

**Gericht:** VGH  
**Aktenzeichen:** 4 BV 13.1239  
**Sachgebietsschlüssel:** 1111

**Rechtsquellen:**

Art. 3 Abs. 3 KAG  
Art. 6 Abs. 1 GG  
Art. 3 Abs. 1 GG

**Hauptpunkte:**

Zweitwohnungsteuer  
Befreiungsantrag  
Höhe der Einkommensgrenze für verheirateten Steuerpflichtigen

**Leitsätze:**

Die für eine Befreiung von der Zweitwohnungsteuer geltende erhöhte Einkünftegrenze des § 3 Abs. 3 Satz 3 KAG normiert keine Haushaltsbesteuerung von Ehegatten und Lebenspartnern. Die Regelung bezieht sich auf die Summe der positiven Einkünfte des Steuerpflichtigen. Ihr Anwendungsbereich ist durch verfassungskonforme Auslegung einzuschränken.

-----

**Urteil des 4. Senats vom 12 . November 2014**  
(VG München, Entscheidung vom 21. März 2013, Az.: M 10 K 12.3768)



4 BV 13.1239  
M 10 K 12.3768

*Großes  
Staatswappen*

**Bayerischer Verwaltungsgerichtshof**

**Im Namen des Volkes**

In der Verwaltungsstreitsache

\*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\* ,  
\*\*\*\*\* . \*\* , \*\*\*\*\* ,

- \*\*\*\*\* -

\*\*\*\*\*.  
\*\*\*\* . \*\* . \*\* . \*\*\*\*\* ,  
\*\*\*\*\* . \*\* , \*\*\*\*\* ,

gegen

**Landeshauptstadt München,**  
vertreten durch den Oberbürgermeister,  
Stadtkämmerei, Kassen- und Steueramt  
Herzog-Wilhelm-Str. 11, 80331 München,

- Beklagte -

beteiligt:

**Landesrechtsanwaltschaft Bayern**  
**als Vertreter des öffentlichen Interesses,**  
Ludwigstr. 23, 80539 München,

wegen

Zweitwohnungsteuer;  
hier: Berufung der Klägerin gegen das Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichts  
München vom 21. März 2013,

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

ohne mündliche Verhandlung am **12 . November 2014**  
folgendes

### **Urteil:**

- I. Das Urteil des Verwaltungsgerichts München vom 21. März 2013 wird abgeändert. Die Beklagte wird unter Aufhebung des ablehnenden Bescheids vom 16. Juli 2012 verpflichtet, der Klägerin Befreiung von der Zweitwohnungsteuer für die Jahre 2012 und 2013 zu gewähren. Im Übrigen wird die Berufung zurückgewiesen.
- II. Die Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens in beiden Rechtszügen.
- III. Die Kostenentscheidung ist vorläufig vollstreckbar. Die Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des zu vollstreckenden Betrags abwenden, wenn nicht die Klägerin vorher Sicherheit in gleicher Höhe leistet.
- IV. Die Revision wird nicht zugelassen.

### **Tatbestand:**

- 1 Die Parteien streiten über die Frage, ob die Klägerin für die Jahre 2012 und 2013 Anspruch auf Befreiung von der Zweitwohnungsteuer hat.
- 2 Die Klägerin wohnt mit ihrem Ehemann, einem emeritierten Staatsrechtslehrer, in Baden-Württemberg, wo sie mit Hauptwohnsitz gemeldet ist. Sie war Alleineigentümerin einer 33 qm großen Eigentumswohnung im Stadtgebiet der Beklagten, die sie 1982 geerbt und mit notariellem Vertrag vom 4. Dezember 2013 verkauft hat. Dem-

entsprechend setzte die Beklagte die Zweitwohnungsteuer für das Jahr 2014 und die Folgejahre mit Bescheid vom 23. Januar 2014 auf Null fest.

- 3 Nachdem die Beklagte die Klägerin mit am 20. Februar 2012 versandten Schreiben zur Abgabe einer Zweitwohnungsteuererklärung aufgefordert hatte, beantragte die Klägerin am 20. März 2012, sie von der Zweitwohnungsteuer ab dem Kalenderjahr 2009 zu befreien. Die Summe ihrer positiven Einkünfte habe jeweils den Betrag von 25.000 Euro nicht überschritten. Die in Kopie beigefügten Einkommensteuerbescheide der Eheleute für die Jahre 2007 bis 2010 waren in Bezug auf die Einkünfte des mit der Klägerin zusammen veranlagten Ehemannes sowie die Summe der zusammen veranlagten positiven Einkünfte beider Ehegatten geschwärzt; die Summe der Einkünfte der Klägerin belief sich höchstens auf 4.201 Euro (2010). Der Bitte der Beklagten, die vollständigen Einkommensteuerbescheide nachzureichen, kam die Klägerin nicht nach, weil dies nach ihrer Auffassung im Gesetz keine Grundlage finde und den Datenschutz ihres Ehemanns verletze.
- 4 Die Beklagte zog die Klägerin mit Zweitwohnungsteuerbescheid vom 16. Juli 2012 ab dem Jahr 2006 zur Zweitwohnungsteuer heran; für das Kalenderjahr 2012 und die Folgejahre setzte die Beklagte die Zweitwohnungsteuer auf jährlich 410 Euro fest. Gleichzeitig lehnte die Beklagte den Antrag auf Befreiung von der Zweitwohnungsteuer für das Jahr 2009 und die folgenden Jahre ab.
- 5 Die Klägerin erhob daraufhin Klage zum Verwaltungsgericht München und beantragte, den Zweitwohnungsteuerbescheid der Beklagten vom 16. Juli 2012 aufzuheben, soweit er für das Jahr 2012 sowie die folgenden Jahre eine Steuer festsetzt. Sie ist der Auffassung, dass Art. 3 Abs. 3 Satz 2 KAG unmittelbar auf das Steuerrechtsverhältnis einwirkt, so dass es, sofern der Antrag gemäß Art. 3 Abs. 3 Satz 7 KAG fristgerecht gestellt sei, keiner eigenen gewährenden Entscheidung oder Ermessensbetätigung der Verwaltung bedürfe. Hilfsweise beantragte die Klägerin, die Beklagte unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 16. Juli 2012 zu verpflichten, ihr Befreiung von der Zweitwohnungsteuer für das Jahr 2012 und die folgenden Jahre zu gewähren.
- 6 Zwar lege Art. 3 Abs. 3 Satz 3 KAG den Betrag der maßgeblichen Einkünfte bei nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten auf 33.000 Euro fest. Nach dem sprachlichen Zusammenhang beziehe sich diese Summe jedoch eindeutig auf die Einkünfte des Steuerpflichtigen. Satz 3 ergänze die Regelung in Satz 2, indem die hier wie dort sy-

nonym genannte Summe der positiven Einkünfte von 25.000 Euro auf 33.000 Euro erhöht werde. In beiden Varianten könnten also nur die Einkünfte des Steuerpflichtigen gemeint sein. Schon der Gesetzestext stehe damit dem Verständnis der Beklagten entgegen, für die gesetzliche Freistellung des verheirateten Wohnungsbesitzers komme es nicht auf seine individuellen Einkünfte, sondern auf diejenigen auch des Ehegatten an, obwohl für diesen eine Steuerpflicht nicht bestehe.

7 Die Erhöhung der Einkommensgrenze beruhe nach den Gesetzesmaterialien auf der Erwägung, dass die zusätzliche finanzielle Belastung eines verheirateten Steuerpflichtigen eine angemessene Anhebung der Freigrenze (wenngleich nicht eine Verdoppelung auf 50.000 Euro) verlange, damit Verheiratete nicht benachteiligt würden. Auf eine solche Benachteiligung laufe die Handhabung des Gesetzes durch die Beklagte hinaus. Die Beklagte vollziehe einen gesetzeswidrigen Paradigmenwechsel, indem sie für den im Gesetz einheitlich gebrauchten Maßstab der Einkünfte des Steuerpflichtigen beim Ledigen auf diesen, beim Verheirateten dagegen auf das eheliche Gesamteinkommen abstelle. Hierdurch werde der Wohnungsinhaber, der für sich genommen von der Zweitwohnungsteuer freigestellt sei, überhaupt erst von der Steuer erfasst. Damit verstoße die Beklagte nicht nur gegen das rechtsstaatliche Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, sondern sie verletze auch den grundrechtlichen Schutz der Ehe.

8 Das Verwaltungsgericht hat die Klage mit Urteil vom 21. März 2013 abgewiesen. Die Steuerfestsetzung sei rechtmäßig, über den Befreiungsantrag durch gesonderten Verwaltungsakt zu entscheiden. Die Klägerin habe keinen Anspruch auf die beantragte Befreiung von der Zweitwohnungsteuer, weil die Voraussetzungen des Art. 3 Abs. 3 Sätze 2 und 3 KAG nicht erfüllt seien. Sie habe für das Veranlagungsjahr 2012 nicht nachgewiesen, dass die Summe ihrer positiven Einkünfte nach § 2 Abs. 1, 2 und 5 a EStG jeweils im vorletzten Jahr vor Entstehen der Zweitwohnungsteuerpflicht die festgelegten Beträge nicht überschritten habe. Da der Gesetzgeber wegen der in einer ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft erzielbaren Synergieeffekte von einer Verdoppelung der Einkünftegrenze abgesehen habe, könne die Klägerin zwar die erhöhte Einkünftegrenze von 33.000 Euro in Anspruch nehmen. Dabei sei jedoch zu berücksichtigen, dass die Klägerin mit ihrem Ehemann einkommensteuerrechtlich zusammen veranlagt werde. § 26 b EStG modifiziere den den Bereich der Einkünfteerzielung und –ermittlung betreffenden Grundsatz der Individualbesteuerung insoweit, als Einkünftezurechnung ohne Einkünfteerzielung angeordnet werde, soweit ein Ehegatte geringere Einkünfte als der andere beziehe. Dieser

„Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit“ sei auch im Rahmen der Befreiungsregelung nach Art. 3 Abs. 3 Sätze 2 und 3 KAG zu berücksichtigen. Dafür spreche die Gesetzssystematik und die Gesetzesintention. Dass sich die Wahl der in aller Regel vorteilhaften einkommensteuerrechtlichen Zusammenveranlagung in anderen Rechtsgebieten wie dem Zweitwohnungsteuerrecht unter Umständen einschränkend auswirke, sei hinzunehmen.

- 9 Mit der vom Verwaltungsgericht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassenen Berufung macht die Klägerin geltend, die Zurechnung der Hälfte der Summe der gemeinsamen positiven Einkünfte mit ihrem Ehemann verkenne Normgehalt, Zielsetzung und Systematik der gesetzlichen Regelung in Art. 3 Abs. 3 Satz 2 KAG. Vom Gesetz werde dabei allein auf den Steuerpflichtigen und dessen individuelle Einkommenssituation abgestellt. Von einer Berücksichtigung der Einkünfte des Ehegatten oder Lebenspartners, aber auch eines Partners in einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft oder eines „Sponsors“, sei in den Gesetzesmaterialien keine Rede. Bei der ergänzenden Regelung des Art. 3 Abs. 3 Satz 3 KAG habe der Gesetzgeber dem Umstand, dass bei Ehe- und Lebenspartnern deren gegenseitige Fürsorge- und Einstandspflicht zu einem erhöhten Bedarf führt, durch Erhöhung der Freigrenze auf 33.000 Euro Rechnung getragen, um eine Benachteiligung von Verheirateten und Lebenspartnern gegenüber Alleinstehenden auszuschließen. Das Verwaltungsgericht verkenne die gesetzliche Systematik und sehe in Art. 3 Abs. 3 Satz 3 KAG isoliert eine Regelung für Verheiratete. Tatsächlich habe diese Regelung keine selbständige Bedeutung. Sie statuiere ausweislich der Entstehungsgeschichte nicht für sich genommen die Befreiung von der Zweitwohnungsteuer bei nicht getrennt lebenden Ehe- und Lebenspartnern, sondern knüpfe an die Freistellung des Steuerpflichtigen im vorausgehenden Satz 2 an und erhöhe den dort bestimmten Betrag auf 33.000 Euro, ohne die sonstigen tatbestandlichen Maßgaben zu verändern. Wenn der Steuerpflichtige schon die Einkünftegrenze des Satzes 2 nicht überschreite, sei für die Anwendung der ergänzenden Norm des Satzes 3 kein Raum.
- 10 Im Widerspruch zum klaren Wortlaut der gesetzlichen Regelung führe das Verwaltungsgericht ergänzend das Merkmal der gemeinsamen Veranlagung der Eheleute zur Einkommensteuer ein und deute die gesetzliche Verweisung auf das Einkommensteuerrecht zur Bestimmung der Summe der Einkünfte in eine solche zu deren Besteuerung um. § 26 b EStG sei nur für die Festsetzung der gemeinsamen Einkommensteuer Zurechnungsnorm, lasse aber die Stellung des einzelnen Steuerpflichtigen als Steuersubjekt unberührt. Während Art. 3 Abs. 3 Satz 2 KAG an die

erste Stufe der Erzielung von Einkünften anknüpfe, hebe das Verwaltungsgericht auf die zweite Stufe ihrer Besteuerung ab. Die Einkommensteuerpflicht spiele aber für die gesetzliche Befreiung von der Zweitwohnungsteuer keine Rolle. Wäre dieser Gesichtspunkt für den Gesetzgeber erheblich gewesen, so hätte es angesichts des gesetzlichen Kriteriums „nicht dauernd getrennt lebend“ mit Blick auf § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG durchaus nahe gelegen, den Willen, auf eine einkommensteuerrechtliche Zusammenveranlagung abzustellen, auch zum Ausdruck zu bringen. Der Umstand, dass eine gemeinsame Veranlagung von Partnern eingetragener Lebenspartnerschaften zur Zeit der Novellierung des Kommunalabgabengesetzes nicht in Betracht gekommen sei, zeige den Systembruch in der Ableitung des Verwaltungsgerichts. Ob „die Einkünfte des Steuerpflichtigen“ für Ehe- und Lebenspartner übereinstimmend oder je nach Lebensform differenziert zu ermitteln seien, könne nur vom Gesetzgeber entschieden werden. Art. 3 Abs. 3 Satz 3 KAG ziele ausschließlich auf die Begünstigung eines verheirateten (oder in eingetragener Partnerschaft lebenden) Steuerpflichtigen ab und könne deshalb auch bei teleologischer Auslegung nicht entgegen dem gesetzlichen Wortlaut in eine gänzlich außerhalb des Normprogramms liegende Zweitwohnungsbesteuerung nach Maßgabe des Ehegatteneinkommens umgemünzt werden. Der Gesetzgeber habe sich für das klar definierte Kriterium der Summe der einkommensteuerrechtlich relevanten Einkünfte des Steuerpflichtigen entschieden und nicht auf die zu unbestimmten, primär sozial- oder unterhaltsrechtlich relevanten Parameter des Bedarfs oder der Bedürftigkeit.

11 Mit der unrichtigen Anknüpfung an die einkommensteuerrechtliche Steuerfestsetzung verkenne das Verwaltungsgericht auch die Bedeutung des verfassungsrechtlichen Schutzes von Ehe und Familie. Ebenso missachte es die Eigenständigkeit der Ehegatten in ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Lebensführung. Ob die Klägerin ihre Wohnung weiterhin selbst innehaben könne, hänge nach den Vorstellungen des Verwaltungsgerichts nicht von ihrer eigenen Entscheidung, sondern der Bereitschaft des Ehemannes ab, die Steuerlast zu übernehmen. Tatsächlich habe die Klägerin aber die öffentlichen Abgaben und sonstigen Lasten für ihre Wohnung stets selbst aus ihren eigenen Einkünften als Klavierpädagogin bestritten, die freilich zu keiner Zeit den Betrag von 25.000 Euro erreicht hätten.

12 Die Klägerin beantragt zuletzt,



13 unter Abänderung des verwaltungsgerichtlichen Urteils vom 21. März 2013  
den Bescheid der Beklagten vom 16. Juli 2012 aufzuheben, soweit er für die  
Jahre 2012 und 2013 eine Steuer festsetzt.

14 hilfsweise:

15 die Beklagte unter Aufhebung des ablehnenden Bescheids vom 16. Juli 2012  
zu verpflichten, der Klägerin Befreiung von der Zweitwohnungsteuer für die  
Jahre 2012 und 2013 zu gewähren.

16 Die Beklagte beantragt,

17 die Berufung zurückzuweisen.

18 Das verwaltungsgerichtliche Urteil treffe im Ergebnis zu. Entgegen der Auffassung  
des Verwaltungsgerichts komme es bei der Berechnung der Summe der positiven  
Einkünfte auf das gesamte Einkommen beider Ehegatten in Bezug auf die Einkom-  
mengrenze von 33.000 Euro unabhängig von einer einkommensteuerrechtlichen  
Zusammenveranlagung an. Zielgruppe der damaligen Gesetzesänderung seien Per-  
sonen mit geringer finanzieller Leistungsfähigkeit gewesen. Die Erhöhung der Ein-  
künftegrenze von 25.000 Euro für Ledige orientiere sich am einkommensteuerfreien  
Existenzminimum. Zusammenlebende Ehegatten bzw. Lebenspartner bildeten eine  
Gemeinschaft des Erwerbs und des Verbrauchs, in der ein Ehegatte an den Ein-  
künften und Lasten des anderen wirtschaftlich teilhabe. Da eine Verdoppelung der  
Einkünftegrenze bei Ehegatten und Lebenspartnern im Hinblick auf Synergieeffekte  
gerade nicht beabsichtigt gewesen sei, könne nach Sinn und Zweck der Regelung  
die Einkünftegrenze von 33.000 Euro auch nicht nur für einen Ehegatten bzw. Le-  
benspartner gelten. Der Gedanke an eine Verdoppelung knüpfe eindeutig an die  
Vorstellung an, dass das Einkommen beider Ehegatten ausschlaggebend sein solle.  
Würde die Grenze von 33.000 Euro für jeden Ehegatten gelten, würden Verheiratete  
oder Lebenspartner ohne sachlichen Grund besser gestellt. Die „Rentnerklausel“ des  
Art. 3 Abs. 3 Satz 4 KAG sei eingeführt worden, um zu vermeiden, dass Rentnerehe-  
paare mit Einkünften bis zu 66.000 Euro zweitwohnungsteuerbefreit werden könnten.  
Die Einkommengrenze von 33.000 Euro könne nicht nur für einen Ehegatten bzw.  
Lebenspartner gelten, sondern müsse sich auf das Gesamteinkommen beziehen. So

werde auch vermieden, dass die „MillionärsGattin“ ohne eigenes Einkommen von der Zweitwohnungsteuer befreit werde.

- 19 Der Vertreter des öffentlichen Interesses hat sich nicht zur Sache geäußert und keinen Antrag gestellt.
- 20 Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts wird auf den Inhalt der Gerichtsakten beider Rechtszüge sowie die beigezogenen Behördenakten Bezug genommen.

### **Entscheidungsgründe:**

- 21 Die zulässige Berufung, über die im Einverständnis mit den Beteiligten ohne mündliche Verhandlung entschieden werden kann (§ 125 Abs. 1 i.V.m. § 101 Abs. 2 VwGO), ist im Wesentlichen begründet.
- 22 1. Zurückzuweisen war die Berufung, soweit die Klägerin mit ihrem Hauptantrag den Steuerbescheid vom 16. Juli 2012 angegriffen hat.
- 23 Die von der Beklagten aufgrund ihrer Zweitwohnungsteuersatzung vom 22. Dezember 2006 (Amtsblatt der Landeshauptstadt München 2007, S. 1 – ZwStS) erhobene Zweitwohnungsteuer ist eine örtliche Aufwandsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG, die die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners treffen soll. Der Konsum als Aufwand ist typischerweise Ausdruck und Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Ob der Aufwand im Einzelfall die Leistungsfähigkeit überschreitet, ist für die Steuerpflicht unerheblich (st. Rspr., vgl. BVerfG, B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – Rn. 48 m.w.N.). Das schließt es indes nicht aus, eine im Einzelfall fehlende Leistungsfähigkeit etwa im Wege eines Erlasses aus Billigkeitsgründen (§§ 163, 227 AO) oder einer Stundung zu berücksichtigen (BVerwG, U.v. 17.9.2008 – 9 C 14.07 – BayVBI 2009, 699 Rn. 17).
- 24 Der Typus der Abgabe und damit ihr Charakter als Aufwandsteuer (vgl. BVerfG, B.v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05 – BVerfGE 123, 1/17) ist durch die mit dem Gesetz zur Änderung des Kommunalabgabengesetzes vom 22. Juli 2008 (GVBl 2008, S. 460) in

Art. 3 Abs. 3 KAG eingefügten Sätze 2 bis 8 unberührt geblieben. Wenn danach eine Zweitwohnungsteuer nicht erhoben wird, wenn der Steuerpflichtige ein bestimmtes Einkommen nicht überschreitet, ist der Sache nach ein Befreiungstatbestand eingeführt worden (Engelbrecht in Schieder/Happ, Bayerisches Kommunalabgabengesetz, Art. 3 Rn. 27ff). Denn nach Art. 3 Abs. 3 Satz 7 KAG setzt das Entfallen der grundsätzlich bestehenden Steuerpflicht einen Antrag des Steuerpflichtigen voraus. Im Hinblick darauf, dass einerseits die Steuerpflicht nach § 6 Abs. 2 ZwStS der Landeshauptstadt für ein Kalenderjahr am 1. Januar entsteht (tritt die Zweitwohnungseigenschaft erst später ein, so entsteht die Steuerpflicht mit dem ersten Tag des auf diesen Zeitpunkt folgenden Monats), andererseits der Antrag nach Art. 3 Abs. 3 Satz 7 KAG fristgerecht bis zum Ende des Kalendermonats, der auf das Steuerjahr folgt, gestellt sein muss, kann entgegen der Auffassung der Klägerin (Klageschriftsatz vom 15.8.2012 S. 4) keine Rede davon sein, dass die gesetzliche Regelung unmittelbar auf das Steuerrechtsverhältnis einwirke. Vielmehr bedarf es in Bezug auf den Befreiungstatbestand einer gesonderten Entscheidung der Verwaltung. Die Entscheidung, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe (vgl. Art. 3 Abs. 3 Satz 6 KAG) eine Steuerbefreiung eintritt, ist eine Entscheidung über eine gesetzlich vorgesehene Billigkeitsmaßnahme. Sie ist Gegenstand eines besonderen Verwaltungsakts, der mit der Steuerfestsetzung äußerlich verbunden werden kann, aber nicht verbunden werden muss (Art. 13 Abs. 1 Nr. 4 lit. b) aa) KAG i.V.m. § 163 Satz 3 AO). Es handelt sich mithin um zwei verschiedene Streitgegenstände (vgl. Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, § 163 AO Rn. 21 m.w.N.). In Bezug auf den Steuertatbestand zieht die Klägerin selbst nicht in Zweifel, dass sie grundsätzlich zweitwohnungsteuerpflichtig ist (S. 2 des Berufungsbegründungsschriftsatzes vom 8. Juli 2013).

- 25 2. Die Klägerin hat Anspruch auf Befreiung von der Zweitwohnungsteuer für die Steuerjahre 2012 und 2013. Der Ablehnungsbescheid der Beklagten vom 16. Juli 2012 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten.
- 26 a) Nach Art. 3 Abs. 3 Sätze 2 und 3 KAG wird eine Steuer auf das Innehaben einer Wohnung nicht erhoben, wenn die Summe der positiven Einkünfte des Steuerpflichtigen nach § 2 Abs. 1, 2 und 5a des Einkommensteuergesetzes (EStG) im vorletzten Jahr vor Entstehen der Steuerpflicht 25.000 Euro nicht überschritten hat. Bei nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten und Lebenspartnern beträgt die Summe der positiven Einkünfte 33.000 Euro.

- 27 Ob bei nicht getrennt lebenden Ehegatten die Summe der positiven Einkünfte beider Eheleute entscheidend sein oder ob bei jedem Ehegatten die Befreiungsgrenze 33.000 Euro betragen soll, lässt sich weder dem Gesetzeswortlaut noch der Gesetzesbegründung eindeutig entnehmen (Zieglmeier, KommP BY 2008, 362/365). Nach dem Regelungszusammenhang bezieht sich die genannte Summe, wie die Klägerin zutreffend dargelegt hat, auf die Einkünfte des Steuerpflichtigen, denn Satz 3 ergänzt lediglich die Regelung in Satz 2, indem die Summe der positiven Einkünfte von 25.000 Euro auf 33.000 Euro erhöht wird. Die Beklagte meint demgegenüber im Anschluss an Zieglmeier (a.a.O.), eine systematische Auslegung von Art. 3 Abs. 3 Satz 2 und 3 KAG ergebe, dass es anders als bei Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft nicht auf das jeweilige Einkommen des Zweitwohnungsinhabers ankomme, sondern auf das Gesamteinkommen beider (ebenso GK Bay 2008/230). In den Gesetzesmaterialien (LT-Drs. 15/10637 S. 4) heißt es dazu:
- 28 „Um eine Benachteiligung von nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten im Verhältnis zu Ledigen und Lebenspartnern zu vermeiden, wird die Einkünftegrenze angemessen erhöht. Die Erhöhung orientiert sich am steuerlichen Existenzminimum. Aufgrund der in einer ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft erzielbaren Synergieeffekte erscheint eine Verdoppelung der Einkünftegrenze zur Vermeidung einer Benachteiligung nicht erforderlich.“
- 29 b) Eine Auslegung dahingehend, dass im Rahmen des Art. 3 Abs. 3 Satz 3 KAG das Einkommen beider nicht getrennt lebender Ehegatten zusammenzurechnen sei, scheidet aus verfassungsrechtlichen Gründen aus.
- 30 Für das Einkommensteuerrecht ist allgemein anerkannt, dass eine Kumulierung der Ehegatteneinkünfte (sog. Haushaltsbesteuerung) gegen das verfassungsrechtliche Benachteiligungsverbot verstoßen und den – das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisierenden – Grundsatz der Individualbesteuerung verletzen würde (vgl. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 163 m.w.N.). Da der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auch für die Zweitwohnungsteuer gilt (BVerfG, B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – NVwZ 2014, 1084/1086), kommt eine Haushaltsbesteuerung auch im Zweitwohnungsteuerrecht nicht in Betracht. Dem Normgeber der Zweitwohnungsteuer bleibt es zwar auch mit Blick auf den Gleichheitsgrundsatz unbenommen, Ermäßigungs- und Befreiungstatbestände zu schaffen. Er muss diese aber ihrerseits gleichheitsgerecht ausgestalten (BVerfG, B.v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79 – BVerfGE

65, 325/357; BVerfG, B.v. 17.2.2010 – 1 BvR 529/09 – NVwZ 2010, 1022/1023). In diesem Zusammenhang enthält Art. 6 Abs. 1 GG, der Ehe und Familie unter den besonderen Schutz der staatlichen Ordnung stellt, einen besonderen Gleichheitssatz. Er verbietet, Ehe und Familie gegenüber anderen Lebens- und Erziehungsgemeinschaften schlechter zu stellen (Diskriminierungsverbot). Insbesondere untersagt Art. 6 Abs. 1 GG eine Benachteiligung von Ehegatten gegenüber Ledigen. Die eheliche Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft kann zwar zum Anknüpfungspunkt wirtschaftlicher Rechtsfolgen genommen werden; insbesondere darf der Gesetzgeber Verheiratete steuerlich anders behandeln als Ledige. Jedoch müssen sich für eine Differenzierung zu Lasten Verheirateter aus der Natur des geregelten Lebensverhältnisses oder aus den finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben für eine bestimmte Steuerart einleuchtende Sachgründe ergeben. Die Berücksichtigung der durch die eheliche Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft gekennzeichneten besonderen Lage der Ehegatten darf gerade bei der konkreten Maßnahme die Ehe nicht diskriminieren (vgl. zum Ganzen BVerfG, B.v. 11.10.2005 – 1 BvR 1232/00, 2627/03 – BVerfGE 114, 316/333 m.w.N.).

31 Vor diesem Hintergrund läge in einer Auslegung des Art. 3 Abs. 3 Satz 3 KAG dahingehend, dass das Einkommen beider Ehegatten zusammenzurechnen sei, eine Diskriminierung der Ehe gegenüber nichtehelichen Lebensgemeinschaften. Bei einem einkommenslosen (oder einkommensschwachen) Ehegatten als Inhaber der Zweitwohnung dürfte sich, um den Anspruch auf Steuerbefreiung zu wahren, die Summe der positiven Einkünfte des (besser) verdienenden Ehegatten nur auf (maximal) 33.000 Euro belaufen, während für einen in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Zweitwohnungsinhaber die Einkünfte des Partners völlig ohne Belang wären. Diese Diskriminierung träte auch dann noch zu Tage, wenn beide Ehegatten das gleiche Einkommen hätten, da ein Befreiungsanspruch dann nur gegeben wäre, wenn die Summe der positiven Einkünfte des zweitwohnungsteuerpflichtigen Ehegatten 16.500 Euro nicht überstiege, während für den in eheähnlicher Gemeinschaft Lebenden wie für jeden anderen Ledigen die Befreiungsgrenze von 25.000 Euro gelten würde.

32 Bei den dargestellten Fällen handelt es sich auch nicht um hinzunehmende punktuelle Benachteiligungen, während die gesetzliche Regelung im Ganzen betrachtet keine Schlechterstellung von Ehegatten bewirken würde (so aber Zieglmeier, a.a.O. S. 365). Dass zusammenlebende Ehegatten eine Gemeinschaft des Erwerbs und

des Verbrauchs bilden, in der ein Ehegatte an den Einkünften und Lasten des anderen wirtschaftlich teilhat, ist zwar gesetzgeberische Begründung des Ehegattensplittings (vgl. BVerfG, U.v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79 und 363/80 – BVerfGE 61, 319/346) im Rahmen der verfassungsrechtlich gebotenen ehегerechten Ausgestaltung des Einkommensteuerrechts, kann aber nicht im Zweitwohnungsteuerrecht zur Rechtfertigung der beschriebenen Schlechterstellung von Ehegatten gegenüber Ledigen herangezogen werden (vgl. BFH, B.v. 17.12.2003 – XI R 63/00 – BFH/NV 2004, 940 juris Rn. 32 f.). Denn die Möglichkeit von Einsparungen in der Lebenshaltung – nunmehr „Synergieeffekte“ genannt – wird weder im gesamten übrigen Einkommensteuerrecht als Faktor der Leistungsfähigkeit berücksichtigt (BVerfG, B.v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54 – BVerfGE 6, 55/77), noch bietet das Zweitwohnungsteuerrecht hierfür Veranlassung. Vielmehr handelt es sich in beiden Rechtsgebieten um ein systemfremdes Kriterium. Dementsprechend ist auch der rechtliche Ansatzpunkt des Verwaltungsgerichts, das auf die (mögliche oder tatsächliche) Zusammenveranlagung nach § 26 EStG abstellt, nicht tragfähig. Mit der Sonderregelung des § 3 Abs. 3 Satz 3 KAG kann demnach nicht das Gesamteinkommen beider Ehegatten bzw. Lebenspartner gemeint sein, sondern die Vorschrift bleibt auf die Summe der positiven Einkünfte des einzelnen steuerpflichtigen Ehegatten bezogen.

- 33 c) Auch bei dieser Auslegung des Art. 3 Abs. 3 Satz 3 KAG muss allerdings berücksichtigt werden, dass die Vorschrift nach dem Willen des Gesetzgebers nur eine mögliche Benachteiligung von nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten im Verhältnis zu Ledigen ausgleichen und nicht etwa zu einer Besserstellung führen soll (LT-Drs. 15/10637 S. 4). Eine Anhebung der Einkommensgrenze von 25.000 Euro auf 33.000 Euro in allen Fällen von Doppelverdieneren nur aufgrund des Ehestatus dürfte auch verfassungsrechtlich bedenklich sein. Denn Art. 3 Abs. 1 GG steht einem gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss entgegen, bei dem eine Begünstigung dem einen Personenkreis gewährt und einem anderen vorenthalten wird, ohne dass sich ausreichende Gründe für diese Differenzierung finden lassen (vgl. BVerfG, B.v. 22.9.2009 – 2 BvL 3/02 – BVerfGE 124, 251/265 m.w.N.). Wäre Art. 3 Abs. 3 Satz 3 KAG so zu verstehen, dass Eheleute, die beide eine Zweitwohnung innehaben, bis zu einer Summe der positiven Einkünfte von jeweils 33.000 Euro von der Steuer zu befreien wären, während den Partnern einer eheähnlichen Gemeinschaft der Befreiungsanspruch nur bei Einkünften von jeweils höchstens 25.000 Euro

zustünde, so ließe sich eine solch gravierende Ungleichbehandlung wohl auch mit dem allgemeinen Förderungsgebot des Art. 6 Abs. 1 GG nicht mehr rechtfertigen.

- 34 Mit dem Gesetzeswortlaut vereinbar ist aber eine dem Willen des Normgebers entsprechende und zugleich verfassungskonforme Auslegung des Art. 3 Abs. 3 Satz 3 KAG dahingehend, dass die mit dieser Bestimmung bewirkte Erhöhung der allgemeinen Einkünftegrenze des Art. 3 Abs. 3 Satz 2 KAG (25.000 Euro) dann ausscheidet, wenn der nicht zweitwohnungsteuerpflichtige Ehegatte bzw. Lebenspartner über eigene Einkünfte verfügt, die den Erhöhungsbetrag von 8.000 Euro übersteigen. Die Anhebung der Befreiungsgrenze für geringverdienende Zweitwohnungsinhaber orientiert sich erklärtermaßen (LT-Drs. 15/10637 S. 4) an der (seinerzeitigen) Höhe des steuerlichen Existenzminimums (vgl. § 32a EStG). Sie beruht auf dem Gedanken, dass gegenüber einem einkommenslosen Ehegatten jedenfalls in Höhe von 8.000 Euro ein Unterhaltsanspruch besteht und regelmäßig auch erfüllt wird, so dass die finanzielle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen entsprechend gemindert ist. Darin liegt ein hinreichender sachlicher Grund für die entsprechende Erhöhung der zweitwohnungsteuerrechtlichen Befreiungsgrenze. Die Anwendbarkeit des Art. 3 Abs. 3 Satz 3 KAG lässt sich danach allerdings nicht auf die Fälle beschränken, bei denen der steuerpflichtige Zweitwohnungsinhaber Alleinverdiener ist, der andere Ehegatte bzw. Lebenspartner also nicht einmal über geringfügige Einkünfte verfügt. Einen solchen – unter heutigen Verhältnissen – atypischen Fall darf eine gesetzliche Typisierung nicht als Leitbild wählen (BVerfG, B.v. 17.2.2010 – 1 BvR 529/09 – NVwZ 2010, 1022/1023 m.w.N.). Liegen die Einkünfte des anderen Ehe- bzw. Lebenspartners zwar nicht bei Null, jedoch unterhalb des pauschalierten Existenzminimums von 8.000 Euro, so ist auch er auf einen entsprechenden (Aufstockungs-) Unterhalt angewiesen. Um diesen individuell zu ermittelnden Betrag ist daher in solchen Fällen die allgemeine Einkünftegrenze des Art. 3 Abs. 3 Satz 2 KAG anzuheben. Mit dieser mittelbaren Berücksichtigung der Einkünfte des Ehegatten bzw. Lebenspartners wird nicht etwa das oben verworfene Modell einer Haushaltsbesteuerung wieder aufgegriffen, sondern wiederum nur einer verminderten Leistungsfähigkeit des unterhaltspflichtigen Zweitwohnungsteuerpflichtigen Rechnung getragen. Dieser muss freilich, um eine über den Basisbetrag von 25.000 Euro hinausgehende Einkünftegrenze in Anspruch nehmen zu können, im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht auch das Einkommen seines Partners offenlegen.

- 35 Im vorliegenden Fall hat die Klägerin zwar keine Angaben zu den Einkünften ihres Ehemannes gemacht, so dass sie sich auf den erhöhten Befreiungsbetrag von 33.000 Euro nach Art. 3 Abs. 3 Satz 3 KAG nicht berufen könnte. Ihre eigenen jährlichen Einkünfte überstiegen jedoch unstreitig nicht den Betrag von 25.000 Euro, so dass sie bereits nach Art. 3 Abs. 3 Satz 2 KAG von der Zweitwohnungsteuer für die Jahre 2012 und 2013 zu befreien war.
- 36 3. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 155 Abs. 1 VwGO. Da der Haupt- und der Hilfsantrag denselben Gegenstand betreffen – die geltend gemachten Ansprüche schließen einander aus – und der Hilfsantrag nach seinem Wert dem Hauptantrag gleichkommt (vgl. § 45 Abs. 1 Satz 3 GKG), trägt die Beklagte die gesamten Kosten des Verfahrens (Neumann in Sodan/Ziekow, VwGO, 4. Aufl. 2014, § 155 Rn. 13-16). Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit beruht auf § 167 Abs. 2 VwGO i.V.m. § 708 Nr. 10 und § 711 ZPO.
- 37 Die Revision ist nicht zuzulassen, weil kein Zulassungsgrund nach § 132 Abs. 2 VwGO vorliegt.

### **Rechtsmittelbelehrung**

- 38 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 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 Bedeutung 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.



39 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.

40 Dr. Zöllner Dr. Wagner Greve-Decker

41 **Beschluss:**

42 Der Streitwert wird für das Berufungsverfahren auf 1.435,00 Euro festgesetzt.

43 **Gründe:**

44 Nach § 40 GKG ist für die Wertberechnung der Zeitpunkt der den jeweiligen Streitgegenstand betreffenden Antragstellung maßgebend, die den Rechtszug einleitet. Abzustellen ist insoweit auf den Eingang der Berufungsschrift. Diese ging zu einem Zeitpunkt ein, zu dem die Empfehlungen des Streitwertkatalogs für die Verwaltungsgerichtsbarkeit in der Fassung der am 7./8. Juli 2004 beschlossenen Änderungen gültig waren, denen der Senat regelmäßig folgte und die für Streitsachen betreffend Abgaben bei wiederkehrenden Leistungen den 3,5-fachen Jahresbetrag ansetzten. Dass danach diese Empfehlungen im Streitwertkatalog für die Verwaltungsgerichtsbarkeit in der Fassung der am 31.5./1.6.2012 und am 18.7.2013 beschlossenen Änderungen, die das Bundesverwaltungsgericht auf seiner

Homepage am 4. November 2013 veröffentlicht hat, auf den dreifachen Jahresbetrag herabgesetzt wurden, ist auf die Höhe des Streitwerts ebenso wenig von Einfluss, wie der Umstand, dass während des Berufungsverfahrens wegen der Veräußerung der Zweitwohnung die Steuerpflicht für 2014 weggefallen ist.

45 Dr. Zöllner Dr. Wagner Greve-Decker