverwendung zur Einkommenserzielung sei dagegen kein Konsum. Fehle – wie bei Übernachtungen im Rahmen von Dienstreisen – die Möglichkeit eines Alternativverhaltens, könne die Einkommensverwendung auch nicht als „Ausdruck einer besonderen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit“ angesehen werden. Der Festbetrag von 2,50 Euro/Übernachtung verstoße gegen die aus dem Gleichheitssatz abgeleiteten Grundsätze der Folgerichtigkeit und Belastungsgleichheit im Abgabenrecht. Der Klägerin stehe zwar ein weitreichender Gestaltungsspielraum bei der Bestimmung des Steuersatzes zu. Die steuerlichen Vorteile der Typisierung müssten aber in einem angemessenen Verhältnis zu der mit der Typisierung verbundenen Ungleichbehandlung stehen. Dies sei aufgrund der extrem

unterschiedlichen Übernachtungspreise in der Landeshauptstadt München nicht der Fall. Überwiegende Gründe sprächen darüber hinaus dafür, dass die Übernachtungssteuer der Umsatzsteuer gleichartig sei und die Satzung der Klägerin damit gegen höherrangiges Recht verstoße. Entgegen deren Auffassung müsse bei der Genehmigungsentscheidung keine Abwägung ihrer konkreten Interessen mit den sonstigen öffentlichen Interessen stattfinden. Nach der Systematik des Art. 2 Abs. 3 KAG könnten Belange einer einzelnen Gemeinde schon deshalb keinen Einfluss auf die Genehmigungsfähigkeit einer Satzung haben, weil mit der einmaligen Genehmigung einer neuen Steuer diese von allen Gemeinden in Bayern erhoben werden dürfe. Selbst wenn man aber die Notwendigkeit einer Abwägung bejahen sollte, bewege sich die Entscheidung des Beklagten im Rahmen seines Beurteilungsspielraums. Das Aufkommen einer Übernachtungssteuer dürfte bayernweit ca. 1% des Gesamtsteueraufkommens der Gemeinden ausmachen. Es sei damit nicht geeignet, die den Gemeinden obliegenden kommunalen Daseinsvorsorgeaufgaben sicherzustellen. Es treffe auch nicht zu, dass die Einführung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Beherbergungsleistungen zu erheblichen Einbußen bei den Gemeinden geführt hätte. Die Staatsregierung gehe davon aus, dass hierdurch den Städten und Gemeinden bayernweit Steuermindereinnahmen von rund 3 Millionen Euro/Jahr entstanden seien, wobei auf die Klägerin knapp 1 Million Euro entfielen. Für eine Beeinträchtigung öffentlicher Belange nach Art. 2 Abs. 3 Satz 3 KAG sei es nicht erforderlich, dass eine Unvereinbarkeit mit öffentlichen Belangen vorliege, es reiche schon deren nachteilige Beeinflussung. Die Erreichung des Ziels, schnell und effektiv Wachstumshemmnisse zu beseitigen und durch krisenentschärfende Maßnahmen den Weg aus der Krise zu ebnen, werde durch die Übernachtungssteuer jedenfalls erschwert, weil die mit der Anwendung des reduzierten Umsatzsteuersatzes beabsichtigte steuerliche Entlastung durch die Übernachtungssteuer zumindest teilweise kompensiert werde. Die Genehmigungsversagung verstoße auch nicht gegen die Garantie der gemeindlichen Selbstverwaltung in Gestalt der kommunalen Finanzhoheit. Dieses gemeindliche Selbstverwaltungsrecht sei nur im Rahmen der Gesetze gewährleistet. Nach der Rechtsprechung des Bayerischen Verfassungsgerichtshofs verstoße der Genehmigungs- bzw. Zustimmungsvorbehalt in Art. 2 Abs. 3 Satz 3 KAG nicht gegen das kommunale Selbstverwaltungsrecht. Zwar dürfe nach dieser Rechtsprechung der Zustimmungsvorbehalt nicht dazu führen, dass überhaupt keine neuen kommunalen Steuern mehr zugelassen würden; hieraus könne jedoch nicht der Umkehrschluss gezogen werden, es sei jede weitere oder zumindest die nächste kommunale Steuer zu genehmigen. Im Übrigen sei eine Beeinträchtigung des

Schutzbereichs der kommunalen Finanzhoheit nach der Rechtsprechung erst dann anzunehmen, wenn eine nachhaltige, von der Gemeinde nicht mehr zu bewältigende und hinzunehmende Einengung ihrer Finanzspielräume vorliege. Dafür sei vorliegend nichts ersichtlich.

- 38 Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sachverhaltes wird auf die Gerichts- und vorgelegten Behördenakten sowie auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 21. März 2012 Bezug genommen.

### **Entscheidungsgründe:**

- 39 I. Die zulässige Berufung der Klägerin ist nicht begründet. Das Verwaltungsgericht hat die Klage zu Recht abgewiesen. Die Klägerin hat keinen Rechtsanspruch auf Genehmigung ihrer Übernachtungsteuersatzung (§ 113 Abs. 5 Satz 1 VwGO), da die Steuer gemäß Art. 2 Abs. 3 Satz 3 KAG steuerliche Interessen des Staates beeinträchtigt.
- 40 1. Die von der Klägerin beabsichtigte Übernachtungsteuer ist als Aufwandsteuer im Sinne des Art. 3 Abs. 1 KAG konzipiert, denn sie macht in § 1 den Aufwand des Gastes für eine entgeltliche Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb zum Steuergegenstand, knüpft also an die darin zum Ausdruck kommende besondere Einkommensverwendung und damit an die wirtschaftliche Leitungsfähigkeit der Beherbergungsgäste an. Da als primärer Steuerschuldner gemäß § 2 Abs. 1 der Satzung der Betreiber des Beherbergungsbetriebes bestimmt ist, den allein die Abführungs-, Nachweis- und Erklärungspflichten treffen und an den sich in der Regel auch der Abgabenbescheid richten wird (vgl. §§ 7 und 8 der Satzung), handelt es sich um eine indirekte Steuer.
- 41 2. Die Übernachtungsteuersatzung der Klägerin bedarf nach Art. 2 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Art. 3 KAG der Genehmigung durch die Rechtsaufsichtsbehörde, da durch sie erstmalig eine in Bayern bisher nicht erhobene kommunale Steuer eingeführt werden soll. Die Genehmigung und die zu deren Erteilung erforderliche interne Zustimmung des Staatsministeriums des Innern (Art. 2 Abs. 3 Satz 2 KAG) dürfen nach Art. 2 Abs. 3 Satz 3 KAG nur versagt werden, wenn die Satzung entweder höherrangigem Recht widerspricht oder wenn die neu einzuführende Steuer „öffentliche Belange,

insbesondere volkswirtschaftliche oder steuerliche Interessen des Staates, beeinträchtigt“. Dass hiernach neben den unmittelbar verbindlichen Gesetzesvorschriften auch das staatliche Allgemeininteresse den Prüfungsmaßstab bildet, verstößt – bei verfassungskonformer Auslegung und Anwendung – nicht gegen das gemeindliche Selbstverwaltungsrecht nach Art. 11 Abs. 2 i.V. mit Art. 83 Abs. 2 Satz 2 BV (BayVerfGH vom 27.3.1992 VerfGH 45, 33/46 = BayVBI 1992, 356; BayVGH vom 17.2.1982 BayVBI 1982, 337/338; Happ in Schieder/Happ, Bayerisches Kommunalabgabengesetz, Stand März 2011, RdNrn. 37 ff. zu Art. 2 KAG).

42 Der in Art. 83 Abs. 2 Satz 2 BV verbürgte Anspruch der Gemeinden auf Einräumung eines Steuerfindungsrechts (BayVerfGH vom 15.12.1988 VerfGH 41, 140/149 f. = BayVBI 1989, 237) wird durch den Genehmigungs- und Zustimmungsvorbehalt des Art. 2 Abs. 3 KAG nicht in verfassungswidriger Weise beeinträchtigt oder beseitigt. Die in Art. 11 Abs. 2 Satz 2 BV enthaltene Beschränkung, wonach das gemeindliche Selbstverwaltungsrecht „nur im Rahmen der Gesetze“ gewährleistet ist, erstreckt sich auch auf die kommunale Finanzhoheit (BayVerfGH a.a.O., 147). Der Gesetzgeber darf daher auch hinsichtlich der Abgabenerhebung den Aufgabenbereich der Gemeinden näher umschreiben und im Einzelnen festlegen. Dabei darf er allerdings die Schranken des Selbstverwaltungsrechts nicht in einer Weise ziehen, die dieses aushöhlt; Kernbereich und Wesensgehalt dieses Rechts sind für ihn unantastbar. Die entsprechenden Gesetzesregelungen müssen sich daher nicht nur am Willkürverbot, sondern auch am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientieren; es bedarf daher einer Güterabwägung zwischen dem betreffenden Bereich der Selbstverwaltung und dem durch dessen Begrenzung zu schützenden übergeordneten Interesse des öffentlichen Wohls (BayVerfGH a.a.O.).

43 Diesen verfassungsrechtlichen Anforderungen entspricht der – früher in Art. 2 Abs. 4 KAG enthaltene und seit dem 1. August 2002 (G. vom 25.7.2002, GVBI S. 322) in Art. 2 Abs. 3 Satz 3 KAG normierte – Versagungsgrund der Beeinträchtigung öffentlicher Belange, insbesondere volkswirtschaftlicher oder steuerlicher Interessen des Staates. Er begrenzt zwar Inhalt und Umfang der kommunalen Finanzhoheit, beruht aber auf gewichtigen Gemeinwohlerwägungen und stellt daher für die Gemeinden keine unverhältnismäßige Einschränkung dar. Die Vorschrift soll verhindern, dass eine kommunale Steuer, mit deren Erhebung die Gemeinden ein begrenztes örtliches Eigeninteresse verfolgen, aufgrund ihrer zu erwartenden wirtschaftlichen Auswirkungen den Zielen zuwiderläuft, die mit anderweitigen Regelungen auf überört-

licher und insbesondere auf staatlicher Ebene verfolgt werden (vgl. Happ a.a.O. RdNr. 43; Nöth in: Thimet, Kommunalabgaben- und Ortsrecht in Bayern, Anm. 10.6 zu Art. 2 KAG). Damit soll insbesondere bei den örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern ein gerechtes und volkswirtschaftlich vertretbares Steuersystem gewährleistet werden (Oehler in: Praxis der Kommunalverwaltung, Anm. 4 zu Art. 2 KAG). Ob die öffentlichen Belange durch einen neuen – nach der Genehmigung und Zustimmung in ganz Bayern zulässigen – Steuertyp beeinträchtigt werden, soll bereits vor der erstmaligen Einführung in einem landesweiten Vergleich geprüft und allgemeinverbindlich geklärt werden (vgl. LT-Drs 14/9151 S. 9). Dass dieser Prüfungsvorbehalt zum generellen Ausschluss einer geplanten örtlichen Steuer führen kann, berührt – ebenso wie der gesetzliche Negativkatalog des Art. 3 Abs. 3 Satz 1 KAG – noch nicht den Kernbereich der kommunalen Finanzhoheit. Denn die Gemeinden haben keinen verfassungsrechtlich verbürgten Anspruch darauf, ganz bestimmte Steuerquellen zu erschließen (BayVerfGH vom 27.3.1992 VerfGH 45, 33/45 = BayVBI 1992, 365).

- 44 Allerdings ist bei der Anwendung und Auslegung des materiellen Versagungstatbestands des Art. 2 Abs. 3 Satz 3 KAG darauf Bedacht zu nehmen, daß Inhalt und Tragweite des gemeindlichen Selbstverwaltungsrechts ausreichend berücksichtigt werden. Die Handhabung der Vorschrift darf im Hinblick auf das gemeindliche Steuerfindungsrecht nicht dazu führen, daß überhaupt keine neuen kommunalen Steuern mehr zugelassen werden. Bei der Entscheidung über die Genehmigung und Zustimmung steht den staatlichen Aufsichtsbehörden nach höchstrichterlicher Rechtsprechung kein Ermessensspielraum für politische Erwägungen oder sonstige Zweckmäßigkeitsüberlegungen offen (BayVerfGH vom 15.12.1988 VerfGH 41, 140/149 f. = BayVBI 1989, 23; vom 27.3.1992 VerfGH 45, 33/46 = BayVBI 1992, 365; vgl. auch LT-Drs 14/9151 S. 9). Es besteht auch kein zwingender Grund, den Exekutivorganen bei der Konkretisierung des in mehrfacher Hinsicht unbestimmten Rechtsbegriffs der „Beeinträchtigung öffentlicher Belange“ einen Beurteilungs- oder Prognosespielraum zuzubilligen (ebenso Happ a.a.O., RdNr. 43; offengelassen in BayVerfGH vom 15.12.1988, S. 148 f.; a. A. wohl Oehler, a.a.O.; Hölzl/Hien/Huber, Gemeindeordnung, Exkurs B.2.e. zu Art. 22 GO; Holtbrügge in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, RdNr. 112 zu § 2 KAG; vgl. auch BVerwG vom 29.12.1977 Buchholz 406.11 § 35 BBauG Nr. 145 zu den „öffentlichen Belangen“ i. S. d. § 35 Abs. 3 BauGB). Die an die Tatbestandsmerkmale des Art. 2 Abs. 3 Satz 3 KAG gebundene (Ablehnungs-) Entscheidung ist demnach in vollem Umfang gerichtlich überprüfbar. Liegt keiner der

gesetzlich normierten Versagungsgründe vor, so hat die Gemeinde einen strikten Rechtsanspruch auf Erteilung der Genehmigung (BayVerfGH vom 27.3.1992 VerfGH 45, 33/47 = BayVBI 92, 356; Happ a.a.O., RdNr. 41).

- 45 3. Der Beklagte durfte die Genehmigung der vom Stadtrat der Klägerin beschlossenen Übernachtungsteuersatzung versagen, weil die Erhebung einer solchen Steuer zum gegenwärtigen Zeitpunkt konkrete steuerliche Interessen des Staates beeinträchtigen würde, die in der Herabsetzung des Umsatzsteuersatzes für Beherbergungsleistungen zum Ausdruck kommen.
- 46 Ob der in Art. 2 Abs. 3 Satz 3 KAG genannte Versagungsgrund einer „Beeinträchtigung öffentlicher Belange, insbesondere volkswirtschaftlicher oder steuerlicher Interessen des Staates“ gegeben ist, beurteilt sich nach den jeweiligen Umständen des Einzelfalles. Dabei ist die – an der wechselnden konjunkturellen Situation ausgerichtete – gesamte staatliche Wirtschafts-, Finanz- und Steuerpolitik in den Blick zu nehmen (vgl. Nöth a.a.O.). Die Einführung einer neuen kommunalen Steuer darf nach dem Willen des Landesgesetzgebers nicht den übergeordneten Belangen des Staatsganzen zuwiderlaufen; sie muss vielmehr ein sinnvolles Zusammenwirken gemeindlicher und staatlicher Regelungen ermöglichen. Zu den in Art. 2 Abs. 3 Satz 3 KAG ausdrücklich erwähnten „Interessen des Staates“ gehören dabei nicht nur diejenigen des Freistaates Bayern, sondern ebenso die gesamtstaatlichen Interessen des Bundes (Hölzl/Hien/Huber, a.a.O.; Engelbrecht, KommP BY 2011, 140/143 m. Fn. 68). Nach allgemeinem Begriffsverständnis kann von einer „Beeinträchtigung“ auch nicht erst bei einer völligen Unvereinbarkeit mit den öffentlichen Belangen gesprochen werden; es genügt schon deren nachteilige Beeinflussung (Happ a.a.O., RdNr. 44, unter Hinweis auf die gleichlautende Auslegung des § 35 Abs. 2 BauGB).
- 47 „Steuerliche Interessen des Staates“ werden durch die Einführung einer neuen kommunalen Steuer nicht nur dann beeinträchtigt, wenn diese Steuerart geeignet ist, die Steuereinnahmen von Bund oder Ländern in erheblichem Umfang zu schmälern. Neben dem rein fiskalischen Interesse an einer Ausschöpfung der bestehenden Steuerquellen kann auch das materielle Interesse des Staates an der Erreichung eines mit steuerlichen Mitteln verfolgten Lenkungszwecks beeinträchtigt sein. Ein zur Genehmigungsversagung führender steuerlicher Regelungskonflikt besteht daher auch dann, wenn die staatliche Steuerpolitik für einzelne als besonders förderwürdig angesehene Bereiche Steuerfreiheit oder Steuererleichterungen vorsieht und das Ein-

rücken der kommunalen Steuer in die damit entstandene Steuerlücke der vom Steuergesetzgeber unmittelbar verfolgten Zielsetzung objektiv zuwiderläuft (vgl. Nöth, a.a.O.). Von einer solchen Interessenkollision ist vorliegend auszugehen.

- 48 Mit Art. 5 des am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (G. v. 22.12.2009 BGBl I S. 3950 – Wachstumsbeschleunigungsgesetz) wurde der Umsatzsteuersatz bei Beherbergungsleistungen für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, von bisher 19% auf 7% herabgesetzt. Diese Steuersenkung, die sowohl die Umsätze des klassischen Hotelgewerbes als auch kurzfristige Beherbergungen in Pensionen, Fremdenzimmern und vergleichbaren Einrichtungen betrifft (BT-Drs. 17/15 S. 20), sollte nach dem Willen des Gesetzgebers zusammen mit den weiteren im Gesetz vorgesehenen Maßnahmen dazu beitragen, bestehende Wachstumshemmnisse zu beseitigen und die Rahmenbedingungen für eine zügige Entfaltung der Wachstumskräfte zu schaffen (BT-Drs. a.a.O. S. 11). Zugleich sollte damit der aktuellen europäischen Wettbewerbssituation im Hotel- und Gaststättengewerbe Rechnung getragen und die deutsche – vor allem mittelständisch geprägte – Tourismuswirtschaft gestärkt werden (<http://www.bundesregierung.de/Content/DE/Artikel/2009/12/2009-12-04-wachstumsbeschleunigungsgesetz-bundestag.html>).
- 49 Das unmittelbare Ziel der Absenkung des Umsatzsteuersatzes für Beherbergungsleistungen bestand demnach darin, die Beherbergungsunternehmen von betriebsbezogenen Abgaben zu entlasten, um ihren finanziellen Handlungsspielraum zu erweitern und damit ihre Wettbewerbsfähigkeit auch im internationalen Vergleich zu stärken. Dieser vom Steuergesetzgeber verfolgte Förderzweck kommt in der geltenden Fassung des § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG deutlich zum Ausdruck und ist damit als ein konkretes „steuerliches Interesse des Staates“ im Sinne des Art. 2 Abs. 3 Satz 3 KAG identifizierbar. Er würde jedoch durch die Einführung einer (bayernweit zulässigen) Übernachtungssteuer, wie sie von der Klägerin zur Genehmigung gestellt worden ist, spürbar beeinträchtigt, da die angestrebte Entlastungswirkung jedenfalls teilweise wieder entfiere (so auch OVG RhPf vom 17.5.2011 NVwZ-RR 2011, 778/784; ThürOVG vom 23.8.2011 ZKF 2011, 236/237; Engelbrecht a.a.O., 143; vgl. auch Meier, ZKF 2010, 265/267 f.).

- 50 Dem kann die Klägerin nicht entgegenhalten, dass mit dem von ihr beschlossenen Steuersatz von 2,50 Euro pro Übernachtung angesichts der im Stadtgebiet üblichen Hotel- und Pensionspreise regelmäßig nur ein kleiner Teil der bundesgesetzlich beabsichtigten Steuerminderung von 12% der Übernachtungskosten aufgezehrt würde. Denn zum einen liegt, wie bereits dargelegt, eine „Beeinträchtigung“ schon dann vor, wenn durch die neue kommunale Steuer die gegenläufigen staatlichen Interessen in nicht ganz unerheblicher Weise nachteilig beeinflusst werden, was hier zumindest bei Übernachtungen im unteren und mittleren Preissegment anzunehmen wäre. Zum anderen ist bei der Gewichtung der zu erwartenden Beeinträchtigungswirkung zu berücksichtigen, dass es – sobald die streitgegenständliche (Pilot-) Satzung genehmigt wäre – allen bayerischen Gemeinden und damit auch der Klägerin freistünde, im Rahmen ihrer künftigen Satzungsgebung den Steuersatz auf einen deutlich höheren Betrag als 2,50 Euro festzusetzen, ohne dass der Beklagte einer solchen Entwicklung noch in irgendeiner Weise aufsichtsrechtlich entgegentreten könnte. Da die Notwendigkeit eines verminderten Umsatzsteuersatzes für Übernachtungen politisch nach wie vor sehr umstritten ist, liegt die Annahme nicht fern, dass eine Reihe von Kommunen das Instrument der örtlichen Übernachtungsteuer nutzen könnten, um das durch § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG „frei gewordene“ Finanzvolumen in möglichst weitem Umfang zur Verbesserung der eigenen Finanzkraft in Anspruch zu nehmen. Die Beeinträchtigung der vom Gesetzgeber erstrebten Entlastungswirkung würde damit noch deutlich zunehmen.
- 51 Ob und inwieweit die infolge der umsatzsteuerlichen Entlastung der Beherbergungsunternehmen erwarteten längerfristigen Wirkungen etwa in Gestalt eines Investitionschubs im Hotelbereich, sinkender Übernachtungspreise und einer verstärkten Wahrnehmung innerdeutscher Tourismusangebote tatsächlich eingetreten sind, bedarf im vorliegenden Verfahren keiner Prüfung. Denn diese über den unmittelbaren steuerlichen Förderzweck hinausgehenden wirtschaftspolitischen Motive und Fernziele lassen sich lediglich den programmatischen Erklärungen von Regierungs- oder Parlamentsvertretern entnehmen und haben im Umsatzsteuergesetz selbst keinen hinreichenden Niederschlag gefunden. Aus ihnen lässt sich daher noch kein konkretes „steuerliches Interesse des Staates“ im Sinne des Art. 2 Abs. 3 Satz 3 KAG ableiten, das durch die geplante Übernachtungsteuer beeinträchtigt sein könnte. Umgekehrt kann sich demgemäß für die Kommunen aus einem (möglichen) Fehlschlagen der mit der Steuerentlastung verbundenen Erwartungen auch nicht das Recht ergeben, die weiterhin geltende Gesetzesregelung durch eine örtliche Steuer zu konterkarieren.



ren. Die Evaluation bestehender (Bundes-) Steuergesetze im Hinblick auf ihre gesamtwirtschaftlichen Auswirkungen ist daher nicht Teil der Sachverhaltsermittlung im landesrechtlichen Genehmigungsverfahren nach Art. 2 Abs. 3 KAG.

- 52 Liegt eine Beeinträchtigung öffentlicher Belange, hier in Gestalt eines steuerlichen Interesses des Staates vor, so begründet dies einen gesetzlichen Versagungsgrund nach Art. 2 Abs. 3 Satz 3 KAG, ohne dass es noch der von der Klägerin geforderten Abwägung mit dem Selbstverwaltungsrecht der einzelnen betroffenen Gemeinde bedürfte. Einem solchen Erfordernis steht, worauf der Beklagte zu Recht hinweist, bereits der Umstand entgegen, dass die Genehmigungsentscheidung zwar durch den Satzungsentwurf einer bestimmten Gemeinde veranlasst ist, in ihrer Rechtswirkung aber auf die landesweite Zulassung der zur Prüfung gestellten neuen Steuerart abzielt.
- 53 Die gesetzliche Formulierung des Art. 2 Abs. 3 Satz 3 KAG („dürfen nur versagt werden, wenn...“) legt freilich den Schluss nahe, dass selbst bei Vorliegen eines Versagungsgrundes nicht zwingend eine ablehnende Entscheidung ergehen muss (vgl. Engelbrecht a.a.O., 145 Fn. 67). Auf einen insoweit am Ende verbleibenden Ermessensspielraum der staatlichen Aufsichtsbehörde kann sich die Klägerin aber nicht mit Erfolg berufen. Liegt einer der gesetzlichen Versagungstatbestände vor (Widerspruch zu höherrangigem Recht oder Beeinträchtigung öffentlicher Belange), so ist die Ermessensausübung nach Sinn und Zweck des Gesetzes dahingehend intendiert, dass von der Versagung der Genehmigung allenfalls dann ausnahmsweise abgesehen werden darf, wenn dies wegen besonders gewichtiger Gründe gerechtfertigt ist (vgl. allgemein zum intendierten Ermessen BVerwG vom 25.9.1992 NJW 1993, 747 m.w.N.). Daran wäre zu denken, wenn einerseits nur eine ganz geringfügige Beeinträchtigung der staatlichen Belange vorläge und andererseits die Kommunen dringend auf die Einführung der neuen Steuer angewiesen wären. Beides kann hier nicht angenommen werden. Dass die finanzielle Mindestausstattung der bayerischen Kommunen ohne die Erhebung einer Übernachtungsteuer gefährdet wäre, ist nicht ersichtlich und hat auch die Klägerin nicht geltend gemacht. Sollte eine solche Steuer einen spürbaren Beitrag zum kommunalen Haushalt leisten, so müsste der Steuersatz so hoch festgelegt werden, dass die mit der Umsatzsteuersenkung intendierte Entlastung der Beherbergungsunternehmen weitgehend leerliefe. Auch der von der Klägerin angeführte Umstand, dass der Bund mit den im Wachstumsbeschleunigungsgesetz vorgesehenen Steuererleichterungen mittelbar auf der kom-

munalen Ebene Einnahmeausfälle bewirkt hat und insoweit für die finanzielle Lage der Gemeinden eine politische Mitverantwortung trägt, begründet noch keine Ausnahmesituation, in der eine die Steuergesetzgebung konterkarierende kommunale Steuer zugelassen werden dürfte.

- 54 4. Da der Beklagte die Genehmigung der Übernachtungsteuer jedenfalls wegen der dargelegten Beeinträchtigung öffentlicher Belange gemäß Art. 2 Abs. 3 Satz 3 KAG zu Recht versagt hat, bedarf es hier keiner Prüfung, ob die vorgelegte Satzung darüber hinausgehend auch höherrangigem Recht widerspricht, etwa wegen einer möglichen Gleichartigkeit mit der bundesgesetzlich geregelten Umsatzsteuer, wegen der Besteuerung auch beruflich veranlasster Übernachtungen oder wegen der Festlegung eines einheitlichen Steuersatzes trotz des in sehr unterschiedlicher Höhe anfallenden Übernachtungsaufwands.
- 55 II. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 154 Abs. 1 VwGO, die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit aus § 167 Abs. 2 VwGO i.V. mit §§ 708 Nr. 11 und 711 ZPO.
- 56 Die Revision ist nicht zuzulassen, weil kein Zulassungsgrund nach § 132 Abs. 2 VwGO vorliegt. Die vorliegende Entscheidung beruht allein auf der Anwendung der landesrechtlichen Bestimmungen des Art. 2 Abs. 3 KAG, so dass die bundesrechtlichen Grundsatzfragen, die in den zur rheinland-pfälzischen „Bettensteuer“ anhängigen Revisionsverfahren (Az. 9 CN 1.11 und 9 CN 2.11) vom Bundesverwaltungsgericht zu klären sein werden, hier nicht streitentscheidend sind.

### **Rechtsmittelbelehrung**

- 57 Nach § 133 VwGO kann die Nichtzulassung der Revision durch Beschwerde zum Bundesverwaltungsgericht in Leipzig angefochten werden. Die Beschwerde ist beim Bayerischen Verwaltungsgerichtshof (in München Hausanschrift: Ludwigstraße 23, 80539 München; Postfachanschrift: Postfach 34 01 48, 80098 München; in Ansbach: Montgelasplatz 1, 91522 Ansbach) innerhalb eines Monats nach Zustellung dieser Entscheidung schriftlich einzulegen und innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung dieser Entscheidung zu begründen. Die Beschwerde muss die angefochtene Entscheidung bezeichnen. In der Beschwerdebegründung muss die grundsätzliche Be-

deutung der Rechtssache dargelegt oder die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts, des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes oder des Bundesverfassungsgerichts, von der die Entscheidung des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs abweicht, oder der Verfahrensmangel bezeichnet werden.

58 Vor dem Bundesverwaltungsgericht müssen sich die Beteiligten, außer in Prozesskostenhilfverfahren, durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht eingeleitet wird. Als Prozessbevollmächtigte zugelassen sind neben Rechtsanwälten und Rechtslehrern an den in § 67 Abs. 2 Satz 1 VwGO genannten Hochschulen mit Befähigung zum Richteramt nur die in § 67 Abs. 4 Satz 4 VwGO und in §§ 3, 5 RDGEG bezeichneten Personen. Für die in § 67 Abs. 4 Satz 5 VwGO genannten Angelegenheiten (u.a. Verfahren mit Bezügen zu Dienst- und Arbeitsverhältnissen) sind auch die dort bezeichneten Organisationen und juristischen Personen als Bevollmächtigte zugelassen. Sie müssen in Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht durch Personen mit der Befähigung zum Richteramt handeln.

59 Dr. Zöllner Greve-Decker Dr. Peitek

60 **Beschluss:**

61 Der Streitwert wird für das Berufungsverfahren auf 15.000 Euro festgesetzt (§§ 52 Abs. 1 GKG i.V.m. Nr. 22.5 des Streitwertkatalogs für die Verwaltungsgerichtsbarkeit vom 7./8.7.2004).

62 Dr. Zöllner Greve-Decker Dr. Peitek