

# Handbuch Kommunalabgabenrecht

Christ / Oebbecke

2. Auflage 2022  
ISBN 978-3-406-77185-9  
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

**run**g auch in gewissem Umfang Einkommen oder Vermögen aufwendet.<sup>662</sup> Macht der Hundehalter steuerentlastend geltend, er nutze den oder die Hunde gewerblich, trägt er dafür die Beweislast. Allein eine Gewerbeanmeldung ist nicht zum Nachweis der **gewerblichen Nutzung** von Hunden ausreichend, sondern nur eine von mehreren Voraussetzungen für eine gewerbliche Nutzung.<sup>663</sup> Nach den geltenden Satzungen ist dies üblicherweise, wer einen Hund in seinen Haushalt oder seinen Wirtschaftsbetrieb (für Zwecke der persönlichen Lebensführung) aufgenommen hat.<sup>664</sup> Die Zurechnung der Hundehaltung erfolgt an denjenigen, der über den Hund bestimmen kann und die mit der Haltung verbundenen Aufwendungen erbringt; auf das Eigentum am Hund kommt es nicht an (→ Rn. 399).<sup>665</sup> Bei **Mehrpersonenhaushalten** kann die Zurechnung aus Gründen der **Verwaltungspraktikabilität** typisierend erfolgen. Es kann angenommen werden, dass jedes über Einkommen verfügende (erwachsene) Haushaltsmitglied als Steuerschuldner in Betracht kommt, weil es typischerweise Aufwendungen für die Aufnahme des Hundes in den Haushalt erbringt.<sup>666</sup> In der Satzung kann außerdem geregelt werden, dass alle in einen Haushalt aufgenommenen Hunde als von den Haushaltsmitgliedern gemeinsam gehalten gelten. Die Hunde können dann nicht mehr auf verschiedene Haushaltsmitglieder verteilt werden, so dass ein erhöhter Steuersatz für das Halten mehrerer Hunde (→ Rn. 405) zum Tragen kommt. Außerdem löst das gemeinsame Halten eines Hundes durch mehrere Personen deren Haftung als **Gesamtschuldner** aus.<sup>667</sup>

#### dd) Steuerbefreiung/Steuerermäßigung

Die in den Hundesteuersatzungen der Gemeinden enthaltenen, von einem Antrag abhängigen Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen sind recht vielgestaltig. Daran wird deutlich, dass dem Satzungsgeber auch insoweit ein weiter Gestaltungsspielraum mit Möglichkeiten zur Typisierung im Interesse der Verwaltungspraktikabilität eröffnet ist.<sup>668</sup> Die Befreiungs- und Ermäßigungstatbestände lassen sich grob in zwei Gruppen unterteilen. Einmal sind Befreiungen vorgesehen für Hundehaltungen, an denen ein gewisses öffentliches Interesse besteht. Zum anderen werden Steuervergünstigungen häufig aus sozialen Gründen normiert.

Steuervergünstigungen für die Haltung von **Wachhunden** und von **Jagdhunden** sind 420 gerechtfertigt, weil ein **öffentliches Interesse** an der Verhinderung von Straftaten und an der Erfüllung jagdrechtlicher Pflichten besteht.<sup>669</sup> Gebräuchlich sind ferner Steuerbefreiungen für das Halten von **Rettungshunden**,<sup>670</sup> **Sanitätshunden**, **Meldehunden** und **Schutzhunden** durch Einrichtungen des Zivilschutzes, des Katastrophenschutzes sowie durch Rettungsdienste und Hilfsorganisationen jeder Art wie bspw. das Deutsche Rote Kreuz, der Arbeiter- und Samariterbund, der Malteser Hilfsdienst, die Johanniter Unfallhilfe oder das Technische Hilfswerk. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass in diesen Fällen zwar ein privater Bezug der Hundehaltung (etwa Haltung in der Wohnung von Mitgliedern der Einrichtung) bestehen kann, der jedoch gegenüber dem öffentlichen Interesse am Einsatz der Hunde deutlich zurücktritt. Anders liegt es hingegen bei Hunden, die aus dienstlichen Gründen in Einrichtungen des Zolls, der Polizei, des Bundesgrenzschutzes oder der Bundeswehr gehalten werden. Insoweit fehlt es mangels „Befriedigung eines persönlichen Lebensbedarfs“ von vornherein am steuerbaren Aufwand, so dass inso-

<sup>662</sup> VGH Mannheim BeckRS 2021, 7675.

<sup>663</sup> OVG Bautzen BeckRS 2019, 25584.

<sup>664</sup> Vgl. Hundesteuersatzung der Stadt Mannheim (<https://www.mannheim.de/sites/default/files/page/2837/s02-04.pdf>).

<sup>665</sup> Vgl. BVerwG KStZ 1999, 36 Rn. 7 ff.

<sup>666</sup> VGH Mannheim NJW 1992, 1716 Rn. 27; VGH München ZKF 1997, 229 Rn. 11.

<sup>667</sup> OVG Greifswald, B. v. 11.5.2021, 3 M 182/21 OVG, juris Rn. 8; PdK-BayKAG Art. 3 Rn. 3.1.5.

<sup>668</sup> VG Karlsruhe KStZ 2006, 153 Rn. 23 mwN.

<sup>669</sup> PdK-BWKAG § 9 Rn. 3.5.

<sup>670</sup> VG Karlsruhe, U. v. 18.1.2021, 10 K 5261/19, juris Rn. 24 ff. zum Begriff des Rettungshundes.

weit keine Notwendigkeit für satzungsrechtliche Regelungen zur Steuervergünstigung auf Antrag besteht. Dasselbe gilt für Hundehaltungen, die ausschließlich der Einnahmeerzielung dienen (→ Rn. 402). Daher kommen die in viele Satzungen aufgenommenen Vergünstigungen für zu Zuchtzwecken im Zwinger gehaltene Hunde (**Zwingersteuer**) nur bei nicht gewerblichen Zuchten eigenständig zum Tragen.

- 421 Mit Blick auf den öffentlichen Belang des **Tierschutzes** ist es angemessen, Steuerbefreiungen für die Hundehaltung in **Tierheimen** vorzusehen oder eine Vergünstigung für die Haltung von aus Tierheimen erworbenen Hunden zu normieren.<sup>671</sup> Indes wird ein **Tierschutzverein** schon nicht als Halter von Hunden angesehen werden können, wenn er im Hinblick auf seine finanzielle Situation nicht in der Lage ist, die laufenden Ausgaben für die Tiere sowie die Aufwendungen für deren Unterbringung zu tragen. Bei der vorzunehmenden wertenden Betrachtung aller Umstände ist vielmehr das Mitglied des Vereins Halter der Tiere, von dem das Wohl und Wehe des Vereins abhängt, weil es im Wege einer Großspende den ganz überwiegenden Teil der Vereinseinnahmen verantwortet und zudem auf seinem Hausgrundstück unentgeltlich die Unterkunft für die Tiere zur Verfügung stellt.<sup>672</sup>
- 422 In die Kategorie der Vergünstigungen aus **sozialen Gründen** fallen insbesondere Steuerbefreiungen für die ausschließlich dem Schutz und der Hilfe **blinder, tauber** und sonst **hilfloser Personen** dienende Hundehaltung. Der Satzungsgeber kann im Interesse der Verwaltungspraktikabilität und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung typisierend auf Merkzeichen im **Schwerbehindertenausweis** abstellen, die einen bestimmten Grad der Behinderung anzeigen.<sup>673</sup> Generelle Steuervergünstigungen, die an festgelegte **Einkommensgrenzen** oder den Erwerb von **Sozialhilfe** anknüpfen, sollten mit Blick auf das Gebot steuerlicher Belastungsgleichheit hingegen unterbleiben.<sup>674</sup> Nach dem Wesen der Hundesteuer als Aufwandsteuer kommt es auf die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Hundehalters gerade nicht an (→ Rn. 400). Einkommensabhängige Vergünstigungstatbestände widersprechen dem Ziel, die Hundehaltung wegen der damit verbundenen, nicht vom Einkommen des Halters abhängigen Belästigungen und Gefahren einzudämmen. Für atypische **Härtefälle** enthalten die Kommunalabgabegesetze ohnehin regelmäßig eine Verweisung auf die Billigkeitsregelungen der Abgabeordnung (vgl. §§ 222, 227 AO).

#### f) Jagdsteuer

- 423 Mittlerweile schließen zahlreiche Länder die Erhebung der Jagdsteuer aus<sup>675</sup> (→ Rn. 237). Das Landesrecht weist die Jagdsteuer herkömmlich nicht den Gemeinden, sondern den Gemeindeverbänden zu (→ Rn. 243).

#### aa) Steuergegenstand

- 424 Gegenstand der Jagdsteuer ist die „**Ausübung des Jagdrechts**“. Die Ausübung des Jagdrechts erfüllt die Voraussetzungen des Art. 105 Abs. 2a GG für einen steuerbaren Aufwand, weil sie über die Befriedigung des allgemeinen Lebensbedarfs hinausgeht und die Verwendung finanzieller Mittel erfordert. Sie drückt damit eine besondere Konsumfähigkeit des Jagdausübungsberechtigten aus<sup>676</sup>. Daran ändert nichts, dass die Ausübung des Jagdrechts zugleich im öffentlichen Interesse liegt, weil das Jagdrecht nach § 1 BJagdG mit der **Pflicht**

<sup>671</sup> PdK-BWKAG § 9 Rn. 3.5.

<sup>672</sup> VGH Mannheim BeckRS 2021, 7675.

<sup>673</sup> Vgl. VG Karlsruhe KStZ 2006, 153 Rn. 24 ff.

<sup>674</sup> Zutreffend OVG Bautzen BeckRS 2017, 112522.

<sup>675</sup> Gegenwärtig sind dies Bayern, Berlin, Brandenburg, Hamburg, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und seit 2013 auch Nordrhein-Westfalen.

<sup>676</sup> BVerwGE 143, 210 Rn. 9; st. Rspr.

zur Hege (Erhaltung eines artenreichen und gesunden Wildbestandes sowie die Pflege und Sicherung seiner Lebensgrundlagen, Verhütung von Wildschäden) verbunden ist.<sup>677</sup>

Der Gleichheitssatz verlangt mit Blick auf den weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Erschließung von Steuerquellen und der Herkömmlichkeit der Jagdsteuer nicht, dass daneben auch andere mit besonderem Aufwand verbundene **Freizeitaktivitäten** besteuert werden. Für die Ausübung des **Fischereirechts** kommt als sachlicher Grund für eine fehlende Besteuerung die erheblichen finanziellen Aufwendungen der Fischereipächter zur Erhaltung des Fischbestandes in den Fließgewässern hinzu.<sup>678</sup> 425

### bb) Steuerpflicht

Steuerpflichtiger ist der Inhaber des Jagdausübungsrechts. Die Befugnis zur Jagdausübung ist im Bundesjagdgesetz und den Jagdgesetzen der Länder speziell geregelt. Nach § 4 BJagdG darf die Jagd nur entweder in **Eigenjagdbezirken** oder in **gemeinschaftlichen Jagdbezirken** ausgeübt werden. Diese Vorgabe dient dem Zweck, ausreichend große Jagdbezirke zu schaffen, um zu gewährleisten, dass die Ziele des Jagdrechts wie die Hege und Pflege des Wildes bestmöglich erfüllt werden können.<sup>679</sup> Ein Eigenjagdbezirk setzt demnach voraus, dass der Grundeigentümer über zusammenhängende, land-, forst- oder fischereiwirtschaftlich nutzbare Flächen von 75 Hektar verfügt; die Mindestgröße kann durch Landesrecht noch erhöht werden (§ 7 Abs. 1 BJagdG). Die Befugnis zur Jagdausübung steht in diesen Fällen dem oder den Eigentümern der Grundflächen des Eigenjagdbezirks zu. Fehlt es an entsprechend arrondiertem Grundeigentum, bilden die entsprechenden Grundflächen einer Gemeinde einen gemeinschaftlichen Jagdbezirk, wenn sie im Zusammenhang mindestens 150 Hektar umfassen (§ 8 Abs. 1 BJagdG). Die Eigentümer der zum gemeinschaftlichen Jagdbezirk gehörenden Grundflächen bilden kraft Gesetzes eine **Jagdgenossenschaft** (§ 9 Abs. 1 BJagdG). Das Jagdausübungsrecht steht nicht den Eigentümern, sondern dem öffentlich-rechtlichen Zwangsverband „Jagdgenossenschaft“ zu.<sup>680</sup> 426

Das Jagdausübungsrecht kann verpachtet werden; eine Verpachtung durch die Jagdgenossenschaft ist im Gesetz sogar als Regelfall vorgesehen (§ 10 Abs. 1 S. 1 BJagdG). Jagdausübungsberechtigter und damit Steuerpflichtiger ist dann der **Jagdpächter**. Übt der Inhaber des Eigenjagdbezirks oder die Jagdgenossenschaft ihr Jagdrecht selbst aus, sind auch sie steuerpflichtig. Der die Steuererhebung rechtfertigende Aufwand besteht in diesen Fällen darin, dass der Eigentümer oder die Jagdgenossenschaft auf die mit einer Verpachtung der Jagd zu erzielenden Einkünfte verzichten.<sup>681</sup> Auf die Gründe für den Verzicht auf Pachteinnahmen kommt es grundsätzlich nicht an; aufwandsteuerrechtlich ist allein der äußere Tatbestand des Konsums maßgebend.<sup>682</sup> Das gilt auch, wenn im Einzelfall die Jagd nur deshalb in eigener Regie erfolgen soll, um höhere Einnahmen in Gestalt höherer land- oder forstwirtschaftlicher Erträge erzielen zu können.<sup>683</sup> Dieser Zusammenhang ist aufwandsteuerrechtlich ohne Belang, weil die Jagdausübung als solche nicht den Begriff der Land- oder Forstwirtschaft erfüllt.<sup>684</sup> 427

Der Steuerpflicht der **Jagdgenossenschaft** steht nicht entgegen, dass es sich um eine **juristische Person** handelt, die selbst nicht über einen persönlichen Lebensbereich verfügt, dem die Jagdausübung dienen könnte. Die **Jagdgenossen** sind als natürliche Personen jedoch konsumfähig. Beschließen die Jagdgenossen, auf – letztlich ihnen zufließende – Pachteinnahmen zu verzichten und das Jagdrecht selbst auszuüben, setzen sie finanzielle 428

<sup>677</sup> BVerwG BeckRS 2009, 31860 Rn. 5.

<sup>678</sup> Vgl. BVerfG NVwZ 1989, 1152 Rn. 8 ff.

<sup>679</sup> BVerfG NVwZ 2007, 808 (809 f.).

<sup>680</sup> Vgl. BVerwGE 143, 210 Rn. 10 mwN.

<sup>681</sup> BVerwG NVwZ-RR 1991, 423 Rn. 10.

<sup>682</sup> Vgl. BVerwGE 143, 210 Rn. 15.

<sup>683</sup> Vgl. BVerwGE 143, 210 Rn. 16.

<sup>684</sup> BVerwG NVwZ-RR 1991, 423 Rn. 10.

Mittel für ihren persönlichen Lebensbedarf ein. Dieser private Konsum ist schon zur Wahrung der steuerlichen Gleichbehandlung von Eigenjagdbezirken und Jagdgenossenschaften letzterer zuzurechnen.<sup>685</sup> Die Jagdgenossenschaft, die ihr Jagdrecht selbst ausübt, unterscheidet sich im Übrigen grundlegend von einer auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgerichteten juristischen Person, weil ihr Zweck gerade in der Betätigung des steuerbaren Aufwands liegt und nicht in der Erzielung von Einnahmen.<sup>686</sup> Eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (**GmbH**), deren Zweck ausschließlich auf Einkommenserzielung gerichtet ist, unterliegt dagegen nicht der Jagdsteuer.<sup>687</sup> Auch eine GmbH, die nach ihrem Gesellschaftsvertrag ausschließlich den Zweck verfolgt, für ihre Alleingeschafterin – eine gemeinnützige Stiftung – Mittel zu beschaffen, und die Eigentümerin eines Eigenjagdbezirks ist, der durch von ihr beschäftigte Revierförster und Jagdgäste bejagt wird, ist nicht jagdsteuerpflichtig.<sup>688</sup>

- 429 Anders liegt es hingegen bei nicht verpachteten Eigenjagdbezirken von **Gemeinden**. Gemeinden unterliegen nach Art. 28 GG und dem landesrechtlichen Kommunalrecht einer umfassenden **Gemeinwohlbindung**. Sie verwenden Einkommen und Vermögen daher nicht für den persönlichen Lebensbedarf ihrer Einwohner oder Beschäftigten, sondern zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben der Selbstverwaltung und im Bereich staatlicher Auftragsangelegenheiten. Gemeinden werden nur dann einen eigenen Jagdbezirk etwa zur Nutzung durch private Jagdgäste vorhalten, wenn dies in irgendeiner Weise öffentlichen Zwecken dient. Denn es wäre mit dem **Grundsatz sparsamer und wirtschaftlicher Haushaltsführung** nicht vereinbar, wenn die Gemeinde zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse ausgewählter Personen auf eine entgeltliche Verpachtung ihrer Eigenjagd verzichtete, ohne dass dies durch ein öffentliches Interesse gerechtfertigt wäre.<sup>689</sup> Darin liegt kein Widerspruch zur Steuerpflicht von Jagdgenossenschaften. Zwar dienen die Zwangsmitgliedschaft der Grundeigentümer in der Genossenschaft und die damit verbundenen verfahrens- und organisationsrechtlichen Vorschriften dem öffentlichen Zweck, zur Erfüllung der jagdrechtlichen Pflichten ausreichend große Jagdbezirke zu gewährleisten. Bei der Ausübung des Jagdrechts selbst unterliegen die Jagdgenossenschaften jedoch keiner weitergehenden Gemeinwohlbindung als die privaten Inhaber von Eigenjagdbezirken. Insbesondere ist es ihnen nicht verwehrt, auf Einnahmen aus einer Verpachtung des Jagdrechts allein deshalb zu verzichten, um den Jagdgenossen die Befriedigung persönlicher Bedürfnisse in Gestalt der Jagdausübung zu ermöglichen.<sup>690</sup>
- 430 Diese Rechtsprechung zur fehlenden Jagdsteuerpflicht von Gemeinden kann auf alle **Gebietskörperschaften** (Bund, Länder und Gemeindeverbände) übertragen werden, die alle die ihnen zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel nur aus Gründen des Gemeinwohls und unter Wahrung der haushaltsrechtlichen Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit verwenden dürfen (→ Rn. 265 f.).

### cc) Steuerbemessung

- 431 Die Jagdsteuer bemisst sich bei einer Verpachtung des Jagdrechts nach dem vom Pächter oder Unterpächter zu entrichtenden **Pachtzins**. Daneben werden häufig noch Nebenleistungen des Pächters wie **Wildschadenersatz**, **Wildschutzkosten** und **Wildfütterung** als pauschaler ProzentS. des Pachtzinses einbezogen. Auch insoweit handelt es sich um einen mit der Ausübung des Jagdrechts verbundenen Aufwand. Wird das Jagdrecht selbst ausgeübt, bemisst sich die Steuer üblicherweise nach der Pacht, die nach der Beschaffenheit der Jagd zu erzielen wäre. Die Aufwendungen für Wildschäden, Wildschutz und Wildfütte-

<sup>685</sup> BVerwGE 143, 210 Rn. 12 f.

<sup>686</sup> BVerwGE 143, 210 Rn. 12; vgl. BVerwG NVwZ 2001, 439 f. zur fehlenden Zweitwohnungsteuerpflicht juristischer Personen.

<sup>687</sup> BVerwGE 160, 349 Rn. 15.

<sup>688</sup> OVG Lüneburg NordÖR 2016, 488.

<sup>689</sup> BVerwGE 143, 216 Rn. 10 f.

<sup>690</sup> BVerwGE 143, 216 Rn. 12; BVerwGE 143, 210 Rn. 10 f.

zung können auch gegenüber dem Eigentümer oder der Jagdgenossenschaft pauschal in AnS. gebracht werden, da diese bei Nichtverpachtung nicht nur auf den Pachtzins, sondern auch auf einen Ausgleich des Pächters für diese Kosten verzichten.<sup>691</sup>

Das Bundesverfassungsgericht hat eine zwischen den Gebietskörperschaften und den übrigen Steuerpflichtigen differenzierende Steuerbemessung als mit Art. 3 GG vereinbar angesehen, weil die Gebietskörperschaften grundsätzlich auch Steuergläubiger sind.<sup>692</sup> Auf diese Frage kommt es indes nicht an, weil die neuere höchstrichterliche Rechtsprechung zu Recht bereits die **Konsumfähigkeit von Gebietskörperschaften** verneint (→ Rn. 265 f., 429).

### g) Weitere Aufwandsteuern

Den Kommunen steht als Instrument zur eigenverantwortlichen Gestaltung der Einnahmen neben den Gebühren und Beiträgen im Wesentlichen nur die Aufwandbesteuerung zur Verfügung. Daher hat die prekäre Haushaltslage vieler Kommunen dazu geführt, dass vermehrt neuartige Aufwandsteuern diskutiert und zum Teil auch eingeführt werden.<sup>693</sup> Von den zahlreichen Vorschlägen<sup>694</sup> – über die mittlerweile teilweise bereits verwirklichte Pferdesteuer, bis hin zu einer Bootssteuer, einer Privatflugzeugsteuer und einer Wohnmobil- oder einer Oldtimersteuer – können im Folgenden nur einige dargestellt werden.<sup>695</sup>

#### aa) Pferdesteuer

Der Aufwand für das „Halten von Pferden“ und für das „Entgeltliche Benutzen von Pferden“ für den persönlichen Lebensbedarf bzw. zur Freizeitgestaltung (**Pferdesteuer**)<sup>696</sup> kann – soweit es das Landesrecht zulässt<sup>697</sup> – von Gemeinden zum Steuergegenstand gemacht werden.<sup>698</sup> Diese Tatbestände zeigen eine besondere Konsumfähigkeit an, weil persönliche Bedürfnisse befriedigt werden, die über einen elementaren Lebensbedarf hinausgehen. In der ersten Fallgestaltung („Halten von Pferden“) knüpft die Pferdesteuer an die Hundesteuer an (Aufwand für Unterbringung, Futter, ärztliche Versorgung etc. des Tieres), in der zweiten Fallgestaltung ist Steuergegenstand das Entgelt, das Dritten gegenüber für die Benutzung von Pferden zur Freizeitgestaltung erbracht werden muss.<sup>699</sup> Anders als bei Hunden erfolgt die Haltung von Pferden nicht im Haushalt des Halters, sondern in teilweise weit davon entfernten Unterstellmöglichkeiten. Es bietet sich daher an, den Begriff der „Pferdehaltung“ am allgemeinen zivilrechtlichen Begriff des „Tierhalters“ nach § 833 BGB auszurichten.<sup>700</sup> Ein Pferd hält danach derjenige, dem die Bestimmungsmacht über das Tier zusteht und der aus eigenem Interesse für die Kosten aufkommt, die das Tier verursacht.<sup>701</sup> Ein Reitverein ist regelmäßig kein Halter, denn das Besitzen der Pferde erfolgt bei einer juristischen Person nicht für den persönlichen Lebensbedarf.<sup>702</sup>

<sup>691</sup> BVerwG KStZ 1987, 51 Rn. 5.

<sup>692</sup> BVerfG NVwZ 1989, 1152.

<sup>693</sup> Vgl. *Betzinger/Müller* KStZ 2012, 101.

<sup>694</sup> Instruktiv *Thormann* DVBl. 2018, 840 (847 f.).

<sup>695</sup> Vgl. etwa die Diskussion zu den hier nicht besprochenen Vorschlägen für eine modifizierte **Einwohnersteuer** *Birk* in *Drießhaus Kommunalabgabenrecht* § 3 Rn. 80; für eine **Waffenbesitzsteuer** *Dietlein AgrUmwR* 2010, 321 ff., *Meier/Kievits* KStZ 2011, 103 ff., *Braun* StuW 2012, 348 ff. und *Heller/Soschinka* DStR 2012, 494 f.

<sup>696</sup> Siehe zur Pferdesteuer generell: *Thormann* DVBl. 2018, 840 (843 f.); *T. Schmidt* KommJur 2016, 361 (365 f.).

<sup>697</sup> § 3 Abs. 7 KAG SH etwa bestimmt: „Eine Steuer auf das Halten oder entgeltliche Nutzen von Pferden darf **nicht** erhoben werden.“

<sup>698</sup> BVerwG ZKF 2015, 234.

<sup>699</sup> VGH Kassel RdL 2015, 80 Rn. 77, 80.

<sup>700</sup> *Dietlein/Peters* LKV 2013, 1 (2).

<sup>701</sup> BGH NJW-RR 1988, 655 (656).

<sup>702</sup> VG Kassel BeckRS 2019, 349.

- 435 Die Pferdesteuer weist bezogen auf den Steuertatbestand der „Haltung von Pferden“ in Gestalt des **Unterstellplatzes** des Pferdes den nach Art. 105 Abs. 2a GG notwendigen **Ortsbezug** auf. Dieser Ortsbezug besteht auch dann, wenn der Halter nicht in der Gemeinde wohnt, in der das Pferd untergestellt ist. Denn die Bestimmungsmacht über das Tier und dessen Nutzung werden am Ort der Unterstellung des Tieres ausgeübt. Die Pferdesteuer kann sich demzufolge immer nur auf die im Gemeindegebiet untergestellten Pferde beziehen.<sup>703</sup> Die Wohnsitzgemeinde ist nicht berechtigt, eine Pferdesteuer für die andernorts untergestellten Pferde ihrer Einwohner zu erheben.<sup>704</sup> Da die Örtlichkeit des steuerbaren Aufwands an den regelmäßigen Unterstellort anknüpft, wird sie nicht dadurch in Frage gestellt, dass sich Pferde häufig auch außerhalb des Gebietes der Gemeinde bewegen, auf dem sich der Unterstellplatz befindet (zB Teilnahme an Turnieren, größere Ausritte, Tierarztbesuche etc.).<sup>705</sup>
- 436 Der Steuertatbestand der „Entgeltlichen Benutzung von Pferden“ durch Dritte, die nicht Halter sind, wird ohnehin regelmäßig im Umfeld des Unterstellplatzes des Tieres verwirklicht.
- 437 Die Erhebung einer Pferdesteuer verletzt nicht deshalb den **Gleichheitssatz**, weil der Aufwand für andere **Freizeitbetätigungen** oder für das Halten anderer Tiere wie etwa von **Katzen** nicht besteuert wird. Zwar kann bei der Pferdesteuer nicht wie bei der Hundesteuer zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung auf ein öffentliches Interesse an der Eindämmung der Tierhaltung und der Vermeidung von Belästigungen und Gefahren verwiesen werden.<sup>706</sup> Darauf kommt es indes nicht an. Denn der Steuergesetzgeber hat bei der Erschließung von Steuerquellen eine weitreichende Gestaltungsfreiheit; es genügt, wenn die Auswahl der Steuerquelle durch finanzpolitische, volkswirtschaftliche, sozialpolitische oder steuertechnische Erwägungen motiviert ist.<sup>707</sup>
- 438 Soweit es um den Steuertatbestand der entgeltlichen Benutzung von Pferden geht, bietet sich die **indirekte Besteuerung** des Pferdehalters an, der das Pferd dem Dritten zur Verfügung stellt bzw. für diese Nutzung bereithält. Die Pferdesteuer ist insoweit – vergleichbar der Spielgerätesteuer – auf eine Überwälzung auf den Dritten angelegt.<sup>708</sup>
- 439 Die Steuerpflicht entfällt wie bei allen Aufwandsteuern dem Grunde nach, wenn die Pferdehaltung ausschließlich der **Einkommenserzielung** dient (etwa landwirtschaftliche oder gewerbliche Pferdezucht) oder dienstlich veranlasst ist (zB Haltung von Polizeipferden durch Polizeibeamte).<sup>709</sup>
- 440 Für eine praktikable Bemessung der Steuer bietet sich die **Anzahl der gehaltenen Pferde** an. Diese **Bemessungsgrundlage** ist mit dem Grundsatz steuerlicher Belastungsgleichheit vereinbar. Die Kosten für die Haltung von Pferden bzw. das Entgelt, das Dritte für die Nutzung von Pferden zu entrichten haben, weichen innerhalb desselben Gemeindegebiets typischerweise nicht derart gravierend voneinander ab, dass ein pauschaler Steuersatz für alle Pferde keinen Bezug zum tatsächlich getätigten Aufwand mehr aufweist. Zwar sind die Kosten der Pferdehaltung deutlich geringer, wenn der Halter eigene Stallungen hat und daher seine Pferde nicht gegen Miete unterstellen muss. In diesem Fall wird jedoch Aufwand in Gestalt eines Verzichts auf Einnahmen aus der Vermietung der eigenen Stallungen getätigt.
- 441 Es ist angemessen, in der Satzung eine antragsabhängige **Steuerbefreiung** für Fälle vorzusehen, in denen durch tierärztliche Bescheinigung nachgewiesen wird, dass das Pferd wegen Erkrankung oder Alter auf Dauer nicht mehr zum Reiten als Freizeitbeschäftigung

<sup>703</sup> BVerwG ZKF 2015, 234 Rn. 9.

<sup>704</sup> AA Dietlein/Peters LKV 2013, 1 (4f.); vgl. auch Meier KStZ 2010, 221: Wohnort des Pferdehalters ist maßgeblich.

<sup>705</sup> Ebenso VGH Kassel RdL 2015, 80; aA Dietlein/Peters LKV 2013, 1 (5).

<sup>706</sup> Dietlein/Peters LKV 2013, 1 (5) bejahen deshalb eine Verletzung des Art. 3 GG.

<sup>707</sup> BVerfGE 65, 325 (354).

<sup>708</sup> Vgl. VGH Kassel RdL 2015, 80; Rauscher/Rauber KStZ 2011, 161 (163).

<sup>709</sup> Vgl. Rauscher/Rauber KStZ 2011, 161 (163).

genutzt werden kann (sog. Gnadenbrotperde)<sup>710</sup>. Denn in diesen Fällen, in denen dem Tier das „Gnadenbrot“ gewährt wird, steht nicht mehr die Befriedigung persönlicher Lebensbedürfnisse im Vordergrund, sondern der Aspekt des Tierschutzes (→ Rn. 421).

Die Erhebung einer Pferdesteuer verstößt nicht gegen den Grundsatz der **Wider- 442 spruchsfreiheit der Rechtsordnung**. Danach dürfen konzeptionelle Entscheidungen des zuständigen Bundesgesetzgebers nicht durch Entscheidungen des Landesgesetzgebers verfälscht werden; insbesondere dürfen den Normadressaten keine gegenläufigen Regelungen erreichen.<sup>711</sup> Die Pferdesteuer steht schon deshalb nicht in Widerspruch zur gesetzlichen Subventionierung der **Pferdezucht** (vgl. § 1 Abs. 2 TierZG, § 16 RennLottG), weil sie – im Unterschied zur Hundesteuer – nicht den Lenkungszweck verfolgt, die Haltung von Pferden einzudämmen. Erst recht verfolgt die Steuer keine zuchtbezogenen Zwecke, zumal die gewerbliche Pferdezucht von der Pferdesteuer ohnehin nicht erfasst wird.<sup>712</sup>

### bb) Bootsteuer

Das **Halten von Booten** erfüllt grundsätzlich die Voraussetzungen für eine Aufwand- 443 besteuierung. Hierfür müssen Aufwendungen erbracht werden, die über die Befriedigung des elementaren Lebensbedarfs hinausgehen und eine besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bootshalters vermuten lassen.<sup>713</sup> Die Örtlichkeit des Steuergegenstandes wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass Bootsfahrten gemeindeübergreifend erfolgen oder die Boote während der Wintermonate an anderen Standorten instand gehalten und gelagert werden. Jedes Boot verfügt für die Zeit seiner bestimmungsgemäßen Nutzung über einen **ständigen Liegeplatz (Heimathafen)**, der den notwendigen **Ortsbezug** vermittelt.<sup>714</sup> Die Satzungsgewalt der entsprechenden Gemeinde ist allerdings nur dann gegeben, wenn der Bootshafen Teil ihres Gebietes und nicht bereits Teil des „gemeindefreien“ Gewässers ist.<sup>715</sup>

Als **Bemessungsgrundlage** bieten sich die Kosten an, die in Abhängigkeit von Größe 444 und Art des Bootes typischerweise für den Liegeplatz sowie Instandhaltung und Lagerung des Bootes anfallen. Aus Gründen der Praktikabilität kann die Besteuerung auf die registrierungspflichtigen Boote beschränkt werden. Da der Aufwand für das Halten solcher Boote teilweise beträchtlich ist, kann eine Bootsteuer für Gemeinden, die über einen größeren Hafen auf ihrem Gemeindegebiet verfügen, durchaus eine relevante Einnahmequelle sein. Die Steuer könnte von der See- oder Meergemeinde sowohl direkt beim Bootshalter als auch – im Verwaltungsvollzug wahrscheinlich einfacher – indirekt über den Hafentreiber erhoben werden.

### cc) Mobilfunkmastensteuer

Es gibt Überlegungen für die Einführung einer **Mobilfunkmastensteuer**. Steuerpflichti- 445 ger ist danach der Mobilfunkbetreiber, der Mobilfunkmasten im Gemeindegebiet unterhält. Eigentliches Steuergut ist jedoch der persönliche Aufwand des einzelnen Nutzers, den dieser beim mobilen Telefonieren betreibt. Die Mobilfunkmastensteuer ist also auf eine Überwälzung auf die Mobilfunknutzer angelegt.<sup>716</sup> Der Aufwandscharakter des **mobilen Telefonierens** ist seit dem 1. Januar 2021 zu verneinen<sup>717</sup> Es sich um ein alltägliches **Massenphänomen**, das im Übrigen weitaus verbreiteter ist als die Hundehal-

<sup>710</sup> Dazu T. Schmidt KommJur 2016, 361 (365).

<sup>711</sup> BVerfGE 98, 106 (119); BVerwGE 143, 301 Rn. 29.

<sup>712</sup> VGH Kassel RdL 2015, 80 Rn. 93 f.

<sup>713</sup> Vgl. VGH Mannheim VBIBW 1997, 228 (230).

<sup>714</sup> Ebenso Thormann DVBl. 2018, 840 (847).

<sup>715</sup> Vgl. VGH Mannheim VBIBW 1997, 228 (229 f.) zur Bestimmung der Gemeindegebietsgrenze am Bodensee.

<sup>716</sup> Funke KStZ 2010, 206 (207).

<sup>717</sup> Vgl. dafür auch Henke in Driehaus Kommunalabgabenrecht, März 2018, § 3 Rn. 245 und Hamacher Städte- und Gemeinderat 2013, 13 für einen früheren Zeitpunkt

tung.<sup>718</sup> Der Umstand, dass die Aufwandsbetätigung sich im Rahmen der allgemeinen Lebensführung des Bevölkerungsdurchschnitts hält, schließt eine Besteuerung zwar nicht aus. An einem steuerbaren Aufwand fehlt es aber dann, wenn dieser der Befriedigung eines elementaren, sozusagen existenznotwendigen Lebensbedarfs dient, auf den grundsätzlich nicht verzichtet werden kann (→ Rn. 252 f.). Für das Telefonieren traf dies schon länger zu; für die Nutzung gerade von Mobiltelefonen trifft dies spätestens seit Beginn des Jahres 2021 zu. Denn enthielt der Sozialhilferegelsatz als existenzsichernde Bedarfsposition bis dahin nur die Kosten für das Telefonieren überhaupt, sei es über das Festnetz oder mittels Mobiltelefon,<sup>719</sup> so werden seit Januar 2021 die Kosten eines Mobiltelefon bei der Berechnung des sozialhilferechtlichen Regelbedarfs berücksichtigt.<sup>720</sup> Dies ist folgerichtig, weil das mobile Telefonieren die Nutzung von Festnetztelefonen so weitgehend ersetzt hat, das es als elementares Grundbedürfnis anzusehen ist, das nicht (mehr) der Aufwandsteuer unterzogen werden kann. Eine solche Entwicklung hat sich bereits seit geraumer Zeit abgezeichnet.<sup>721</sup>

- 446 Eine Mobilfunkmastensteuer ist des Weiteren auch deshalb **unzulässig**, weil sie die Nutzung von Mobiltelefonen auch dann belastet, wenn sie – wie etwa bei geschäftlichen Gesprächen – ausschließlich zur Einnahmeerzielung erfolgt. Dem steuerpflichtigen Mobilfunkbetreiber ist es nicht möglich, unterschiedliche Tarife zu erheben, je nachdem, ob das Telefongespräch aus gewerblichen oder aus privaten Gründen geführt wurde. Daher würde die Steuer auch auf rein gewerbliche Telefongespräche überwältzt, bei denen kein persönlicher Aufwand betätigt wurde.
- 447 Der Einführung einer Mobilfunkmastensteuer steht außerdem ihre fehlende **Örtlichkeit** entgegen. Zwar sind die Sendemasten einem bestimmten Gemeindegebiet zuzuordnen. Steuergegenstand ist indes nicht der Besitz und die Unterhaltung der Masten, sondern der für das mobile Telefonieren betriebene Aufwand. Dieser Aufwand liegt nicht in der Nutzung bestimmter Mobilfunkmasten im Gebiet der Gemeinde<sup>722</sup>, sondern wird bei jedem Gebrauch von Mobiltelefonen betrieben. Da die Reichweite von Mobilfunkmasten nicht an der Gemeindegrenze endet, halten sich die Teilnehmer von Gesprächen in vielen Fällen außerhalb des Gemeindegebiets auf.<sup>723</sup>
- 448 Als wirklichkeitsgerechter Steuermaßstab käme das über die Masten vermittelte Gesprächsvolumen und die hierfür zu entrichtenden Gebühren in Betracht. Eine Steuerbemessung nach der Anzahl der Masten des Betreibers im Gemeindegebiet oder den hierfür angefallenen Investitionskosten verstieße mangels hinreichendem Zusammenhang mit dem

<sup>718</sup> Daher kann der Aufwandscharakter nicht allein unter Verweis auf die Besteuerung des Massenphänomens „Hundehaltung“ bejaht werden. Vgl. aber *Funke* KStZ 2010, 206 (207).

<sup>719</sup> BR-Drs. 661/10 S. 100; aA. *Tolkmitt* SächsVBl. 2011, 204 (206 f.).

<sup>720</sup> BT-Drs. 19/22750 S. 29: „Die Nutzung von Mobilfunk, also der Verwendung von Handys, ist heute Bestandteil des Alltags und damit gesellschaftliche Realität. Der Gebrauch von Handys ist für die elektronische Kommunikation zur Nutzung von Festnetzanschlüssen für Telefon und Internet mit Flatrate-Tarifen auch ergänzend oder alternativ hinzugekommen. Nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 9.2.2010 hat der Gesetzgeber bei der Bestimmung der Höhe des soziokulturellen Existenzminimums auch gesellschaftliche und technische Veränderungen zu berücksichtigen. Aus diesem Grund werden im Unterschied zu den beiden vorangegangenen Regelbedarfsfeststellungen (zum RBEG 2017 vgl. BT-Drs. 18/9984, S. 43 f.) von den Sonderauswertungen der EVS 2018 die Verbrauchsausgaben für Kommunikationsdienstleistungen vollständig als regelbedarfsrelevant anerkannt. Damit treten neben den zu den bereits in der Vergangenheit als regelbedarfsrelevant berücksichtigten Verbrauchsausgaben in Form einer Flatrate für Festnetzanschlüsse für Telefon und Internet auch die auf Gebühren für Mobilfunkverträge (Gesprächseinheiten und Datenvolumen) oder Prepaid-Karten entfallenden durchschnittlichen Verbrauchsausgaben. Mit der zusätzlichen Berücksichtigung der hierfür für Einpersonenhaushalte nachgewiesenen Verbrauchsausgaben ist die Handy-Nutzung als Bestandteil des soziokulturellen Existenzminimums zu betrachten.“

<sup>721</sup> Vgl. PdK-NRWKAG § 3 Rn. 187; *Hamacher* Städte- und Gemeinderat 2013, 13 (14).

<sup>722</sup> So aber wohl *Funke* KStZ 2010, 206 (207).

<sup>723</sup> Vgl. *Tolkmitt* SächsVBl. 2011, 204 (206); *Hamacher* Städte- und Gemeinderat 2013, 13 (14), der außerdem annimmt, dass eine Besteuerung nach der Anzahl der Mobilfunkmasten keinen hinreichenden Bezug zum tatsächlichen Aufwand der einzelnen Mobiltelefonnutzer herstellen kann.